



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE
OLUŞTURULAN MALİ TABLOLARIN
TFRS HÜKÜMLERİNE UYARLANMASI
VE ANALİZİ**

Seda DOĞAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
EYLÜL-2014**



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE
OLUŞTURULAN MALİ TABLOLARIN
TFRS HÜKÜMLERİNE UYARLANMASI
VE ANALİZİ**

DANIŞMAN: Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Seda DOĞAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
EYLÜL-2014**

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE OLUŞTURULAN
MALİ TABLOLARIN TFRS HÜKÜMLERİNE
UYARLANMASI VE ANALİZİ

Seda DOĞAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kod No:

Bu Tez 08/09/2014 Tarihinde Aşağıdaki Jüri Üyeleri Tarafından
Oy Birliği / Oy Çokluğu ile Kabul Edilmiştir.

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU
BAŞKAN

Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY
ÜYE

Doç. Dr. Orhan ERCAN
ÜYE

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Doç. Dr. Murat KARABULUT
Enstitü Müdürü

Not: Bu tez ve projede kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VUK HÜKÜMLERİNE GÖRE OLUŞTURULAN MALİ
TABLOLARIN TFRS HÜKÜMLERİNE UYARLANMASI VE
ANALİZİ**

Seda DOĞAN

Danışman : Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Yıl : 2014, Sayfa: 282+13

Jüri : Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU (Başkan)
: Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY (Üye)
: Yrd. Doç. Dr. Orhan ERCAN (Üye)

Küreselleşen dünyamızda ekonomik anlamda ülkeler arasındaki sınırlar bir nevi ortadan kalkmış gibi algılanmasıyla birlikte ülkelerin ekonomik ve siyasi olarak ilişkileri eskisine nispeten daha sıkı bir hal almıştır. Söz konusu olan bu sıkı halin temel sebebi ticaret hayat olduğundan dolayı, ülkeler birbirleriyle daha anlaşmalı ve uzlaşmalı bir politika izlemek durumunda kalmışlardır. Bu ülkeler her ne kadar farklı dilleri konuşuyor olsalar dahi ticaret ve ekonomi konusuna gelindiğinde aralarında siyasi olarak bir problem çıkmaması açısından ticari ve ekonomik hayatta ortak bir dil kullanmak zorunda kalmışlardır. Bu zorunluluğun sebeplerinden bir diğeri ise ortak payda içerisinde düzenlenmiş uluslararası standartların da etkisiyle oluşturulan mali tabloların sayesinde birbirleri hakkında daha düzgün ve tutarlı kararlar alabilmektir.

Bu çalışmada, Vergi Usul Kanunu hükümlerinden, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından çevrilerek uyarlanmış olan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçiş esnasında ülkemizde kullanılan mali tablolar üzerinde nasıl farklılıklar oluşacağının araştırılması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Bağımsız Denetim, Finansal Tablolar.

**DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM UNIVERSITY**

ABSTRACT

MA THESIS

**TAX PROCEDURE PURSUANT TO THE PROVISIONS OF THE
IFRS FINANCIAL STATEMENTS ADAPTATION TO THE
TERMS AND ANALYSIS**

Seda DOĞAN

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Year : 2014, Pages: 282+13

**Jury : Assoc. Prof. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU (Chairperson)
: Assoc. Prof. Dr. Yücel AYRIÇAY (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Orhan ERCAN (Member)**

In our globalizing world economic boundaries between countries perceived as a kind of disappeared along with the country's economic and political relations have become more stringent with respect to the former. The state said the main reason for this strict because it is the commercial life of the country and negotiated a compromise with each other than they were forced to follow a policy. Although these countries, even if they speak different languages when it comes to trade and economic issues, including not a problem in terms of political, commercial and economic life were forced to use a common language. Another of the reasons for this must include the common denominator of international standards arranged in the financial statements due to the effect created by the more uniform and consistent decisions about each other to be able to get.

In this study, from the provisions of the Tax Procedural Law, International Financial Reporting Standards, which are adapted converted from Turkey during the transition to Financial Reporting Standards on the financial statements used in our country aimed to investigate how differences would occur.

Key Words: Turkish Trade Code, Turkish Financial Reporting Standards, Turkish Accounting Standards, Independent auditing, Financial Statements.

ÖN SÖZ

Lisans, Yüksek Lisans ve tez çalışmam süreleri boyunca, yılların birikimiyle oluşturulmuş olan bilgilerini ve deneyimlerini hiçbir zaman benden esirgemeyen, her zaman bir baba bir ağabey sıcaklığıyla yanımda olduğunu hissettiren aynı zamanda bana iyinin daha iyisi olabileceğim konusunda yol gösterip akıl veren çok muhterem ve değerli hocam Sayın Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU'na sonsuz şükranlarımı bir borç bilirim. Ayrıca tez çalışmamın en zor aşamalarında fikir alış-verişleri ve moral-motivasyon destekleriyle isimlerini tek tek sayamadığım fakat her zaman yanımda olan arkadaşlarıma ve özellikle de kaynak araştırmalarım sırasında emeği geçen çok değerli arkadaşım Ceyhun MAVRUK'a en içten teşekkürlerimi iletirim.

28 seneden bu yana göstermiş oldukları sabır, hoşgörü, ilgi ve maddi-manevi benden varlıklarını ve desteklerini esirgemeyen, benim için kıymetleri paha biçilemez olan babam, annem ve ağabeyim Muhittin DOĞAN, Hülya DOĞAN ve Önder DOĞAN'a minnettar olduğumu belirtir, yazdığım bu tezi onlar adına armağan ettiğimi bildirmek isterim.

Seda DOĞAN
EYLÜL-2014

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	II
ÖN SÖZ	III
İÇİNDEKİLER	IV
TABLolar LİSTESİ	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ	XII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
1. GİRİŞ	1
2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU	4
2.1. Defter Tutma Yükümü, Envanter, Ticari Defterlerin İbrazı, Saklanması ve Cezai Şartları	6
2.1.1. TTK’ da Defter Tutmaya Dair Yasal Düzenlemeler	6
2.1.1.1. TTK ve Vergi Usul Kanun’unda Defter Tutulmasının Amacı	8
2.1.1.2. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Olan Defterler	9
2.1.1.3. TTK ve TTK Tasarısına Göre Tutulması Gereken Defterler	12
2.1.1.3.(1). Yevmiye Defteri	15
2.1.1.3.(2). Defter-i Kebir	16
2.1.1.3.(3). Envanter Defteri	16
2.1.1.3.(4). Pay Defteri	17
2.1.1.3.(5). Yönetim Kurulu Karar Defteri	17
2.1.1.3.(6). Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	18
2.1.1.4. Tutulması Zorunlu Ticari Defterleri Belirleme Konusunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na Yetki Verilmesi	19
2.1.1.5. Ticari Defterlerin Tutulmasının Kurallara Bağlanması	20
2.1.2. TTK’ da Envantere Dair Yasal Düzenlemeler	21
2.1.2.1. TTK ile VUK’ da Envanter	21
2.1.3. TTK’ da Ticari Defterlerin Saklanması ve İbrazı	23
2.1.3.1. Defterlerin Saklanması	23
2.1.3.2. Defterlerin İbrazı	24
2.1.4. Ticari Defterlerin Tasdikine İlişkin Temel Yenilikler ve Değişiklikler	25
2.1.5. TTK’ da Defter Tasdik Ettirmeme Halinde Cezai Hükümler	29
2.1.5.1. TTK’ nda Cezai Hükümler	29
2.2. Türk Ticaret Kanununda Bağımsız Denetimin Gözetimiyle İlgili Düzenlemeler	33
2.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Bağımsız Denetçilerin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu	38
2.2.2. Bağımsız Denetimin Gözetimi	39
2.2.3. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	41
2.2.3.1. Denetimin Konusu ve Kapsamı	43
2.2.3.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler	44
2.2.3.3. Denetçi Seçimi, Görevden Azil ve Sözleşmenin Feshi	45
2.2.3.4. Denetçi Rotasyonu	46
2.2.3.5. İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı	47

2.2.3.6. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu	48
2.3. TTK Kapsamında Muhasebe Standartları	49
2.4. TTK Tasarısının Mali Tablolar Konusunda Getirdiği Düzenlemeler	51
2.4.1. Genel Hükümler	53
2.4.2. Kalemlere İlişkin İlkeler	54
2.4.3. Web Sitesi Yapma Zorunluluğu	55
2.4.3.1. Bilgi ve Belgelerin İnternet Sitesinde Kalma Süresi	57
2.4.4. Mali Tablolar ve Muhasebe Konusundaki Yenilikler	57
2.4.5. TTK Taslağında Mali Tablolar İle İlgili Maddeler	58
2.4.5.1. Şirketlerin Finansal Tabloları	60
2.4.5.2. Şirketler Topluluğunun Finansal Tablolar ve Yıllık Faaliyet Raporu	63
2.5. TTK’ da Finansal Tablolara Dair Düzenlemeler	63
3. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ KAVRAMLAR VE FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ	66
3.1. Finansal Tablolar İle İlgili Kavramlar	66
3.1.1. Finansal / Mali Tablolar Kavramı	66
3.1.1.1. Finansal Tabloların Amacı ve Kullanıcıları	67
3.1.2. Finansal Tablo Türleri	69
3.1.2.1. Bilanço	69
3.1.2.2. Gelir Tablosu	70
3.1.2.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu	71
3.1.2.4. Nakit Akım Tablosu	71
3.1.2.5. Fon Akım Tablosu	73
3.1.2.6. Kar Dağıtım Tablosu	75
3.1.2.7. Satışların Maliyeti Tablosu	75
3.1.3. Finansal Tabloların Genel Niteliksel Özellikleri ve Unsurları	78
3.2. Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)	81
3.2.1. Uygunluk Standardı	82
3.2.2. Tutarlılık Standardı	82
3.2.3. Yeterli Açıklama Standardı	83
3.2.4. Görüş Bildirme Standardı	83
3.3. Finansal Raporlama	86
3.3.1. Finansal Raporlamanın Amacı	88
3.3.2. Finansal Raporlamanın Sınırları	89
3.3.3. Finansal Raporların Kullanıcıları	90
3.4. Finansal Tabloları Sunuluş Standardı’nın Amacı ve Kapsamı	91
3.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) Gelişim Süreci	92
3.6. TFRS’lere Geçişin Finansal Tablolar Üzerine Etkileri	93
3.6.1. Bıçimsel Yapısındaki Değişiklik	93
3.6.2. Kapsamındaki Değişiklik	93
3.6.3. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklik	94
3.6.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklik	94
3.7. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	94
3.7.1. Denetim Kavramı ve Amacı	95
3.7.2. Denetim Türleri	97
3.7.2.1. Yapılış Amaçlarına Göre Denetim Türleri	97
3.7.2.1.(1). Yasal (Zorunlu) Denetim	98
3.7.2.1.(2). İsteğe Bağlı Denetim	98

3.7.2.2. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri.....	98
3.7.2.2.(1). Faaliyet Denetimi.....	98
3.7.2.2.(2). Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)	99
3.7.2.2.(3). Uygunluk Denetimi.....	99
3.7.2.2.(4). Özel Amaçlı Denetimler.....	100
3.7.2.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim	100
3.7.2.3.(1). Yıllık (Sürekli/Devamlı) Denetim	100
3.7.2.3.(2). Sınırlı (Ara) Denetim	100
3.7.2.3.(3). Özel Denetim.....	101
3.7.3. Denetçi Kavramı ve Türleri.....	101
3.7.3.1. İç Denetçi.....	103
3.7.3.2. Kamu Denetçisi.....	103
3.7.3.3. Bağımsız Denetçi	104
3.7.4. Bağımsız Denetim Kavramı ve Amacı	104
3.7.5. Bağımsız Denetimin Kapsamı.....	107
3.7.6. Bağımsız Denetim Raporu	109
3.7.7. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İle İlgili Düzenlemeler	110
3.7.7.1. Sermaye Piyasası Kurulu Çerçevesinde Yapılan Düzenlemeler	111
3.7.7.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Yapılacak Olan Düzenlemeler	112
3.7.8. Türkiye’ de Denetimin Tarihsel Gelişimi	114
4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)’LER.....	118
4.1. TFRS’nin Finansal Tablolar Üzerine Etkileri	121
4.1.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı	122
4.1.2. TMS 2 Stoklar	128
4.1.3. TMS 7 Nakit Akış Tabloları.....	131
4.1.4. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	133
4.1.5. TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	136
4.1.6. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	138
4.1.7. TMS 12 Gelir Vergileri.....	140
4.1.8. TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama.....	143
4.1.9. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	144
4.1.10. TMS 17 Kiralama İşlemleri.....	147
4.1.11. TMS 18 Hasılat.....	150
4.1.12. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	154
4.1.13. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması.....	156
4.1.14. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	158
4.1.15. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri.....	160
4.1.16. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları	162
4.1.17. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar.....	164
4.1.18. TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Paylar.....	167
4.1.19. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.....	170
4.1.20. TMS 30 Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar.....	172
4.1.21. TMS 31 İş Ortaklarındaki Paylar.....	172
4.1.22. TMS 32 Finansal Araçlar: sunum.....	173
4.1.23. TMS 33 Hisse Başına Kazanç	174

4.1.24. TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama	175
4.1.25. TMS 36 Varlıklara Değer Düşüklüğü	177
4.1.26. TMS 38 Maddi Olmayan Değer Düşüklüğü	181
4.1.27. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	183
4.1.28. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	186
4.1.29. TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	188
4.1.30. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler	192
4.1.31. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	195
4.1.32. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	199
4.1.33. TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	201
4.1.34. TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	204
4.1.35. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri	209
4.1.36. TFRS 9 Finansal Araçlar	211
4.1.37. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar	215
4.1.38. TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar	218
4.1.39. TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	222
5. STANDARTLARA UYUM SÜRECİ	225
5.1. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına(UFRS) ve TFRS’ ye Uyum Süreci	226
5.2. Standartlara Uyum Sürecinin Zamana Dağılımı	228
5.2.1. 1 Ocak 2012 Tarihi	228
5.2.2. 1 Temmuz 2012 Tarihi	229
5.2.3. 15 Temmuz 2012 Tarihi	229
5.2.4. 1 Ekim 2012 Tarihi	230
5.2.5. 31 Aralık 2012 Tarihi	230
5.2.6. 1 Ocak 2013 Tarihi	231
5.2.7. 14 Şubat 2013 Tarihi	231
5.2.8. 31 Mart 2013 Tarihi	232
5.2.9. 1 Temmuz 2013 Tarihi	233
5.2.10. 31 Aralık 2013 Tarihi	233
5.2.11. 14 Şubat 2014	233
6. VUK’ NA GÖRE HAZIRLANMIŞ MALİ TABLOLAR	235
6.1. Standartların Uygulanması Sonucu Oluşacak Değişiklikler	235
6.2. Mevcut Mali Kar Hesabı	236
6.3. Gelir ve Gider Unsurlarında Ticari Kar ve Mali Kar	240
6.3.1. Dönen Varlıklar	241
6.3.1.1. Hazır Değerler	241
6.3.1.2. Menkul Kıymetler	241
6.3.1.3. Ticari Alacaklar	242
6.3.1.4. Stoklar	242
6.3.1.5. Satış Amaçlı Duran Varlık Hesabı	245
6.3.2. Duran Varlıklar	246
6.3.2.1. Maddi Duran Varlıklar (MDV)	246
6.3.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	250
6.3.3. Pasif Hesaplar	252
6.3.3.1. Mali Borçlar	252
6.3.3.2. Ticari Borçlar	252

7. VUK’NDAN TFRS’YE ÇEVİRİM	254
8. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME.....	265
KAYNAKLAR	271
ÖZ GEÇMİŞ	

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablolar

Sayfa

Tablo 2.1. Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler (Uygun, www.bursa-smmmo.org.tr, 13.04.2014).....	11
Tablo 2.2. Defterlerin İçermesi Gereken Bilgiler (www.vergidegundem.com , (12.02.2014).....	13
Tablo 2.3. TTK ve VUK'na Göre Tutulacak Defterler www.guncelmusavirlik.com.tr , (18.03.2014).....	18
Tablo 2.4. Anonim ve Limited Şirketlerce Tutulacak Defterlerde ETTK'nın YTTK'ya Göre Düzeni (Şahin, 2012:25)	27
Tablo 2.5. Defterlerin Tasdik Zamanları ve Tasdik Ettirecekleri Makamlar (Sezer, 2012, www.guncelmusavirlik.com.tr,18.03.2014)	28
Tablo 2.6. 6335 Sayılı Kanunda Yapılan Cezai Değişiklikler (www.denetimnet.net , 15.05.2013).	30
Tablo 2.7. 6102 ve 6335 Sayılı Kanunda Bağımsız Denetim İle İlgili Maddelerin Karşılaştırılması (www.muhasibedr.com , 25.05.2014).	60
Tablo 3.1. Satışların Maliyeti Tablosunun Oluşum Biçimi (MEGEP, 2008: 48).....	77
Tablo 3.2. STMM Tablosunun Oluşum Biçimi (MEGEP, 2008: 49).....	77
Tablo 3.3. Finansal Tabloların UNSURLARI (Uyar,2006, www.muhasibetr.com, 20.10.2013; Sarioğlu, 2008, www.archive.ismmmo.org.tr, 15.10.2013).	80
Tablo 3.4. YTTK'daki Denetçi Görüşlerinin Uluslararası Denetim Standartları İle Karşılaştırılması (Şahin, 2012: 6)	85
Tablo 3.5. Denetim Türleri (Ayrancı, 2010: 7).....	97
Tablo 3.6. Denetçi Türlerinin Denetim Alanları ve Muhatapları Açısından Ayrımı (Yılancı, Yıldız, 2001: 69, akt., Ayrancı, 2010: 16)	102
Tablo 4.1. Standardın ve Finansal Tablo Hakkında Genel Bilgiler (Ser&Berker: 36, www.serberkerymm.com ,12.03.2014)	122
Tablo 4.2. Finansal Durum Tablosu (Ser & Berker: 38-43, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).	123
Tablo 4.3. Stokların Kapsam Alanı (Ser&Berker: 43, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).	128
Tablo 4.4. Stoklarda Maliyet Hesaplamaları (Ser & Berker: 43-45, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	129
Tablo 4.5. Nakit Akış Tablolarının Genel Özellikleri (Ser&Berker: 47, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	131
Tablo 4.6. Muhasebe Politikaları Hakkında Genel Özellikler (Ser & Berker: 51-53, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	133
Tablo 4.7. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Özellikleri (Ser&Berker: 53-54, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	136
Tablo 4.8. İnşaat Sözleşmelerinin Özellikleri (Ser&Berker: 54-56, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).....	139
Tablo 4.9. Gelir Vergilerinin Genel Özellikleri (Ser & Berker: 58-60, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	140
Tablo 4.10. Maddi Duran Varlıkların Genel Özellikleri (Ser & Berker: 60-66, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	144
Tablo 4.11. Kiralama İşlemlerinin Genel Özellikleri (Ser & Berker: 66-68, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	148

Tablo 4.12. Hasılatın Genel Özellikleri (Ser&Berker:69-72, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).	150
Tablo 4.13. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Özellikleri (Ser&Berker: 73-74, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).	154
Tablo 4.14. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasının Özellikleri (Ser ve Berker:75-76, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	156
Tablo 4.15. Kur Değişimi Etkilerinin Özellikleri (Ser&Berker: 76-77, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	159
Tablo 4.16. Borçlanma Maliyetinin Özellikleri (Ser ve Berker: 78-79, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	161
Tablo 4.17. İlişkili Taraf Açıklamalarının Özellikleri (Ser ve Berker: 80-81, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	163
Tablo 4.18. Bireysel Finansal Tabloların Özellikleri (Ser ve Berker: 81-83, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).	165
Tablo 4.19. İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Payların Özellikleri (Ser ve Berker: 83-85, www.snerberkerymm.com,12.03.2014).	167
Tablo 4.20. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamanın Özellikleri (Ser&Berker: 85-86, www.serberkerymm.com , 12.03.2014)	170
Tablo 4.21. Ara Dönem Finansal Raporlamanın Özellikleri (Ser ve Berker: 86-88, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	175
Tablo 4.22. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Özellikleri (Ser ve Berker: 88-91, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	178
Tablo 4.23. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Özellikleri (Ser&Berker: 95-99, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	182
Tablo 4.24. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Özellikleri (Ser&Berker: 99-102, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	184
Tablo 4.25. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri (Ser&Berker: 102-103, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	186
Tablo 4.26. TFRS'nin İlk Uygulamasının Özellikleri (Ser&Berker: 7-10, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	189
Tablo 4.27. Hisse Bazlı Ödemelerin Özellikleri (Ser&Berker: 11-13, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	192
Tablo 4.28. İşletme Birleşmelerinin Özellikleri (Ser&Berker: 14-17, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).	196
Tablo 4.29. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlerin Özellikleri (Ser & Berker: 17-18, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	200
Tablo 4.30. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesinin Özellikleri (Ser&Berker: 18-20, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	202
Tablo 4.31. Finansal Araçlar: Açıklamaların Özellikleri (Ser&Berker: 21-25, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	204
Tablo 4.32. Faaliyet Bölümlerinin Özellikleri (Ser&Berker: 25-26, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	209
Tablo 4.33. Finansal Araçların Özellikleri (Ser ve Berker: 26-29, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	211
Tablo 4.34. TMS/39 ile TFRS/9' un Karşılaştırılması (Ser ve Berker: 29, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	214
Tablo 4.35. Konsolide Finansal Tabloların Özellikleri (Ser&Berker: 30-31, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	216

Tablo 4.36. Müşterek Anlaşmaların Özellikleri (Ser ve Berker: 32-34, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	219
Tablo 4.37. Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamaların Özellikleri (Ser&Berker: 34-35, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).	222
Tablo 6.1. Standartların Yapısal Özelliklerini, Ölçüm Yöntemleri İle Bilanço Unsurları İlişisini Açıklanması (Akbulut vd, 2011: 23)	236
Tablo 6.2. Ticari Kardan İndirimler ve Ticari Kara Eklemeler (Balcı, 2012: 164-165)	237
Tablo 6.3. Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu (Güçlü ve Kocameşe, 2, www.firatcoskunguclu.com , 12.05.2014).....	240
Tablo 6.4. Başlangıç Ölçümünde Ortaya Çıkan Farklar (Akbulut, vd., 2011: 99).....	243
Tablo 6.5. Vadeli Satın Alınan Emtiada Vade Farklarının Durumu (Akbulut vd., 2011: 100).....	243
Tablo 6.6. Stoklara Borçlanma Maliyetlerinden Pay Verilmesi (Akbulut, vd., 2011: 100)	244
Tablo 6.7. Stok Değer Düşüklüğü Uygulaması (Akbulut, vd., 2011: 101).....	245
Tablo 6.8. Satış Amaçlı Duran Varlıkları Amortisman Tutarı (Akbulut, vd., 2011: 134)	245
Tablo 6.9. Düzenli Arıza Kontrol Maliyetlerinin Durumu (Akbulut, vd., 2011: 165)	247
Tablo 6.10. Varlıkların Takası (Akbulut, vd., 2011: 164).....	247
Tablo 6.11. Fazla Ayrılan Amortisman (Akbulut, vd., 2011: 166).....	248
Tablo 6.12. Belirli Bir Tutarı Aşmayan MDV' lar (Akbulut, vd., 2011: 167).....	248
Tablo 6.13. Binalara Amortisman Ayrılmasında Arsaya İsabet Eden Tutarın Amortismanı (Akbulut, vd., 2011: 167)	248
Tablo 6.14. Değer Düşüklüğü Uygulaması Nedeniyle Ortaya Çıkan Farklar (Akbulut, vd., 2011: 167)	249
Tablo 6.15. Yeniden Değerleme Farkı (Azalış) (Akbulut, vd., 2011: 165).....	249
Tablo 6.16. Yeniden Değerleme Farkı (Artış) (Akbulut, vd., 2011: 166).....	249
Tablo: 6.17. Vade Farkı ve Finansman Giderlerinin Maliyete Eklenmesi Konusunda Ortaya Çıkan Farklar (Akbulut, vd., 2011: 213).....	250
Tablo 6.18. İşletmede İmal Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin AR-GE Harcamalarının Giderleştirilmesi Farkları (Akbulut, vd., 2011: 213).....	250
Tablo 6.19. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasından Kaynaklanan Farklar (Akbulut vd., 2011: 214).....	251
Tablo 6.20. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Uygulama Farkları (Akbulut vd., 2011: 214)	251
Tablo 6.21. Bilanço Dışı Bırakılan Yenilenmiş Bölümlerin Eski Kısımları Nedeniyle Ortaya Çıkan Farklar (Akbulut vd., 2011: 214).....	252
Tablo 7.1. TFRS-TMS (IFRS-IAS) Açısından, VUK-TDMS-TDHP'ye Göre Temel Değerleme Farklılıkları (TFRS-TMS, http://www.muhasibetr.com, 15.03.2014).....	254

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Sekiller</u>	<u>Sayfa</u>
Şekil 2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Muhasebe Denetimi (Erdoğan, 2012:13).	42
Şekil 3.1. Finansal Raporlama Yapısının Güçlendirilmesinde Muhasebe ve Denetim Standartlarının Önemi (HEGARTY, 2007: 4, akt., Senal, 2011: 78)	87
Şekil 6.1. Ticari Kardan Mali Kara Geçiş (Akbulut vd, 2011:323).....	253

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	:Bankacılık Denetim ve Düzenleme Kurulu
BKK	:Bakanlar Kurulu Kararı
DTH	:Döviz Tevdiat Hesabı
EPDK	:Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
ETTK	:Eski Türk Ticaret Kanunu
GK	:Genel Kurul
GKGMİ	:Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GMDK	:Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
GÜG	:Genel Üretim Giderleri
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
IAS	:Uluslar Arası Muhasebe Standartları
IASB	:Uluslar Arası Muhasebe Standartları Kurulu
IASCF	:Uluslar Arası Muhasebe Standartları Vakfı
IFRS	:Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları
IMKB	:İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KGMSK	:Kamu Gözetimi, Muhasebe Denetimi Standartları Kurumu
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	:Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
MDV	:Maddi Duran Varlık
MSUGT	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MSUY	:Muhasebe Sistemi Uygulama Yönetmeliği
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	:Sermaye Piyasaları Kurulu
TCK	:Türk Ceza Kanunu
TDHP	:Tek Düzen Hesap Planı
TDM	:Tek Düzen Muhasebe
TDS	:Türkiye Denetim Standartları
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TTKT	:Türk Ticaret Kanunu Tasarısı
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği
UDS	:Uluslar Arası Denetim Standartları
UFRS	:Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:Uluslar Arası Muhasebe Standartları
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YK	:Yönetim Kurulu
YMM	:Yeminli Mali Müşavir
YTTK	:Yeni Türk Ticaret Kanunu

1. GİRİŞ

Günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle büyüyen ekonomilerin, ticari faaliyetlerini sağlam adımlarla ilerletebilmeleri için ticari hayatlarını belirli kurallar içerisinde devam ettirebilmeleri adına kullandıkları hukuk kurallarını uluslar arası düzeyde düzenlemeleri gerekmektedir. İşte bu gereklilik neticesinden dolayı Ticari hayattaki hukuki düzenlemelerin ilk sırasın da Ticaret Kanun yer almıştır. Avrupa Birliğine uyum sürecinden dolayı, değişen ve gelişen ticaret ve ekonomi hayatına cevap veremez duruma gelen, 29.06.1956 tarihinde hazırlanıp 01.01.1957 tarihinde yürürlüğe giren ve girdiği günden itibaren ellibeş yıldır ülkemizde uygulanmakta olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, her ne kadar kendisinden sonra gelen kanunların hazırlanmasında örnek oluşturmuşsa da büyüyen ticaret ve ekonomi hayatına ayak uyduramayıp çağının çok gerisinde kalmıştır. Ülkeler arasında ticari ve ekonomik yarışların başladığı bu zamanda Türk Ticaret Kanunu ulusal alanda sıkışıp kalmış ülkemizin ticari hayatına yön verememeye başlamış ve çareyi kendini uluslar arası alanda yeniden bir innovation yapmakta bulmuştur. Ve böylece 2000 yılında başlanan çalışmaların ardından Türk Ticaret Kanunu Tasarısı hazırlanmış Türk Ticaret Kanunu ile kıyaslandığında aralarında farklı olan pek çok düzenlemeler yer bulmuştur.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda yer bulan yeniliklerin ve düzenlemelerin çoğu ticaret şirketleri için olmuştur. Ticari şirketler hakkında ilk defa yapılan bazı düzenlemelerin içerisinde yer alan şeffaflık, hesap verebilme, çıkar dengelerinin korunması, internet sayfalarının açılmasının ve burada bazı bilgilerin yayımlanmasının zorunlu tutulması yanı sıra defter tutma yükümlülüğünün getirilmesi, denetçiler ve finansal tablolar için getirilen yeni düzenlemelerin de şirketlere karşı nakit veya nakit benzerleri şeklinde fon sağlayacak ya da borçlanacakların haklarıyla birlikte bunu yapmakla yükümlü olan şirketin de karşılıklı hakları gözetilmiştir. Yapılan bütün hazırlıklar ve çalışmaların ardından 13.01.2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte 01.01.1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu yürürlükten tamamen kaldırılmıştır. Lakin, Yeni Türk Ticaret Kanunu kabul edildiği tarihten itibaren tekrar bir düzenlemeye tabi tutularak 6335 sayılı Kanun ile yüzün üzerinde maddesinde düzenleme ve yenileme yapılmış ve 30.06.2012 tarih de Yeni Türk Ticaret Kanunu olarak Resmi Gazete' de yayınlanmıştır.

İşletmelerin büyümesinde teknolojik gelişmeler ve küreselleşme büyük rol oynamakta, bu durum sebebiyle de işletmeler işlerinde uzmanlaşmaya yönelmekte ve bu uzmanlaşmanın da etkisiyle işletme ile ilgili kararlar alma esnasında finansal tablo bilgilerinin güvenilir olmasına önem vermektedirler. Finansal tablolar bir işletmenin sürekliliğini gösterir, yani bir işletmenin kendi yaşam eğrisi üzerinde ki iniş çıkışlarını anlatır. Üçüncü kişiler ise bu iniş çıkışları göz önünde bulundurarak o şirketle olan ilişkileri hakkında alacağı kararlara yön verirler. Bu sebepten dolayı finansal tablolar ekonomik açıdan büyük önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra, dünya piyasalarında oluşan bazı şirketlerin finansal tablolarında oynama yapmaları sonucu yaşanan ekonomik krizlerden dolayı finansal tabloların denetlenmesi hakkında son yıllarda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Küreselleşmeden dolayı oluşan ülkeler arasındaki ekonomik bütünleşmenin de büyük etkisiyle uluslar arası alanda finansal tabloların denetimi ve gözetimi hususunda yeni kanunlar çıkartılmış var olan kanunlarda günümüz şartlarına uygun bir şekilde düzenlenmiştir.

Son yıllarda uluslar arası yatırım kararlarında sermaye piyasalarındaki hareketliliğin artması finansal tablo bilgilerini sorgular duruma getirmiştir. İşletmelerin ve işletmelerle ilgisi olan kişilerin ekonomik yargılar hakkında alacakları kararlarda,

ulaşacakları sonuçların kendileri ve üçüncü kişiler namına olumlu sonuçlar doğurabilmesi için kullandıkları verilerin doğru, güvenilir ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. İşte tam bu noktada ise iş, bağımsız denetime düşmektedir. Bağımsız denetim ise, belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir (Senal, 2011: 1). Denetimden geçmemiş mali tabloların işletmeler ve işletmeyle ilgisi olan kişiler için güvenilirliği sağlanmamış olmakta ve yalnızca finansal tabloların gerçeği göstermemesi durumu bağımsız denetimle en aza indirgenebilmektedir. Denetçiler işletmenin varlığının devam edebilmesi için işletme yöneticilerinin görevlerini tam anlamıyla yerine getirip getirmediğini inceleyip, bu sürekliliği sağlayan finansal tablo bilgileri hakkındaki olumlu ya da olumsuz görüşlerini raporlarında bildirmektedirler. Bağımsız denetim sonucu denetçilerin finansal tablolardan çıkardıkları raporların güvenilirliği ve doğruluğu sayesinde hem kamu hem de özel sektörler emin adımlarla yol alabilmektedirler.

Uluslararası muhasebe standartları(IAS), karşılaştırılabilirliği sağlama, birden fazla rapor düzenleme yükümlülüklerini ve maliyetlerini ortadan kaldırma, sağlıklı değerlendirme gibi amaçlara yönelik olarak ilk defa 1960'lı yıllarda çalışmalara başlanılmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü(IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar, muhasebe alanında uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla ilk olarak 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni(IASC) kurmuştur ve bu komite 2000 yılına kadar 39 adet IAS yayınlamıştır. Gelişmeler paralelinde yayınlanan bu standartlar revize edilmektedir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde standartlar 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak IASC yaptırım gücü olmaması nedeniyle eleştirilere maruz kalmıştır. Uluslararası boyutta uygulanan IAS'lerin iş dünyasında ortak bir dil oluşturarak herkesin anlayabileceği, yalın, mukayese edilebilir ve şeffaf mali tablolar üretebilmesi ve farklı raporlamalardan doğan karmaşanın önüne geçilebilmesi için Türkiye'de, IAS'lerle tam uyumlu TMS/TFRS seti yürürlüğe konularak uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Bu uygulamaların yasalaşmasına yönelik olarak hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı, TMS/TFRS'lerin olduğu gibi uygulanmasını benimsemektedir (Kocamaz, 2012, 106-107, www.iibfdergisi.ksu.edu.tr , 12.06.2014).

Günümüzde ekonomik şartların ve ticari hayatın getirdiği yenilenme ve çağa ayak uydurma konusunda getirdiği zorunlulukların içerisinde muhasebe standartlarının uygulamaları da bulunmaktadır. Ulusal alandan uluslar arası boyuta geçmesi gereken standartlardan bir diğeri de muhasebe standartlarıdır. Bu zamana kadar ülkelerin kimisi kendi standartlarını uyguluyorlardı kimisi de uluslar arası muhasebe standartlarını uyguluyorlardı. Lakin ekonomik ve ticari gelişmeler ülkeler arasında ki senin kanunun-benim kanunum durumunu ortadan kaldırabilmek adına ortak bir paydada birleşmeyi daha uygun görmüşler ve yolla hem hukuki hem de kanuni yönde yeni düzenlemelere ve uluslar arası ortak bir muhasebe standardı çevresinde birleşmişlerdir. Bu birleşmede ki aslı amaç ise, ileriki bir zamanda aralarında oluşabilecek kanuni bir anlaşmazlıkta sorunu anlaştıkları aynı dilden çözebilmektir.

Günümüze uyarlanan kanunlar ve standartlar işletmeler tarafından uygulanmaya başlandığında işletmelerin sorun yaşamaması nedeniyle bir uyum süreci aşaması oluşturulmuştur. Finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hale getirme çalışmaları 2003 yılında başlamış ve başladığı günden yürürlüğe girdiği tarihe kadar ki geçen sürede işletmeler Uluslar arası Muhasebe Standartları ve

Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uygun mali tablolar çıkartmaları zorunlu tutulmuşlardır. 01.01.2012 ve 14.02.2014 tarihleri aralarında getirilen yeni düzenlemelere geçiş takvimleri belirlenmiş, bu geçiş tarihleri şirketlere zorunlu tutulmuş bunun yanı sıra da yenilenen ve düzenlenen bu kanunlar ve standartlar hukuki yönden koruma altına alınmıştır. Uygulamaya kurallarına uymayanlara parasal olarak cezalar getirilmiştir.

Mevcut muhasebe düzenimizin finansal tablolarda belirlediği kârın adı Ticari Kâr olmuştur. Bu kâra aynı zamanda dönem kârı da (muhasebe kârı) denilmektedir. Ödenecek vergiyi kâr üzerinde hesaplamak gerektiği düşünülürse, vergiyi Ticari Kâr üzerinden hesaplamak yanlış sonuçlara sebep açacaktır. Mevcut vergi muhasebesinin yetersizliği sebebiyle uzun yıllar Gelir Tablolarında görünen Ticari Kâr ile ödenecek vergi tutarı doğru orantılı olamamış, Gelir Tablosuna doğru Ticari Kâr tutarları yansıtılamamıştır. Bazen Ticari Zarar söz konusu iken ödenecek vergi çıkabilmekte ya da Ticari Kâr düşük olmasına rağmen vergi tutarı kârdan yüksek olabilmektedir. Aslında bu durum Ticari Kâr kavramı dışında vergi amaçlı hesaplanan Mali Kâr kavramından kaynaklanmaktadır. Vergi, Ticari Kâr üzerinden değil Mali Kâr üzerinden hesaplanmaktadır. Ülkemizde mevcut yasal düzenlemelere göre, Ticari Kârdan Mali Kâra geçişte yapılan düzeltmelerin finansal tablolarda gösterimine gereksinim duyulmamaktadır. Bu düzeltmeler daha çok vergi beyannameleri üzerinde yapılmakta, işletmelerde bu durumu nazım hesaplarda izlemektedir. Ancak TFRS'ye göre Ticari Kârın üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir (Balcı, 2012: 160).

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde uluslar arası bir boyut kazanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş mali tablolar üzerindeki değişim ve etkilerinin tespitidir.

Altı bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde Eski Türk Ticaret Kanunu ile Yeni Türk Ticaret Kanununun Karşılaştırılması yapıp, uluslar arası boyut kazandırılmış Yeni Türk Ticaret Kanununun ülkemizdeki şirketler üzerine getirdiği yeni düzenlemeler ve zorunluluklar hakkında bilgi verilecektir.

İkinci bölümde, bağımsız denetimin amacı, kapsamı ile finansal tabloların çeşitleri ve şirketler için önemi hakkında bilgi verilecektir. Aynı zamanda Türk Ticaret Kanunuyla getirilen bağımsız denetim üzerinde yapılan değişiklikler ve finansal tablolar üzerinde bağımsız denetimin önemi hakkında bilgi verilecektir.

Üçüncü bölümde, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uluslar arası düzeyde yeniden düzenlenmesinin sebepleri-sonuçları ve şirketlerimizin kullandığı bu standartların mali tablolara yansıtılırken oluşturduğu etkiler hakkında bilgi verilecektir.

Dördüncü bölümde ise, şirketlerimizin uluslar arası düzeyde düzenlenmiş bu standartlara uyum sağlamaları için yapılan çalışmalar ve şirketlerin uyuma alışabilmeleri için yapılan kolaylıklar ile şirketlerin yapmakla sorumlu olduğu zorunluluklar hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümde, Vergi Usul Kanunuyla Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının mali tablolar üzerindeki yaratmış olduğu etkinin Ticari Kar-Mali Kar'ın bulunmasında nasıl farklılıklar yarattığı ve mali tabloları nasıl etkilediği hakkında bilgi verilecektir.

Ve çalışmanın altıncı bölümü olan son bölümde ise, Vergi Usul Kanunundan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına çevirim yapılırken ortaya çıkan farklılıklar hakkında bilgi verilecektir.

2. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

Türk Ticaret Kanunu(TTK)'nın genel gerekçesinde bir ülkenin, sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir bölümü olabilmesi; ülkenin yabancı sermayeyi kendine çekebilmesi, rekabet piyasasında güç olarak yer bulabilmesi için, tam şeffaflığa dayalı, Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmış finansal tablolara ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. Kanunda da bu tarz yeniliklere karşılık gerekli değişiklikler yapılmıştır (BIC, www.behrendt.com.tr , 08.05.2014).

1514 madde ve gerekçeleriyle birlikte toplam 835 sayfadan meydana gelecek şekilde güncelleştirilen yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı(TTKT), AB müktesebatı ve uluslararası normlara uyum anlamında önemli bir adımı oluşturmaktadır. Tasarı, deformasyona uğramış eski uygulamaya göre, “gerçek” denetime ilişkin olarak uzun zamandır beklenen ve beklentilere yüksek oranda uygunluk arzeden çağdaş bir düzenleme getirmektedir. Diğer Avrupa ülkeleri dahi yıllar içinde çok sayıda ticaret hukuku reformu yapmış olmasına rağmen, ticari ve ekonomik yaşamın en önemli altyapısı durumundaki 1956 tarihli ticaret yasamızda, 50 yıldır reform niteliğinde fazla bir oynama yapılmamıştır (Aksoy, 2005: 124).

1956 yılından beri yürürlükte bulunan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu” dünya ekonomisinde oluşan gelişmelerin ardından ihtiyaçları karşılayamaz duruma gelmiş, daha kullanılabilir ve küresel ekonomi düzeni ile uyumlu yeni bir ticaret kanununun oluşturulması göz ardı edilemez olmuştur. Bunun yanında Türkiye'nin uluslararası ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olabilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) çerçevesinde finansal raporlamada şeffaflık, tutarlılık gibi güncel ve genel kabul görmüş kavramları kapsayan yeni bir ticaret kanununa sahip olması zorunluluk olarak görülmüştür (Haftacı ve Badem, 2011: 2).

1 Ocak 1957'de yürürlüğe giren ve 50 yılı geçen bir süredir ticaret hayatına yön veren TTK, 14 Ocak 2011 tarihinde yerini günün koşulları dikkate alınarak uzun bir çalışma sonucu hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu(YTTK)'na bırakmıştır (Mazars, www.mazarsdenge.com.tr , 10.11.2013).

YTTK'nda taşıyıcı ana kolonlara vurulan darbeye bir budama yapılmış ve bu yapılan budama sonucunda ise, ekonominin güç kaybı yaşayacağı düşünülmüştür. Bunun yanı sıra bugün ise Bağımsız Denetim'de yapılacak olan düzenlemelere gerekli özen gösterilmediği takdirde tüm sermaye şirketlerinin büyük yaralar alabileceği düşünülmüştür. Bu konuda, “hatası ve eksisi çok” Yönetmelik Taslağı açıklayan Kamu Gözetimi ve Muhasebe Denetimi Standartları Kurumu (KGMDSK) “denetim, şeffaflık, hesap verebilirlik” adına tarihi sorumlulukla karşı karşıya kalmıştır. TTK'nda amaç; Türk şirketlerinin kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık, adillik, hesap verebilirlik ve sorumluluk kriterlerinin hayata geçirilerek yönetilmesidir. Bu amacı gerçekleştirmek için de pek çok önemli düzenleme YTTK' da kendine yer bulmuştur. Böylece 6102 sayılı YTTK ve 6103 sayılı TTK'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun' da toplam 84 maddeyi etkileyen önemli değişiklikler yapılmıştır (Arıkan, 2012: 9).

YTTK, artan firma iflasları ve yönetim zaafırları dikkate alınarak ticaret hayatında ve günümüz piyasa koşullarında devrim olarak nitelendirilebilecek yasa ve rekabet koşullarında, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin somut olarak hayata geçirilmesi sonucunu doğuran birçok yenilik getirmiştir (Mazars, www.mazarsdenge.com.tr , 10.11.2013).

Bunlardan bir tanesi yeni TTKT’nda , mesleki yetkinliği kanıtlanmış meslek mensuplarınca amaca uygun “gerçek” denetimi öngören bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir. Denetçiler (denetleme kurulu olarak) şirketin iç organı olmaktan çıkarılıp, denetim görevi bağımsız denetim şirketlerine ve yetkinliği kanıtlanmış meslek mensuplarına verilmektedir. Tasarının en önemli yeniliklerinden birisinin bu olduğu ve bunun bir devrim niteliğinde olduğu söylenebilir (Aksoy, 2005: 125). Kanunla muhasebe mesleği açısından muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama ile birlikte bağımsız denetim konusunda da gidilen bu düzenlemede, Kanunda halka açık olsun veya olmasın tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, UFRS’na uyumlu TMS’nı uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011: 2).

“Gerçek” denetim olgusunu ve “denetçi bağımsızlığı” ilkesini göz ardı eden, denetçiyi şirketin “iç” organı gibi gören Eski Türk Ticaret Kanunu (ETTK)’na göre, YTTK kanun taslağı; ilgili hususlarda birçok önemli konuda çağımızı yakalayan ve AB müktesebatına uyum sağlayan çok sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getirdiğini daha öncede söylemiştik. Tasarının AB müktesebatıyla paralellik arayışı içinde ele alındığı ve bu kapsamda çok önemli yol kat edildiği görülmektedir. Bu düzenlemeyle, mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınca amaca uygun “gerçek” denetimi öngören bir mekanizma getirilmiştir. Ayrıca, tasarıda, Uluslararası muhasebe Standartları (UMS), UFRS, TMS başta olmak üzere TMSK’nun bir otorite olarak zikredilip şahsında, ulusal ve uluslararası nitelikteki düzenleme, gelişme ve standartlara işaret edilmiş ve uyum zorunluluğu getirilmiş olması en olumlu adımlardan biri olarak gösterilmektedir. Muhasebe uygulamaları ve standartların sürekli değişim ve gelişim süreci içinde olması nedeniyle, bu tip bir atıf uygulama yorumları da dahil uygulama ve kavramsal çerçevede birlik sağlama açısından olumlu görülmektedir. Kanunun amacına uygun olarak muhasebe ve denetim standartları ve amaca uygun “gerçek” denetim konusunda adım atılmış olması olumlu olmuştur. Mali tablolar, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin özel denetim kapsamına alınması, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından katkı sağlayıcı yenilikler olarak değerlendirilmektedir. Bununla beraber, YTTK tasarısı, mevcut durumuyla, farklı konularda “yerine oturmamış”, dar kapsamlı, yanlış, çelişkili, yanlış anlamalara olanak sağlayabilecek dolayısıyla düzeltilmesi gereken bazı hatalı düzenlemelerle birlikte çeşitli eksiklikleri de içinde bulundurmaktadır. En önemli eksikliklerden birisi, Denetim konusunda herhangi bir otoritenin tasarıda zikredilmemiş olmasıdır (Aksoy, 2005: 141-142).

Yeniliklerden bir diğeri ise; TTK’ya göre her tacir, ticari defterleri tutmak ve bu defterlerde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve finansal durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen sonuçları, bu Kanuna göre açıkça anlaşılabilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve mali durumu hakkında fikir verebilecek bir şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir. TTK ve TTKT’na göre tutulması zorunlu olan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılmalıdır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılmalıdır. Bunun yanı sıra, madde 64/5’ e göre TTK’ya tabi gerçek ve tüzel kişiler Vergi Usul Kanununun (VUK) defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorundadır. Madde 78 ve 79’ a göre ise TTK’da defter tutma usulü ve kayıt zamanıyla ilgili konular VUK’na bağlanmakla birlikte, Kanun’un 69. maddesinde

yılsonu mali tabloların Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)'na uyularak düzenlenmesi gerektiği de ifade edilmiştir. Ayrıca işletmenin finansal tablolarında yer alan varlıkların ve borçların değerlendirme ilke ve ölçütleri ile alakalı olarak TMS hükümlerinin geçerli olduğu da belirtilmektedir (Erer, Çatıkkaş, vd, 2013: 1).

Bu yeniliklerden en önemlilerinden birisi de uygulamada birliği sağlamak ve malî tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, şirketlere finansal tablolarını UFRS'ye tam uyumlu TMS'na göre hazırlamaları ve kayıt düzenlerini bu uyumu sağlayacak bir biçimde kurmaları zorunluluğunun getirilmiş olmasıdır. Hâlihazırda Kanun'da atıf yapılan TMS, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 2005 yılı başından bu yana UFRS'ye paralel olarak ve aynı standart numaralarını oluşturacak bir biçimde hazırlanarak Resmi Gazetede yayınlanmıştır (Mazars, www.mazarsdenge.com.tr , 10.11.2013).

2.1. Defter Tutma Yükümü, Envanter, Ticari Defterlerin İbrazı, Saklanması ve Cezai Şartları

6102 sayılı YTTK'nın 88. maddesine göre; Ticari defterlerin, UFRS'nı yansıtır şekilde hazırlanan TMS'na, bu standartlarda hüküm bulunmayan durumlarda doğrudan UFRS'na göre, tacirin ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu açıkça gösterir biçimde tutulması, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir biçimde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarması, yılsonu mali tabloların TMS'na uyularak düzenlenmesi, mali tablolarında yer alan varlıklar ile borçları TMS'nda öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere değerlendirilmesi, ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, mali tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini saklaması, gerektiğinde ticari defterlerinin ibrazı şarttır. YTTK'ya göre; muhasebenin tutuluşunda TMS ve bu bağlamda UFRS emredici niteliktedir. Hükümün TMS'na ve YTTK'nın 88. maddesine gönderme yapması özel bir anlam taşımaktadır. YTTK gerekçesinde, muhasebenin VUK ve vergi mevzuatına göre tutulamayacağı, muhasebenin vergi için de tutulmayacağı, vergi verilerinin ve sonuçlarının bu suretle tutulan muhasebeye dayandırılacağı özenle ifade edilmiştir. Temel defterler dışında hangi defterlerin tutulması gerektiği YTTK'nda belirtilmemiştir. 6762 sayılı ETTK' da olduğu gibi, "işletmenin niteliğinin ve öneminin gerektirdiği" ölçüsü ile defterlerin belirlenmesi uygun değildir. Bunu TMSK belirleyecektir. Ticari defterlerin kanunlara uygun tutulmaması, cezaî yönden bu Kanuna ve ilgili diğer kanun hükümlerine göre sonuçlar doğuracaktır (İnanç, 2011: 227-228).

2.1.1. TTK' da Defter Tutmaya Dair Yasal Düzenlemeler

YTTK ile birlikte gerçek kişi tacirlerin tutabileceği İşletme Defteri kaldırılarak ticari işlemlere detay ve şeffaflık getiren önemli bir adım atılmıştır. Bu işletmelerin varlık ve kaynak durumu konusunda detaylı bilgi sağlamayan işletme hesabı esasına göre tutulan defter, bilanço esasına göre tutulan deftere tedavül ederek işletme ile ilgili üçüncü taraflara anlamlı mali tabloların sunulması sağlanacaktır. Gerçek kişi tacirlerin yabancı kaynak kullanımında detaylı mali tabloların sunulması hem kaynak sağlayıcı ve hem de kullanıcı taraflar açısından da yararlar sağlayacaktır. Bir diğer önemli değişiklik de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya yönelik konularda KGMSK'na

önemli yetkiler tanınmış olmasıdır. Aynı konulara ilişkin olan, lakin kanunlarda yer alan veya kurumlar tarafından yapılmış olan çeşitli düzenlemeler uygulamada karmaşa ve farklı sorunlara neden olmaktaydı. Bu nedenle YTTK' da TMS'nin aynen kabullenilmiş olması ve birçok konuda KGMDSK'nun yetkili kılınmış olması uygulamada birliğin sağlanması açısından önemli bir gelişmedir (Bilen, Solmaz, vd, 2014: 25).

Yeni TTK' da IFRS/UFRS'nin Özdeşi TMS ile ticari defterlerin yeniden düzenlenmesinde getirilen değişikliklere bakıldığında (PWC, www.ttkd.org.tr , 16.02.2014);

- Yeni Kanun'un ticari defterleri konu alan bölümü ile sermaye şirketlerinin ve şirketler topluluğunun mali tablolarına ve yönetim kurulunun yıllık raporuna dair hükümleri, köklü yenilikler getirmiştir.
 - ✓ Defter tutma yükümlülüğü, envanter, açılış bilançosu, mali tablolar, bilanço ilkeleri, aktifleştirme yasağı, karşılıklar, dönem ayırıcı hesaplar, değerlendirme ile saklama ve ibraz hakkındaki kurallar tamamıyla yenidir.
 - ✓ Yeni Kanun, ayrıca artık modern kanunlarda rastlanılmayan ticari defterlerle ispat usulü hakkındaki özel rejime yer vermemiştir.
- Yeni Kanun, TMSK, TMS'nin tespit edilip, yayımlanmasında tek ve münhasır yetkili kurum olarak kabul etmiş, TMSK' ya buna uygun tekel yetkileri vermiştir. Amaç:
 - ✓ Şirketlerimizin uluslararası piyasalarda kabul gören finansal raporlamayı kullanmalarını sağlamak, onların bu piyasaların aktörleri olmalarının yollarını açmak,
 - ✓ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS/UFRS) özdeş TMS'lerin yayımlanmasını gerçekleştirmek,
 - ✓ Türk işletmelerinin bu alanda uluslararası pazarların dilini konuşmasını sağlayarak Türk işletmelerinin sürdürülebilir rekabet gücünü artırmak,
 - ✓ Bu suretle, Türkiye'yi ekonomide stratejik derinliği olan politikalara ulaştırmaktır.

Bakanlar Kurulunca belirlenecek kriterlere göre bağımsız denetime tabi tutulacak olan şirketler de dahil olmak üzere bütün şirketler defterlerini VUK hükümlerine göre tutacaklardır (Şahin, 2012: 11).

YTTK'nın 64. maddesince defterlerin tamamı açılış ve kapanış onayı kapsamına alınmıştır. Bu kapsamın nedeni çift defter kullanımını olabildiğince ortadan kaldırmaktır. Çift defter yalnızca hesaplara ilişkin ticari defterler de değil ki bunlar yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir, aynı zamanda pay defteri, karar defteri ve genel kurul karar defterlerinde de çok sık rastlanan bir durumdur. Bu defterlerden herhangi biri kapatılmadan bir diğeri açılabilirdi ve ihtilaflarda mahkemenin önüne farklı defterler çıkarılabilmekteydi. İşte bu uygulama sorun çıkartan bu konuya da açıklık getirmiştir. Pay defteri, karar defteri ve müzakere defterleri ticari defterlerden sayılmamasına rağmen ihtiyaç duyulduğundan dolayı bu kanunun içerisine girmiştir. Kuralın amacı ise; karine oluşturmak, ispatta yardımcı olmak gibi unsurlara sahip olan bu defterlere, ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını sağlayabilmektir (TTK Madde Gereççeleri, www.basbakanlik.gov.tr, 13.03.2014).

TTK' nun defterlerin tutulmasını düzenleyen 65. maddesine göre (Demir, 2011: 50);

- Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.
- Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

- Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.
- Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler TMS'na uygun olmalıdır.

Yeni kanunun “Defterlerin Tutulmasını” açıklayan 65. maddesinde dikkat çeken bir diğer hüküm ise “...defterler ve gerekli diğer kayıtlar, biçim ve yöntemleri TMS'ye aykırı olmadıkça olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığı ile tutulabilir...” ifadesidir. Muhasebeleştirme sürecinin sonunda yevmiye defteri ve defteri kebir'e yapılan yazımların çıktıları işlemlerin özelliklerine göre çok geniş kapsamlı olmakta ve bu yazımlar çok yer kaplamaktadır. Bugünkü düzenlemelere göre ise bu çıktıların kağıt kullanılarak alınması ve bu kağıtların ise kullanılmadan önce yetkili notere onaylatılması bir dizi külfeti de beraberinde gerektirmektedir. Çıktılar alındıktan sonra da arşivlere kaldırılmaktadır (Selek, 2000, aktaran, Haftacı ve Badem, 2011:4). Kanunun gerekçesinden de anlaşılacağı gibi yeni düzenlemenin, teknolojik gelişmeleri dikkate almasının bir sonucu olarak; defter ve belgelerin saklanması hususunda ikili bir sistem öngörülmüştür. Buna göre; defter ve belgeler fiziki olarak saklanabileceği gibi veri taşıyıcıları kullanılarak da saklanabilecektir. Veri taşıyıcıları dendiğinde; interalia, mikrofisleri, CD'ler, magnetler ve elektronik ortam anlaşılmalıdır (Ernst&Young, www.ey.com, 12.03.2014).

6102 sayılı TTK'nın 64-88. madde hükümlerine tabi olan gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGMDSK tarafından yayımlanan, TMS'na, kavramsal çerçevede bulunan muhasebe ilkelerine ve bu ilkelerin ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş olan kurum ve kurullar, TMS'na uygun olmak ve KGMDSK'nın onayını almak koşuluyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak detaylara ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler (Bilen, Solmaz, vd, 2014: 25).

Durumu kısaca değerlendirmek gerekirse, 6102 sayılı TTK'nın ticari defterlere ilişkin hükümlerine sadece bağımsız denetime tabi bulunan şirketler uymak zorunda olup bağımsız denetime tabi bulunmayan şirketler ticari defterlerini süre geldiği şekilde tutmaya devam edeceklerdir. Bağımsız denetime tabi şirketler ise ticari defter kayıtlarının oluşturulmasında VUK hükümlerine uymak zorundadırlar. Ancak bu zorunluluk 6102 sayılı Kanun hükümlerine uyulmayacağı anlamına gelmemektedir. Bağımsız denetime tabi tutulan şirketler tutacakları defter kayıtlarına dayanarak vergi matrahının tespitine olanak sağlayacak bir kayıt sistemi oluşturmaları gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi şirketler, ticari defterlerini bilgisayar programları aracılığı ile tutmak zorunda olduklarından, bilgisayar programlarında olası gereken düzenlemeleri yaptırmaları gerekmektedir (Çetin, 2013: 265).

2.1.1.1. TTK ve Vergi Usul Kanun'unda Defter Tutulmasının Amacı

YTTK ticari defterlerin tutulması hususunda ulusal ve uluslararası standartlara uyularak ticari defter tutma zorunluluğuna ilişkin emredici bir düzenleme getirmektedir. Söz konusu yeni düzenleme defter tutma zorunluluğunu düzenlemekle birlikte geniş bir ifade içermektedir. Buna göre tutulması gereken defterlerin yalnızca envanter, defteri kebir ve yevmiye defteri olduğu düşünülmemelidir. YTTK hesapların bir sistem

dahilinde tutulmasını öngördüğünden bahsedilen defter tutma zorunluluğu yalnızca ticari defterler açısından değil, tacirlerin bir muhasebe sistemi dahilinde belge ve kayıtlarını tutması olarak anlaşılmalıdır. Defter tutma zorunluluğu; gerçek kişi tacirler ve tüzel kişiler açısından yöneticilere ve yönetim kuruluna verilmiştir. Defteri bizzat tutacak kişilerin uzman kişiler içerisinde seçilmesi zorunluluğu, yöneticiye ve yönetim organlarına yüklenen bir sorumluluktur. Bununla birlikte; defter ve gerekli diğer kayıtların Türkçe tutularak kayıt altına alınacağı YTTK’da açıkça düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme emredici niteliktedir. Buna göre; kısaltmalar, harfler ve semboller, işlem yapan kişilerin adları da açıkça belirtilmeli ve anlamları duraksamaya yer bırakmayacak şekilde tekdüze olmalıdır (ASO, 2011: 15).

Tacir yaptığı ticari faaliyetlerin sonucunda, işletmesinin kâr mı yoksa zarar mı ettiğini, borç ve alacak durumunun ne miktarda olduğunu bilmek ve izlemek durumundadır. Bunların sistemli bir biçimde izlenmesi ise ancak tutacağı defterler sayesinde olur. Tacirin defter tutmasının maksadı 6762 sayılı TTK’nın 66. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre defter tutmanın maksadı, her tacirin ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç-alacak ilişkilerini ve her iş yılı içerisinde elde edilen sonuçları tespit etmektir (Özbingöl, 2008: 7).

İlgili yasaya ve yasanın atıf yaptığı TMS’na uygun olarak ticari defterlerin tutulması, öncelikle kendi yararları açısından tacirlere, tüzel kişi tacirlerde alınacak mali ve yönetsel kararlarda ortaklara ve yöneticilere, vergi alacağının belirlenmesinde devlete, ticari alacakla ilgili uyuşmazlıklarda alacaklılara, çeşitli hukuk dalları yönünden ortaya çıkan anlaşmazlıklarda delil olarak mahkemelere önemli yararlar sağlamaktadır (Bahtiyar, 2009: 120).

Özetlemek gerekirse, yeni kanunun “Defter Tutma Yükümünü” açıklayan 64. maddesinde “Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, TMS’ na ve 88. madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir biçimde ortaya koymak durumundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, belirli bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve mali durumu hakkında fikir verebilecek biçimde tutulur. “İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir” ifadesi ile her tacirin ticari defter tutma zorunluluğuna ilişkin emredici bir kural koyulmuştur (Haftacı ve Badem, 2011: 3).

VUK’ a göre ise; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile alakalı faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek, vergi ile alakalı muameleleri belirlemek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol edip incelemek ve mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek maksadıyla defterler tutulmaktadır. Görüldüğü gibi YTTK’nda defter tutmaktan daha çok tacirin ticari işlemlerini kontrol etmek amaçlanmış iken, VUK’nda mükellefin vergilendirme karşısındaki durumu tespit edilmeye çalışılmıştır (Uygun, 2012, www.borsa-smmmo.org.tr , 13.04.2014).

2.1.1.2. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Olan Defterler

1950 tarihli VUK ayrıntılı defter tutma şartları getirmiştir. Vergi Usul Kanunu’na verilen yetkilere dayanarak Maliye Bakanlığı, 1 Ocak 1994’ten itibaren yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Yönetmeliği (MSUY)’yi uygulamaya koymuştur. MSUY, bazı temel muhasebe kavramları, bir hesap kodu, ve mali tabloların sunulması için bir format getirmiştir ve bunlara da yaygın olarak Tek Düzen Muhasebe (TDM) denilmektedir. Bu şartların belirtilen maksadı, vergi makamlarına bilgi

sağlamanın yanı sıra, yeni leasing düzenlemelerinde olduğu gibi, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu bir muhasebe sistemi kurulmasını sağlamaktır. TDM, bazı iş kuruluşları için değişen muafiyetlerle birlikte, tüm şirketler ve tek malikler için geçerlidir. Örneğin, MSUY' un kapsadığı beş alan 15 içinde, küçük işletmeler ve tek maliklerin sadece Basit Muhasebe Kavramlarına, yani basitleştirilmiş raporlama koşullarına, uyması gerekmektedir. Ayrıca, kendi düzenleme kurumlarının gerektirdiği farklı muhasebe şartlarına tabi olan bankalar, sigorta şirketleri, özel mali kurumlar ve mali kiralama şirketleri dahil finansal kuruluşların Vergi Usul Kanunu uyarınca Temel Muhasebe Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması ve Mali Tablo İlkelerine uyması da gereklidir (Türkiye – Muhasebe ve Denetim ROSC, 2007: 5-6).

Kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına tabi ticari işletmeler tarafından tutulacak defterler VUK'un 182 ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, anılan mükellefler tarafından tutulacak defterler aşağıdaki gibidir (Sezer, 2012, www.guncelmusavirlik.com.tr, 18.03.2014):

- Yevmiye defteri,
- Envanter defteri,
- Defter-i kebir (Büyük defter),
- Damga vergisi defteridir.

VUK hükümlerinde bilanço esasında göre tutulacak defterler yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri olduğunu yukarıda belirtmiştik. Madde 175 ve mükerrer madde 257' ye göre; Kanun'da mükelleflerin defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbest oldukları belirtilmenin yanı sıra Maliye Bakanlığı'nın muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve finansal tabloların çıkarılmasına yönelik usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna yönelik diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ifade edilmiştir. Bakanlık da bu yetkiye dayanarak 1. Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile (Erer, Çatıkkaş, vd, 2013: 2);

- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- Mali Tablolar İlkeleri,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi konularında düzenlemeler yapmıştır.

Öte yandan, işletme hesabı esasına tabi mükellefler tarafından işletme defteri, serbest meslek erbabı tarafından ise serbest meslek kazanç defteri tutulması gerekmektedir. İşletme hesabı esasına tabi mükellefler ise serbest meslek erbabından sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler ayrıca damga vergisi defteri de tutmak zorundadır (Sezer, 2012, www.guncelmusavirlik.com.tr, 18.03.2014).

Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefler tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki amaçları sağlayacak biçimde tutmakla yükümlüdürler: (Erer, Çatıkkaş, vd, 2013: 2);

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.

TTK'nın aksine VUK, kayıt nizamını belli usul ve esaslara bağlamıştır. VUK'un 215. maddesine göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, içerisinde Türkçe kayıtlar bulunmak şartıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek biçimde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. 217. maddeye göre yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar yalnızca muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler yalnızca yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veya ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak şartı ve şekliyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya onu silmek şeklinde okunamaz bir hale getirmek yasaktır. 218. maddeye göre; defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz (Demir, 2011: 53-54).

Bunların dışında özellikle kayıt zamanı açısından VUK'nun süreleri önemsemektedir. VUK'un 219. maddesi uyarınca; muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki (Demir, 2011:54):

- Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.
- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

Tablo 2.1. Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler (Uygun, www.bursa-smmmo.org.tr, 13.04.2014).

	TÜRK TİCARET KANUNU	VERGİ USUL KANUNU
Yevmiye Defteri	Var	Var
Büyük Defter (Defteri Kebir)	Var	Var
Envanter Defteri	Var	Var
Pay Defteri	Var	Yok
Yönetim Kurulu Karar	Var	Yok
Defteri		
Genel Kurul Toplantı ve	Var	Yok
Müzakere Defteri		
İşletme Defteri	Yok	Var

Serbest Meslek Kazanç	Yok	Var
Defteri		

Tablo 2.1.de görüldüğü üzere, yevmiye defteri, büyük defter(defter-i kebir) ve envanter defteri hem TTK’nda hem de VUK’nda bulunmaktadır. Diğer defterler ise zorunluluk açısından TTK’nda ve VUK’nda farklılık göstermektedir.

Defterlerin tutulmasında TMS’ları ve bu bağlamda UFRS’ ları emredici nitelikte olup, ticari kayıtlar ve defterlerin tutulmasında öngörülen bu yeniliğin en önemli maksadı, uzman bir üçüncü kişinin makul bir süre içerisinde defterlerden işletmenin finansal raporların güvenilir bir şekilde hazırlanması ve sunulmasının sağlanmasıdır. Nitekim bu düzenleme, ticari defterlerin, diğer bir ifadeyle muhasebenin, vergisel yükümlülükler gereği değil, tacirin işlemleri ile malvarlığı durumunu açıkça göstermek maksadıyla tutulması gerektiği yönündeki modern anlayışın bir yansımasıdır. Tutulması gereken defterlerin yalnızca envanter, defteri kebir ve yevmiye defterleri olduğu düşünülmemelidir. YTTK hesapların bir sistem dahilinde tutulmasını öngördüğünden bahsedilen defter tutma yükümlülüğü sadece ticari defterler açısından değil, tacirlerin bir muhasebe sistemi dahilinde belge ve kayıtlarını tutması olarak anlaşılmalıdır (Bozdemir, 2012: 104-105).

2.1.1.3. TTK ve TTK Tasarısına Göre Tutulması Gereken Defterler

13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda, ticari işletmeler ve ticari işletme kapsamında değerlendirilen diğer işletmeler tarafından kullanılacak defterlere yönelik çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu uygulamaya göre 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun beşinci kısmında “Ticari Defterler” başlığı altında 64.-88. maddelerde muhasebe uygulamalarını ve finansal raporlamayı etkileyen düzenlemeler açıklanmaktadır. Ve YTTK’nun muhasebe uygulamaları ile alakalı maddeleri 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulamaya girmiştir (Uzelli, tarihsiz, www.dengeymm.com.tr , 12.11.2013).

YTTK’ da defter tutmada gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımı ortadan kaldırılmış ve tüm tacirler için tutulacak muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak belirlenmiştir. Bunların yanı sıra tutulacak defterler ise KGMDSK tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir (02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 Sayılı Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, aktaran, Uzelli, tarihsiz www.dengeymm.com.tr , 12.11.2013). İşletmenin muhasebesi ile alakalı olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak nitelendirilmiştir. Görüldüğü gibi 6102 sayılı YTTK’ da, tutulacak defterler içerisinde işletme defteri bulunmamaktadır. Bilanço esasına göre kayıt tutmak; tüm tacirler yönünden zorunlu hale getirilmiştir (Uzelli, tarihsiz, www.dengeymm.com.tr , 12.11.2013).

Tablo 2.2. Defterlerin İçermesi Gereken Bilgiler (www.vergidegundem.com ,
(12.02.2014).

	• Madde sıra numarası, • Tarih, • Borçlu hesap, • Alacaklı hesap, • Tutar,
Yevmiye defteri	• Her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları. • Tarih, • Yevmiye defteri madde sıra numarası, • Tutar,
Defteri kebir	• Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri. Ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda; • Taşınmazların, • Alacakların, • Borçların, • Nakit para tutarının, • Varlıkları ile borçların, değerleri kaydedilir.
Envanter defteri	Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde içeriği; • Pay sahibinin adı soyadı veya unvanı, • Pay sahibinin iletişim bilgileri, • Varsa pay üzerindeki intifa hakkı sahiplerinin adı soyadı veya unvanı ve intifa hakkı sahibi oldukları paylar, • Varsa intifa hakkı sahiplerinin iletişim bilgileri, • Payın nominal değeri,

	• Sahip olunan pay sayısı ve toplam tutar, • Payın tertibi, • Payın edinme tarihi, • Deftere kayıt tarihi, • Payın senede bağlanıp bağlanmadığı ve türü, • Payın edinimi ve devrine ilişkin gerekli açıklamalar.
Pay defteri	
	Limited şirketlerdeki içeriği;
	• Ortakların adları, adresleri, • Her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, • Esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibarı değerleri, grupları • Esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları sahiplerinin adları ve adresleri. • Karar tarihi, • Karar sayısı, • Toplantıda hazır bulunanlar, • Kararın içeriği,
Yönetim kurulu karar defteri	• Üyelerin imzaları.
Genel kurul toplantı ve müzakere defteri	Tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususlar ve alınan kararlar kaydedilir.

Tablo 2.2. de görüldüğü üzere, yevmiye defterinin, defter-i kebirin, envanter defterinin, pay defterinin, yönetim kurulu karar defterinin ve son olarak da genel kurul müzakere defterinin özellikleri maddeler halinde açıklanmıştır.

03.05.2007 tarihli TBMM Adalet Komisyonunun kabul ettiği TTKT’nda tutulması gereken defterler mevcut yasadaki gibi tüzel kişi tacirlerin ya da gerçek kişi tacirlerin tutması gereken defterler olarak ifade edilmemiş olmakla birlikte hangi defterlerin tutulacağı belirtilmiştir. Tasarının 64/4. maddesinde pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle alakası olmayan defterlerin de ticari defter olduğu ifade edilmiş olup, bir nevi tutulması zorunlu defterlerin isimleri de sıralanmış bulunmaktadır. Tasarıya göre tutulması gereken defterlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir (Özbingöl, 2008: 17-18).

Yukarıda saydığımız defterlere ek olarak Türk Ticaret Kanunu Tasarısında yer almayan sadece TTK’da tutulması gereken defterler arasında İşletme Hesabı Defteri ve

Karar Defteri de bulunmaktadır. Çalışmamızda bu defter türlerine alt başlık olarak yer verilmemiş sadece TTK'nın bu defterler için hükümlerine kısaca değinilmiştir.

- ❖ **İşletme Hesabı Defteri:** TTK'nın 76. maddesine göre; İşletme hesabı defteri ciltli olup, sayfaları müteselsil sıra numaralıdır. İşletme hesabı defterinin sol tarafını giderler, sağ tarafında ise gelirler bulunmaktadır. İşletme hesabı defterinin gider başka bir ifade ile masraf kısmına çıkarılan envantere göre iş yılı başındaki mal mevcudu, iş yılı içinde satın alınan malın değeri ve iş yılı içinde yapılan bütün masraflar kaydedilirken, hasılat kısmına iş yılı içinde satılan malın değeri, iş yılı içinde yapılan hizmete yönelik olarak alınan paralar ve çıkarılan envantere göre iş yılı sonundaki mevcudun değeri kaydedilir. İşletme hesabı defterinde gider ve gelir kaydında sıra numarası, kayıt tarihi bilgileri, işlemlerin türü ve tutar bilgilerine yer verilir. TTK'nın 77. maddesine göre; Emtia başka bir ifade ile ticari mal ile alakalı işlem yapanlar envanter çıkarmakla yükümlüdürler. Envanter, ticari mal mevcudunun sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi ile kesin bir biçimde tespit edilmesi olup, mal envanterinin işlemlere ait kayıtlar ile karıştırılmamak suretiyle yeniden ise başlama halinde işletme hesabı defterinin başına, iş yılı kapandıktan sonra ise işlemlere ilişkin kayıtları takip eden sayfaya kaydedilir (Özbingöl, 2008: 16-17).
- ❖ **Karar Defteri:** TTK'nın 78. maddesine göre; Karar defteri tüzel kişiliğe sahip tacirler tarafından kullanılmaktadır. Karar defterine genel kurul veya ortaklar genel kurulu, yönetim kurulu tarafından müzakere sonucunda alınan kararlar ile toplantıda hazır bulunan üyelerin isim ve soy isimleri ve toplantı günü ile beyan edilen oy ve müzakerelerin tam bir şekilde bilinebilmesi için gerekli olan diğer konular kaydedilir. Şirket adına imza koyma yetkisine sahip kişiler tarafından da bu kararların altı imzalanır (Özbingöl, 2008: 17).

2.1.1.3.(1). Yevmiye Defteri

Tasarının 64/5. maddesine göre: Yevmiye defteri, defteri kebir ve envanterden hariç tutulacak olan defterler TMSK tarafından bir tebliğ ile belirleneceğinden daha önce de bahsetmiştik. Tasarının 64/5. maddesinde sayılan defterlerden biri de yevmiye defteridir. Lakin yevmiye defteri "Ticari Defterler" başlığı altında düzenlenen defterlerden biri olmakla yanı sıra tasarıda yevmiye defterinin tanımına, defterde bulunması gereken asgari bilgilere yönelik düzenlemelere, tasdikinin gerekliliğine yönelik herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. 6762 sayılı Kanundaki yevmiye defterine yönelik olarak 70. maddede çok teferruatlı bilgi verilmesine rağmen, Tasarıda yalnızca yevmiye defterinin ismi geçmiştir. Bu açıdan TTK ile tasarı karşılaştırıldığında TTK'da defterlere yönelik düzenlemelerin kapsamlı bir biçimde yapılmış olduğu aşıkardır (Özbingöl, 2008: 18).

TTK'nın 70. maddesine göre; Kayda geçirilmesi gereken bilgilerin ilgili belge veya ispata dayanan evraktan çıkarılarak tarih sırasıyla ve "madde" halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir(www.vergidegundem.com, 12.02.2014).

Başka bir ifade ile yevmiye defteri, işlemlerin, muhasebe terimleri ile tarih sırasına uyulmak suretiyle ve ilgili kanunlarda belirtilen kurallara münhasır olarak kayıtlarının yapıldığı defterdir. Yevmiye defterine işlemler yevmiye maddesi ile kaydedilir. Yevmiye maddesi ise yevmiye defterinde iki tarih çizgisi arasında yer alan terimlerin tamamını ifade eder (Sevilengül, 2007: 68-69).

Muhasebenin kaydetme fonksiyonu yevmiye defterleri aracılığıyla sağlandığından dolayı YTTK'nın 70. maddesine hükmünce bir yevmiye maddesinde,

madde sıra numarası, tarih, borçlu ve alacaklı hesap isimleri, tutar ve her kaydın dayandığı belgelerin türü ve varsa tarih ve numaraları yer almalıdır. Ve yine TTK'nın bu maddesine münhasır olarak yevmiye defteri ciltli olup sayfaları müteselsil sıra numaralı olmalıdır. Yevmiye defterine işlemler en geç on gün içerisinde yazılmalıdır. Yevmiye defterleri kapanış tasdikine tabidir (Özbingöl, 2008: 15).

2.1.1.3.(2). Defter-i Kebir

Defteri kebir başka bir deyişle büyük deftere yönelik olarak Tasarıda detaylı bir düzenleme yapılmamış olup, 64/5. maddede tutulacak defterler olarak ismi sayılmıştır. Oysa TTK'nın 71. maddesinde defteri kebir teferruatlı olarak ele alınmıştır (Özbingöl, 2008: 19).

TTK'nı 71. maddesine göre; Defteri kebir, yevmiye defterine kaydedilmiş olan işlemleri buradan alarak düzenli bir biçimde ilgili olduğu hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defter (www.vergidegundem.com , 12.02.2014) olarak tanımlanmıştır. Muhasebenin sınıflandırma fonksiyonu defteri kebir aracılığıyla sağlanır. TTK'nın 71. maddesine göre de Defteri kebir kayıtlarında tarih, yevmiye defteri madde numarası, tutar, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri yer almalıdır (Özbingöl, 2008: 15).

2.1.1.3.(3). Envanter Defteri

TTKT' de envanter ile alakalı düzenlemeler “Defter Tutma ve Envanter” başlığının altında “Envanter” olarak 66. maddede ve “Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler” olarak 67. maddede düzenlenmiştir. Tasarının 66/1. maddesinde

“Her tacir ticari işletmesinin açılışında taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerini teker teker belirten envanter çıkarır”

denilmiştir. Tasarıda envanter çıkarmanın ne biçimde yapılacağına yani sayarak mı, ölçerek mi, tartarak mı yoksa değerlendirmek suretiyle mi yapılacağına yönelik bir açıklamaya yer verilmemiştir. Tasarının 66/2. maddesinde tacirin açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda envanter düzenlemesi gerektiğinin belirtilmesinin yanı sıra faaliyet döneminin on iki ayı aşmayacağı da belirtilmiştir. Ayrıca Tasarının 66/2. maddesinin son cümlesinde

“envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akısına uygun düşen bir süre içerisinde çıkarılır”

denilmiştir. Burada “faaliyet akışına uygun bir süre” ifadesi ile envanter çıkarma işleminin ne kadar bir sürede tamamlanması gerektiğinin çerçevesi belirlenmemiştir. Tasarının 66/3. maddesi yeni bir düzenlemeye yer vermektedir. Bu düzenlemeye göre maddi duran malvarlığına dahil varlıklar ile hammadde ve yardımcı maddeler, düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, bunlar mevcut miktar, değer ve bileşim bakımından küçük değişikliklere uğramış olmaları şartıyla değişmeyen miktar ve değerlerle envantere alınabilirler. Aynı düzenlemeye göre bunlara üç yılda bir fiziksel sayım yapılması yükümlülüğü getirilmiştir. Tasarının 66/4. maddesinde, aynı türden stok malvarlığı kalemlerinin, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurlarının ve borçlarının ayrı ayrı grup halinde toplanabileceğine ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabileceğine hükmedilmiştir. Bu madde ile aynı türdeki stok kalemleri,

aynı değerdeki taşınabilir malvarlıkları, ve aynı değerdeki borçlar gruplandırılarak envantere konulabilir biçiminde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Ancak bu düzenleme ile ne ifade edilmek istendiği net değildir (Özbingöl, 2008: 19-20).

TTK'nun 72. maddesine göre; Envanter defteri ticari işletmenin hem açılışında hem de açılıştan sonra ki her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir (www.vergidegundem.com , 12.02.2014). Envanter ve bilançonun düzenlendiği tarihe bilanço günü denilmektedir. Kanunda aksi ifade edilmedikçe, iş yılı sonunda çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içerisinde tamamlanmış olması gerekmektedir. Kanunda iş yılı ile ifade edilen süre altı aydan az ve on iki aydan da çok olmamayı gerektirmektedir. TTK'nun 73. maddesine göre; İşletmenin bilanço günündeki mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının kesin bir biçimde tespit edilmesi envanter çıkarmak ile mümkün olacaktır. Saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle işletmenin bilanço günündeki mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının kesin bir biçimde tespit edilmesine envanter çıkarmak denilmektedir. TTK'nun 74. maddesine göre; Bilanço ise envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla düzenlenmiş biçimdir. Bilanço iki kısımdan oluşmaktadır, bunlar aktif ve pasif kısımlar olarak adlandırılmaktadır. Bilançonun aktif tarafını varlıklar başka yani mevcutlar ve alacaklar, pasif tarafını ise borçlar ve öz kaynaklar oluşturmaktadır. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark ki bu farka öz kaynaklar denilmektedir, tacirin işletmeye tahsis etmiş olduğu ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermayenin bilançonun pasif kısmına yazılması suretiyle aktif ve pasif toplamaları denkleştirilir. Yedek akçeler ve kâr ayrı olarak gösterilseler bile ana sermayenin cüz'leri sayılmaktadırlar (Özbingöl, 2008: 16).

2.1.1.3.(4). Pay Defteri

Pay defteri sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde pay defterine, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahipleri kaydedilir (www.vergidegundem.com , 12.02.2014).

Pay defterine ilişkin olarak Tasarıda detaylı bir düzenleme yapılmamış olmakla beraber, 64/4. maddede pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan defterlerin ticari defter olduğu ifade edilmiştir. Tasarının 18. maddesinde tacirler her türlü borçlarından dolayı iflasa tabi olmakla birlikte, kanun hükümlerine uygun olarak bir ticaret unvanı seçmekle ve bunu kullanmakla, işletmelerini ticaret siciline kaydettirmekle ve ticari defterler tutmakla zorunludur denilmiştir. Tacirlerin görevlerinden bir diğeri de ticari defter tutmak olduğu için ve pay defteri de bir ticari defter olduğundan dolayı tacirler pay defteri de tutmakla yükümlüdürler (Özbingöl, 2008: 22).

2.1.1.3.(5). Yönetim Kurulu Karar Defteri

Yönetim kurulu karar defteri anonim şirketlerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir (www.vergidegundem.com , 12.02.2014).

Pay defterine yönelik olarak yapılan açıklamalar aynı zaman da yönetim kurulu defteri için de geçerli olmaktadır. Bunun sebebi ise tasarının 64/4. maddesine göre yönetim kurulu karar defteri bir ticari defterdir ve tacirler ticari defter tutmakla yükümlüdürler (Özbingöl, 2008: 22).

2.1.1.3.(6). Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Pay defterine yönelik olarak yapılan açıklamalar genel kurul toplantı ve müzakere defteri için de geçerli olmaktadır. Bunun sebebi ise, tasarının 64/4. maddesi hükmünce genel kurul toplantı ve müzakere defteri bir ticari defterdir ve tacirler ticari defter tutmakla yükümlüdürler (Özbingöl, 2008: 23).

Genel kurul toplantı ve müzakere defteri tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve bu kurulda alınan kararların yazıldığı ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir (www.vergidegundem.com , 12.02.2014).

Sonuç olarak, Tasarıdaki yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterine ilişkin düzenlemeler ile TTK’ daki yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterine ilişkin düzenlemeler kıyaslandığında TTK’ daki düzenlemelerin daha geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. Çünkü mevcut yasada yalnızca defterlerin ismi sayılmamış aynı zamanda defterlerin tanımına, defterlerde bulunması gereken asgari bilgilere ve tasdike tabi olup olmadıklarına ilişkin olarak düzenlemelere de yer verilmiştir. Tasarıda yevmiye defteri, defteri kebir ve karar defterinin sadece isimleri sayılmışken envanter defteri başlığı altında düzenlenmemiş olsa da envanter ve envanteri kolaylaştırıcı yöntemler başlığı altında bir nevi envanter defteri anlatılmıştır (Özbingöl, 2008: 22).

Tablo 2.3. TTK ve VUK’na Göre Tutulacak Defterler www.guncelmusavirlik.com.tr , (18.03.2014).

DEFTERLER	LİMİTED ŞİRKETLER	ANONİM ŞİRKETLER	BİRİNCİ SINIF TÜCCARLAR
Yevmiye Defteri	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
Defter-i Kebir	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
Envanter Defteri	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
Damga Ver. Defteri	Zorunlu Değil(*)	Zorunlu	Zorunlu Değil(*)
Ortak Pay Defteri	Zorunlu	Zorunlu	-
Yönetim Kurulu	-	Zorunlu	-
Karar Defteri			
Genel Kurul Toplantı Ve Müzakere Defteri	Zorunlu	Zorunlu	-

(*) Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren limited şirketler ile bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için zorunludur.

Tablo 2.3. de görüldüğü üzere, TTK ve VUK’na göre tutulacak defterler içerisinde yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri limited şirketler, anonim şirketler ve birinci sınıf tüccarlar için zorunludur. Damga vergisi defteri anonim

şirketler için zorunlu iken limited şirketler ve birinci sınıf tüccarlar için zorunlu değildir. Ortak pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterleri hem limited şirketler hem de anonim şirketler için zorunlu iken yönetim kurulu karar defteri yalnızca anonim şirketlerde bulunmaktadır ve zorunludur.

2.1.1.4. Tutulması Zorunlu Ticari Defterleri Belirleme Konusunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na Yetki Verilmesi

6102 sayılı Kanuna dayanılarak meydana getirilen KGMDSK, Kanun ile kendisine tanınan yetkilerin kullanılması sonucunda kurumun web sitesinde yapılan duyuruda; Bakanlar Kurulunca belirlenecek denetime tabi şirketlerin, ticari defterlerini 6102 sayılı Kanunun 64. ve 68. maddeleri hükmünce tutacakları; bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin ise ticari defterlerini süregeldiği şekilde VUK'na göre tutulacağı duyurulmuştur. Duyuruya göre bağımsız denetime tabi olmayan şirketler ticari defterlerini eskiden olduğu gibi VUK hükümlerine göre tutmaya devam edeceklerdir ve çifte kayıt veya dönem sonu düzeltme kaydı sorunları ile karşılaşmayacaklardır (Çetin, 2013: 260).

Bilindiği üzere, ETTK'nın 66. maddesinde (Komisyon Raporu, aktaran, Altaş, 2012: 139);

Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tesbit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur:

- Tacir hükmi şahıs ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri;
- Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller, karar defteri hariç yukarıdaki bentte yazılı defterleri;
- Tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri.

Bu defterler elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabilir. Bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirlenir. Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

ETTK'nın 66. maddesinde anılan değişiklikle kaldırılan ikinci fıkrasında "Tacirlerin işletmeleriyle alakalı işler dolayısı ile aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kâğıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri düzenli bir şekilde dosya halinde saklamaları mecburidir." hükmü yer almakta idi. YTTK'nın 64. maddesinin beşinci fıkrasında ise,

“Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.”

denilmiştir. Anılan hükümden, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini tutulmasının zorunlu olacağı, lakin, KGMDSK tarafından bu defterler dışında bazı defterlerin tutulmasının da zorunlu hale getirilebileceği daha önce de belirtmiştik. Lakin, YTTK’da defterlerin kanuna uygun surette tutulmaması sonucunda cezaî sorumluluk öngördüğünden, Kanunda ismen belirtilmeyen bu defterlerin tutulmaması durumunda sorumluların cezaî sorumluluklarına nasıl gidileceği önemli bir sorundur. Zira, cezaların kanuniliği ilkesi gereği, yasada açıkça belirtilmeyen, ancak KGMDSK tarafından çıkarılacak bir tebliğ ile belirlenen defterlerin tutulmamasından ötürü cezai sorumluluğa gitmek tartışmaları da beraberinde getirmektedir (Komisyon Raporu, aktaran, Altaş, 2012: 139-140).

6335 sayılı Kanun ile 64. maddenin beşinci fıkrası değiştirilmiş ve 6102 sayılı TTK’ya tabi tacirlerin, ticari defterlerini VUK’nun defter tutma ve kayıt nizamına yönelik hükümlerine göre tutmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı fıkranın devamında ise 6102 sayılı Kanunda yer alan; defter tutma, envanter, finansal tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri, VUK’un ve diğer vergi kanunlarının uygulamasına engel oluşturmayaacağı belirtilmiştir. Madde 64-88’ de 6102 sayılı Kanunun birinci kitabının beşinci kısmı ticari defterleri anlatmaktadır. 64. madde gereğince ticari defterlere yönelik olarak yayımlanması gereken Tebliğ 19.12.2012 tarihli Resmi Gazete ‘de yayımlanmıştır (Çetin, 2013: 260).

Diğer yandan, YTTK’nın 64. maddesinin dördüncü fıkrasında Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticarî defterlerdir denildiğinden dolayı uygulamada tartışmalı olan bir konuya da YTTK ile açıklık getirilmiştir. Pay, karar ve müzakere defterlerinin ticarî defter kapsamına alınması teoriye uymamakla birlikte, uygulamanın gereksinimini duyduğu gibi kural olarak kanuna girmiş bulunmaktadır. Kuralın amacı, kâr oluşturmak, ispatta yardımcı olmak gibi işlevlere sahip söz konusu defterlere, ticarî defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmektir. Uygulamada tasdiklere tâbi olmayan bu defterlerin çoğu kez güvenilemez durumda oldukları da görülmüştür (Komisyon Raporu, aktaran, Altaş, 2012: 140).

2.1.1.5. Ticari Defterlerin Tutulmasının Kurallara Bağlanması

YTTK’nda defter tutma kurallarına da yer verilmiştir. YTTK’nın 65. maddesinin birinci fıkrasına göre, ticari defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulmak zorunda olduğu, ticari defterlerde ve kayıtlarda kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde, bunların anlamlarının açıkça belirtilmesinin ve defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmasının gerektiği, bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemeyeceğini ve değiştirilemeyeceğine daha önceki konularda da değinmiştik. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler ise Kanuna göre yasaktır. YTTK’nın 65. maddesinin dördüncü fıkrası hükmünce, defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Fakat, muhasebenin bu tutuluş şekilleri ve bu konuda uygulanan yöntemler TMS’na uygun olmak zorundadır. Yine, defterlerin ve gerekli

diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman rahatlıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Bu zorunluluklara uyulmaması durumunda, ilgililer, ikiyüz günden az olmamak üzere -4.000 TL'den 73.000 TL'ye kadar- adli para cezası ile cezalandırılacaklardır (YTTK, m.65/f.1/f.3/f.4, m.562/f.1-d, aktaran, Altaş, 2012: 141).

2.1.2. TTK' da Envantere Dair Yasal Düzenlemeler

TTK'nun envanteri düzenleyen 66. maddesi hükmünce (Demir, 2011: 54-55):

- Her tacir, ticarî işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını tam ve doğru bir biçimde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.
- Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanunî terimle hesap yılı on iki ayı geçemez.
- Maddî duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak yalnızca küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması mecburidir.
- Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.

TTK'nın envanteri kolaylaştırıcı yöntemleri düzenleyen 67. maddesi hükmünce (Demir, 2011: 55-56):

- Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, TMS'na uygun olmalıdır. Bu biçimde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir.
- Bir faaliyet döneminin kapanış envanterinin hazırlanmasında TMS'na uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir.
- Faaliyet döneminin kapanışında, fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envanterde gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve TMS'na uygun bir biçimde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapılıyorsa, varlıklara yönelik envanterin yapılmasına gerek yoktur.

2.1.2.1. TTK ile VUK' da Envanter

Envanter; bir işletmenin aktif ve pasiflerinin çıkarılması, sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi suretiyle, bilanço günündeki mevcutların, alacakların ve borçların detaylı bir biçimde tespit edilmesidir. Her gerçek ve tüzel kişi tacirin ticari

işletmesini açması, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir biçimde göstermesi ve bu konuda bir envanter çıkarması zorunludur. Envanter işlemi her hesap dönemi sonunda tekrarlanacak olup, tamlik ve doğruluk ilkeleri esas alınacaktır. Aksi takdirde işletmenin hesap ve sonuçlarının gerçeği yansıtmaması beklenemez. Gerçeği yansıtmayan bir envanterin, doğru bir bilanço oluşturmayaacağı da aşıkardır. YTTK’nda; 6762 sayılı TTK’dan farklı olarak envanteri kolaylaştırıcı yöntemlere de değinildiğini buna göre de; sondaj yöntemi, matematiksel-istatistiksel yöntemler, fiziki sayım; çeşit, miktar ve değerlerin hesaplanmasında dikkate alınan envanter yöntemlerinden olduğunu daha öncede belirtmiştik. Bunun yanı sıra envanter yöntemleri konusunda TMS’na uygun başkaca yöntemlerde izlenebilir (ASO, 2011: 18).

Yeni kanunun “Envanter” başlığı ile açıklanan 66. maddesinde “Her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını tam ve doğru bir biçimde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır... Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır...”ifadesiyle işletmenin finansal durumunun ve faaliyet dönemi sonuçlarının tam ve doğru olabilmesi için envanterin tam ve doğru olarak çıkarılması gerektiğinin üstünde durulmuş, başlangıç envanterinin tam ve doğru olmaması halinde izleyen bilançoların hatalı olacağı gizli olarak belirtilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011: 5).

TTK’nın 66. maddesinin ikinci fıkrası hükmünce, envanterin çıkarılması süresini de kesin bir biçimde belirtmeksizin emredici bir kurala bağlamış “Envanter bilançodan önce çıkarılmış olmalıdır” denilmiştir. Çünkü, bilanço envantere dayalı olacaktır. Bu anlamda ikinci fıkradaki “düzenli bir işletme faaliyetine uygun süre” ifadesiyle envanterin, bilanço gününden önce bilançooya esas alınabilecek bir zaman zarfında çıkarılması ifade edilmektedir. Vergi mevzuatı bakımından dördüncü döneme ait geçici vergi beyannamesi aynı zamanda mali tabloların tam set olarak hazırlanmasını gerektirmekte olduğundan TTK’da düzenlenen “uygun düşen süreler” ibaresini bu manada değerlendirmekte fayda vardır (Demir, 2011: 56-57).

Yeni kanunun dikkat çeken bir başka maddesi ise “Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler” başlığı altında açıklanan 67. maddedir. Bu madde içinde bir fıkrada işletme, faaliyet döneminin kapanışından önceki 3 ay ile faaliyet döneminin kapanışından sonraki 2 aylık zaman zarfı aralığında özel bir envanter çıkardı ise ve bu envanterde bulunan varlıklar faaliyet dönemi sonundaki sonucu yansıtarak TMS’na uygun değerlendiriliyorsa faaliyet dönemi sonunda ayrıca başka bir envanter yapmaya lüzum olmadığı ifade edilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011: 5).

Vergi mevzuatı bakımından konuyu değerlendirmek gerekirse VUK’un 186. maddesi hükmünce; envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir diye ifade edilmiştir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutlak olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. VUK’un 260. madde de düzenlendiği şekli ile değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir. Büyük mağazalarda ve eczanelerde envanter VUK’un 190. maddesi hükmünce üç yılda bir çıkarılabilir. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterlerine yazarlar. Büyük mağazalardan kasıt, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir. Maliye Bakanlığı büyük sınai işletmelerin, icabına göre, iki

veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına olanak sağlayabilir. Bu takdirde yukarıdaki hüküm uygulanır (Demir, 2011: 58).

2.1.3. TTK' da Ticari Defterlerin Saklanması ve İbrazı

TTK'nın 82. maddesinin 5. Fıkrası hükmünce Ticaret Kanunu'nda belgelerin saklanması ve saklama süresi 82. madde de düzenlenmiş ve bu düzenlemeye göre de her tacir; ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, mali tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, yapılan kayıtların bulunduğu belgeleri on yıl süreyle saklama yükümlülüğü altındadır. Defter ve belgelerin saklama süresi Tasarı'da beş yıl olarak belirtilmiş olmakla birlikte, uygulamada diğer kanunlarda bulunan zamanaşımı sürelerinden dolayı defter ve belgelere dayalı usulsüzlüklerin (zimmet, emniyeti suiistimal vb.) tespit edilebilmesi durumundan dolayı, saklama süresinin önceden olduğu gibi on yıl olarak kalması amacıyla maddenin beşinci ve sekizinci fıkralarında yer alan beş yıllık süreler Adalet Komisyonunca on yıla çıkarılmıştır (Demir, 2011: 62).

2.1.3.1. Defterlerin Saklanması

Yeni düzenlemede, teknolojik gelişmelerin de dikkate alınmasının bir sonucu olarak; defter ve belgelerin saklanması hususunda ikili bir sistem öngörülmüştür. Buna göre; defter ve belgeler fiziki olarak saklanabileceği gibi veri taşıyıcıları kullanılarak da saklanabilecektir. Veri taşıyıcıları dendiğinde; interalia, mikrofişler, CD'ler, magnetler ve elektronik ortam akla gelmelidir. Bu yöntemle; defterlerin tutulmasında, UFRS'ye göre tacirin ticari işlemlerini açıkça göstermesi gerekmektedir. Defterleri yansız ve tarafsız bir bilirkişinin profesyonellik ilkelerine dayanarak; mesleğinin gerektirdiği ölçüde ve herkes tarafından anlaşılır bir biçimde düzenlemesi gerekmektedir (ASO, 2011: 16).

Eski kanunun 68. maddesi hükmünce düzenlenmiş olan ticari defter ve belgelerin 10 yıl olan saklama süresi ile alakalı hüküm yeni kanunla biraz daha kapsamlı olarak düzenlenmiş ve yeni kanunun 82. maddesinde "belgelerin saklanması ve saklama süresi" başlığı altında şu hükümlerde bulunulmuştur (Haftacı ve Badem, 2011: 9);

- Ticari defterlerin, envanterlerin, açılış, ara, kapanış bilançoları ile diğer mali tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının,
- Alınan ve gönderilen ticari işle ilgili yazışmaları kapsayan ticari mektupların,
- Defterlere yazılmış finansal işlemlerin dayanağı olan fatura gibi ticari belgelerin tüm belgelerin olduğu takvim yılının bitişinden itibaren 5 yıl boyunca saklanacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca saklama şekliyle alakalı olarak, saklama süresi boyunca her an ulaşılabilmesi ve okunur hale getirildiklerinde defter dayanaklarıyla görsel ve içerik olarak örtüşmeleri koşuluyla "açılış ve ara bilançoları, mali tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, yukarıda adı geçen belgeler TMS'na uygun olmak koşuluyla görüntü ve veri taşıyıcılarında" saklanabileceği belirtilmiştir.

YTTK'nın 82. maddesi hükmünce (İnanç, 2011: 239-241);

- ❖ Her tacir;
 - Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, mali tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve

- yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,
- Alınan ticari mektupları ve gönderilen ticari mektupların suretlerini,
 - 64. maddenin birinci fıkrası hükmünce yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir biçimde saklamakla yükümlüdür.
 - Ticari mektuplar, bir ticari işe yönelik tüm yazışmalardır.
 - Açılış ve ara bilançoları, mali tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkra da sayılan belgeler, TMS'na da uygun olmak koşuluyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler; şu şartla ki;
 - Okunur hâle getirildiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşsünler;
 - Saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilir ve uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hâle getirilebiliyor olsun.
 - Kayıtlar 65. maddenin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesi uyarınca elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.
 - Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır.
 - Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu mali tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyle başlar.
 - Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyana uğrarsa tacir ziyana uğradığı tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.
 - Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi durumunda kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi durumunda veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.

2.1.3.2. Defterlerin İbrazi

YTTK' da ticari defterlerin kanıt aracı olarak kullanılması hususunda köklü bir değişikliğe gidildiği görülmektedir. Buna göre; ETTK'nın 82. ve 86. maddelerinde düzenlenmiş ticari defterlerin kesin delil olarak sahibinin lehine, aleyhine veya diğer tarafın aleyhine kullanılması durumu ortadan kaldırılmıştır. Bunun yerine "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticarî işlerde de uygulanır" hükmü getirilmiştir. Hükme göre; ticari uyuşmazlıkların varlığı halinde hâkim tarafından resen ya da taraflardan birinin istemi üzerine incelenen defterler takdiri kanıt olarak nitelendirilecektir (Ernst&Young, www.ey.com, 12.03.2014).

YTTK'nun 86. maddesinde "Saklanması zorunlu olan belgeleri sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığı ile ibraz edebilen kimse..." nin ibraz durumu

düzenlenmiş, buna göre bu kişiye giderleri kendisine ait olmak üzere, ilgili belgeleri okunabilecek duruma getirme zorunluluğu verilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011:9). Başka bir deyişle, YTTK' nın saklanması zorunlu olan belgelerin ibrazını düzenleyen 86. maddesi, görüntü ve veri taşıyıcılarda özellikle elektronik ortamda saklanan kayıtların dayanağını oluşturan ve kanıtlayan muhasebe belgelerinin ibrazı lazım görüldüğünde bunların okunabilirliğini sağlama sorumluluğunu ibraz edene yüklemiştir (Bilen, Solmaz, vd, 2014: 30).

YTTK'nda 5.kısımda Ticari Defterler başlığındaki düzenlenmiş defter tutma ve envanter, açılış bilançosu ve yıl sonu mali tablolar ile saklama ve ibraz başlıklarındaki hükümlerden sonra 88. maddede son olarak TMSK'nun yetkisi düzenlenmiştir. Buna göre; yukarıda açıklanmış hükümlere tabi olan gerçek ve tüzel kişiler ticari defterlerini tutarken ve mali tablolarını hazırlarken TMSK tarafından yayımlanan TMS'na, TMS Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebe ilkelerine ve bunların yorumlarına uymak yükümlülüğündedir. Bu anlamda ulusal ve uluslararası alanda uygulamada uyum sağlamak, özellikle uluslararası piyasalarda Türk işletmelerinin mali tablolarının yorumlanabilmesine olanak sağlamak maksadıyla UFRS'na tam uyumlu olacak düzenlemeleri yayınlamada tek yetkili kurum TMSK' dur (Haftacı ve Badem, 2011: 10).

Verginin doğruluğunu kanıtlamaya başka bir ifadeyle vergi incelemesi yapmaya kimlerin yetkili olduğu VUK'un 135. maddesi hükmünde sayılmıştır; maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. Tacirin saklamakla ve ibraz etmekle zorunlu olduğu defter ve kağıtlar, mücbir sebepler nedeniyle kanunda belirtilen süre zarfında ziyağa uğrarsa, tacir bu durumu öğrendikten itibaren on beş gün içerisinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden bir vesika istemelidir. Mahkeme gerekli görürse delil toplanmasını isteyebilir. Eğer tacir böyle bir vesikayı almaz ise Kanun karşısında ibraz yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçınmış olacaktır. TTK'nda ibrazdan kaçınmanın doğuracağı sonuçlara yönelik düzenlemeye yer verilmemiş olup, bu düzenleme VUK'nda yapılmıştır. 6762 sayılı TTK'nda "Teslim ve İbraz" başlığı altında ibraz ile alakalı düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun 80. maddesinde ibraz mükellefiyeti açıklanmış ve bu maddeye göre yargılama sırasında haklı bir çıkarın varlığı tespit olunur ve mahkeme ibraz edilmesini ortaya çıkarmak açısından zorunlu bulursa yalnız bilirkişi incelemesi yapılarak mahkemenin re'sen veya taraflardan birinin isteği üzerine bunların birine veya her ikisine ait defterlerle saklanması mecburi olan kağıtların ibrazını isteyebileceği belirtilmiştir (Özbingöl, 2008: 38-39).

2.1.4. Ticari Defterlerin Tasdikine İlişkin Temel Yenilikler ve Değişiklikler

Madde 64 hükmünce; Fiziki ortamda kayda geçirilen yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin takip edilen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve

müzakere defteri yeterli yaprakları koşuluyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri taraflarınca da onaylanabilir. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması durumunda bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının biçimi ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.”(Şahin, 2012: 11).

YTTK’nın 64. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünce (Komisyon Raporu, aktaran, Altaş, 2012: 149):

“Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.”

denilmiştir. Dikkat edileceği üzere, anılan hüküm ETTK’daki düzenlemeye benzemenin yanı sıra, YTTK’nda, ETTK’nın tersine, ticari defterlerin tamamı açılış ve kapanış tasdikine tâbi tutulmuştur. Bu değişikliğin nedeni çift defter kullanımını olabildiğince önlemektir. Çift defter yalnızca hesaplara yönelik ticarî defterlerde değil, aynı zamanda pay defteri, karar defteri ve genel kurul karar defterlerinde de sık rastlanan bir durumdur. Bu defterlerden herhangi biri kapatılmadan yenisi açılabilmekte, ihtilaflarda mahkemenin önüne farklı defterler çıkabilmektedir. Bu çoğu kez hileli bir davranış teşkil eden çift defter uygulamasına özellikle pay defteriyle, yönetim kurulu karar defterinde çok sık denk gelmektedir. Anılan düzenleme ile uygulamada sıkışıklığa sebep olmamak için onay süresi de izleyen faaliyet döneminin altıncı ayına kadar uzatılmıştır.

VUK ve TTK uygulamasında, kullanılması gereken defterlerin tümü için tasdik zorunluluğu vardır. Uygulamada üç farklı defter tasdiki söz konusudur. Bunlar VUK’nda düzenlenen açılış ve ara tasdik, diğer ise TTK’nda düzenlenen kapanış tasdikidir. Ara tasdik, defterlerini sonraki yılda da kullanmak isteyenlerin, ilgili yılın ocak ayında yaptırdıkları tasdik işlemidir. Ara tasdikte özellik taşıyan bir durum söz konusu değildir (Sezer, www.guncelmusavirlik.com.tr , 18.03.2014).

Tablo 2.4. Anonim ve Limited Şirketlerce Tutulacak Defterlerde ETTK'nın YTTK'ya Göre Düzeni (Şahin, 2012:25)

Eski TTK	Noter Açılış Tasdiki	Noter Kapanış Tasdiki	Yeni TTK	Noter Açılış Tasdiki	Noter Kapanış Tasdiki
Yevmiye Defteri	Şart	Şart	Yevmiye Defteri	Şart	Şart
Defteri Kebir	Şart	--	Defteri Kebir	Şart	--
Envanter Defteri	Şart	Şart	Envanter Defteri	Şart	Şart
Yönetim Kurulu Karar Defteri	Defter değil, kararlar tasdik ettiriliyordu	--	Yönetim Kurulu Karar Defteri	Şart	Şart
			Pay Defteri	Şart	--
			Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	Şart	--

Tablo 2.4. de görüldüğü üzere, Anonim ve Limited şirketler için tutulacak defterlerin ETTK'ya ve YTTK'ya göre düzenleri açıklanmıştır. Buna göre, hem ETTK'nda hem de YTTK'nda yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterlerinin noter açılış ve kapanış tasdikleri şarttır. Bunun yanı sıra, yönetim kurulu karar defterinin noter açılış tasdiki ETTK'nda yalnızca kararların tasdiki şeklinde yapılarak kapanış tasdiki yok iken YTTK'nda hem açılışı hem de kapanış tasdiki şart hale getirilmiştir. YTTK'ya eklenen pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin ise noter açılış tasdikleri şart iken kapanış tasdikleri şart değildir.

YTTK'nın m.64/f.3 hükmü ETTK'nın 69. maddesinde 4884 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle de, kural olarak uyum içerisindedir. ETTK'nın 69. maddesinin birinci fıkrasının üçüncü cümlesi noterin yanı sıra sicil memuruna da onay yetkisini vermiştir. Bu yetkinin ETTK'nda sicil memuruna tanınmasının nedeni, şirketlerin kuruluşunu süratlendirmektir. Kuruluş sırasında oda gerekli belgeyi derhal verebilecek ve doğrudan doğruya sicile gidilerek şirketin tescili gerçekleştirilebilecektir. Başka bir ifadeyle, noter aradan çıkabilecektir. Bu amaç göz önünde tutularak sicil müdürünün onay yetkisi kuruluşa özgülenmiştir. Diğer taraftan, YTTK'nda, uygulamadaki bazı aksaklıklara engel olmak için ticaret sicili tasdiknamesini' nin yani faaliyet belgesinin de notere sunulması gerek öngörülmüştür (Komisyon Raporu, aktaran, Altaş, 2012: 149-150).

Dolayısıyla, ETTK'nda olduğu üzere, YTTK'na göre de, kuruluş sırasında, tacirler tarafından tutulacak olan ticari defterlerin açılış tasdikleri, ticari işletmenin bulunduğu yerdeki ticaret sicili müdürlüğü veya noter tarafından yapılacaktır. Kanun, bu konuda şirketlere seçimlik bir hak sunmaktadır. Yani, tacirler, kuruluş sırasında, söz konusu defterlerin açılış tasdiklerini noterlere yaptırabilecekleri gibi ticaret sicili müdürlüklerine de yaptırabileceklerdir. Nitekim, 4884 sayılı Kanunun 7. maddesi ile

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 223. maddesinde de değişikliğe gidilmiş ve söz konusu maddeye eklenen üçüncü fıkrada

“Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir.”

denilerek iki Kanun arasında paralellik oluşturulmuştur. Kapanış tasdikleri ise yalnızca noterler tarafından yapılacaktır. Kapanış tasdiklerinin, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yaptırılması gerekecektir. Kuruluşu takip eden yıllara ait ticarî defterlerin açılış tasdikleri de yalnızca noterler tarafından yapılacaktır. Zira, YTTK, ETTK’ da olduğu üzere, ticaret sicili müdürlüklerine tanıdığı açılış tasdiki yapma yetkisini yalnızca kuruluşu özgülemiştir (Altaş, 2012: 150).

Tasdik zamanları VUK’nun 219. ve izleyen maddelerinde, TTK’nda ise 64. maddesinin 3. fıkrasında belirtilmiştir (Sezer, www.guncelmusavirlik.com.tr, 18.03.2014).

Tablo 2.5. Defterlerin Tasdik Zamanları ve Tasdik Ettirecekleri
Makamlar (Sezer, 2012, www.guncelmusavirlik.com.tr, 18.03.2014).)

Şirketler ve Diğer Mükellefler	Tasdik Türü	Tasdik Zamanı	Tasdik Makamı
Şirket kuruluşu/ İlk işe başlama/ Mükellefiyete Girme	Açılış	Kuruluş Aşamasında (Sadece şirketlerde) ve kullanılmaya başlanmadan/ Mükellefiyete girmeden önce	-Noter -Ticaret Sicil Müdürlükleri (sadece şirketlerin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılış tasdiki)
Öteden Beri İşe Devam Edenler	Açılış	Defterlerin kullanılacağı dönemin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar (Aralık ayı sonuna kadar)	Noter
Tüm Mükellefler (Yevmiye Defteri Yönetim Kurulu Karar Defteri Ve Müdür/Müdürler Kurulu Karar Defteri)	Kapanış	İzleyen yılın(faaliyet döneminin) üçüncü ayının sonuna kadar (Mart ayı sonuna kadar)	Noter

(*) Pay Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere defteri, yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılabilir.

(**) Eski TTK’ ya göre yevmiye defterlerinin kapanış tasdikinin izleyen yılın ocak ayı sonuna kadar yaptırılması gerekiyordu.

(***) Özle hesap dönemi uygulayan mükelleflerin yukarıda belirtilen esaslara göre açılış, kapanış tasdiklerinin yaptırımları gerekir.

Tablo 2.5. de görüldüğü üzere, şirket kuruluşu/ilk işe başlama/mükellefiyete girme konularında defterlerin sadece açılış tasdiki kuruluş aşamasında ve kullanılmaya başlamadan önce ve mükellefiyete girmeden önce noter veya ticaret sicil müdürlükleri tarafından yapılmaktadır. Öteden beri işe devam edenler için de açılış tasdiki defterin

kullanılacağı ilk ayından önceki ayın sonuna kadarki sürede noter tarafından yapılmaktadır. Son olarak da tüm mükellefler için açılış tasdiki izleyen yılın üçüncü ayının sonuna kadar noter tarafından yapılmaktadır.

2.1.5. TTK’ da Defter Tasdik Ettirmeme Halinde Cezai Hükümler

- ❖ **Türk Ticaret Kanunu Yönünden:** Türk Ticaret Kanunu’nun 562. maddesinin 1. fıkrası hükmünce; defter tutma sorumluluğunu yerine getirmeyenler, belgelerin kopyasını sağlamayanlar, gerekli onayı yaptırmayanlar, uygun olarak defterlerini tutmayanlar, hileli envanter çıkartanlar, belgeleri ibraz etmeyenler, İki yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar. Bu Kanunun 88. maddesine aykırı hareket edenler ise yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar (Demir, 2011: 63). Bunun yanı sıra YTTK’nın 562. maddesi hükmünce, açılış ve kapanış tasdikleri zorunlu bulunan defterlerin tasdikini süresinde yaptırmayanlar ve hiç yaptırmayanlar 4.000,00 TL idari para cezası uygulanacaktır (Sezer, www.guncelmusavirlik.com.tr, 18.03.2014).
- ❖ **Vergi Usul Kanunu Yönünden:** VUK 352-I/8. maddesi hükmünce; tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması birinci derece usulsüzlük cezası gerektirir. Söz konusu usulsüzlük fiili re’sen takdiri de gerektirdiğinden ceza iki kat olarak kesilir. Bunun yanı sıra, kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır. VUK’nun 352-II/6. maddesi uyarınca; tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması ikinci derece usulsüzlük cezası gerektirir. VUK’nun 30/4. maddesi uyarınca ise; Tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse, bu durumda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir (Demir, 2011: 64).
 - ✓ Açılış ve ara tasdikin kanuni süresini izleyen ay/izleyen yılın ocak ayı içinde yaptırılması halinde, tasdikin süresi dahilinde de yaptırıldığı kabul edilir ve sadece vergi usul kanunun 352-II-6. maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.
 - ✓ Kanuni ve ek süreler geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler hiç tasdik ettirilmemiş kabul edilir; VUK’nun 30/3. maddesine göre mükellefin dönem matrahı re’sen takdir edilir ve aynı kanunun 352/I. maddenin 2 ve 8. bentlerine göre iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilir (Sezer, www.guncelmusavirlik.com.tr, 18.03.2014).

2.1.5.1. TTK’ nda Cezai Hükümler

YTTK ve ETTK kıyaslandığında 6335 sayılı kanunun birçok maddesi ile birçok fiile uygulanması öngörülen hapis cezalarının kaldırıldığı, bunun yanı sıra adli para cezalarının da idari para cezalarına dönüştürüldüğü görülmektedir (www.denetimnet.net, 15.05.2013).

Türk Ceza Kanununun ceza sistematığına uygun olarak düzenlenen “suçlar ve cezalar” kenar başlığı içeren ve YTTK ile ilk kez düzenlenen 562. madde hükmünce, defter tutma zorunluluğunu yerine getirmeyenler, belgelerin kopyasını temin

etmeyenler, ticari defterlerin gerekli onaylarını yaptırmayanlar, defterlerini kanuna uygun olarak tutmayanlar, hileli envanter çıkaranlar ve anılan hükümde sayılan diğer suçları işleyenlere hapis ve adli para cezaları öngörülmüştür. Anılan hükümdeki suçlar, şikayete tabi olmadığından savcılarının resen takip edecekleri kabul edileceğini daha öncede belirtmiştik. Bununla birlikte, cezai sorumluluğu düzenleyen söz konusu hükümde 6335 sayılı Kanunun 30. maddesi ile önemli değişiklikler yapılmıştır (Dal ve Çalış, 2012: 81).

Tablo 2.6. 6335 Sayılı Kanunda Yapılan Cezai Değişiklikler (www.denetimnet.net , 15.05.2013).

Ceza Gerektiren Fiil	Yeni Ceza	Eski Ceza
Tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunanlar,	İki bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.
Ticaret unvanının; kullanılmasına, tesciline, şekline ve şubelerce kullanılmasına ilişkin hükümleri ihlal edenler,	İki bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.
Ticaret unvanına yapılacak eklere ve ticaret unvanının devrine ilişkin hükümlere aykırı davrananlar,	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.
Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Belgelerin kopyasını sağlamayanlar,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yaptırmayanlar,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Defterleri 6102 Sayılı Kanun'a uygun tutmayanlar,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Usule aykırı envanter çıkaranlar,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgeleri ibraz etmeyenler,	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılır.	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe	Dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılırlar.	Yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.

ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymamaları durumunda,		
Bağlı şirket yönetim kurulunun, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hakim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında rapor düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	İki yıla kadar hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Hakim şirket tarafından talep edilmesine karşın bağlı şirketin rapor hazırlama yükümlülüğünü ihlal eden ve şirket hakkında bilgi vermekten kaçınan kişiler	İki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	İki yıla kadar hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.
Aykırı beyanda bulunan kurucular,	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Pay sahiplerine, Kanun hükümlerine aykırı borç verenler,	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.
Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan yakınlarının şirkete nakit borçlanamayacağı veya bu kişiler için şirketin kefalet, garanti ve teminat vermemesi, sorumluluk yüklenmemesi, bunların borçlarını devralmaması hükmüne aykırı hareket edenlere	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.
Ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut bu Kanuna uygun saklanmaması hâllerinde, sorumlular	Üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	
Belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapanlar	Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.	Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar.
Sır saklama yükümüne aykırı	Türk Ceza Kanununun 239 uncu	Türk Ceza Kanununun 239

hareket edenler	maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.	uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.
Sermaye hakkında yanlış beyanlar verilmesi	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılırlar.
Ayni sermayenin veya devralınacak işletme ile ayınların değerlemesinde emsaline oranla yüksek fiyat biçenler, işletme ve aynın niteliğini veya durumunu farklı gösterenler ya da başka bir şekilde yolsuzluk yapanlar,	Doksan günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar.
Halktan izinsiz para toplamak	Altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.	Altı aya kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar.
İnternet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri,	Yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.	Altı aya kadar hapis ve yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.
İnternet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan failler	Yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.	Üç aya kadar hapis ve yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılırlar.

Tablo 2.6. da görüldüğü üzere, 6335 Sayılı Kanunda Yapılan Cezai Değişiklikler ceza gerektiren fiiller yeni ceza ve eski ceza olarak açıklanmıştır.

Türk Ceza Kanununun(TCK) 2/II. maddesinde belirtildiği üzere, YTTK'nın 562/I-a maddesinde açıklanan; "64. maddenin birinci fıkrasındaki defter tutma yükümünü yerine getirmeyenlerin" iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı hükmüne bağlandığı yukarıdaki tabloda da belirtilmiştir. YTTK'nda sayılan ticari defterleri tutma zorunluluğunun yerine getirilmemesi durumu cezai sorumluluk gerektirmektedir. Her ne kadar mezkur Kanunun 64/V. maddesinde, "yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(GMDK) tarafından bir tebliğ ile belirleneceği" ifade edilmişse de, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamadığından, kanaatimizce GMDK'nın belirlediği defterleri tutmayanlar hakkında YTTK'nın 562/I-a maddesinde yer alan ceza hükmü uygulanamayacaktır (Yavuz, 2012: 155-156). TTK 64/1-3. maddesi uyarınca, ticari defterlerin tutulmaması, saklanmaması ve tasdik ettirilmemesi, TTK 65. maddesi uyarınca, ticari defterlerin kanuna aykırı olarak tutulması, durumlarında yönetim kurulu üyeleri dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılır (Dal ve Çalış, 2012: 81).

6102 sayılı TTK'nın 83/5. maddesi hükmünce; Ticaret Kanununda belgelerin saklanması ve saklama süresi 82. madde de düzenlenmiştir. Buna göre; her tacir, ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, mali tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, yapılan kayıtların dayandığı belgeleri on yıl süreyle saklamaya mecbur olduğunu ve YTTK'nın 64/II. maddesine göre de Tacirlerin, işletmesiyle alakalı olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü olduklarına (Yavuz, 2012: 156) bunun yanı sıra yeni

düzenlemenin, teknolojik gelişmeleri dikkate almasının bir sonucu olarak; defter ve belgelerin saklanması konusunda ikili bir sistem öngörülmüş olduğuna ve ayrıca defter ve belgeler fiziki olarak saklanabileceği gibi veri taşıyıcıları kullanılarak da saklanabileceğine daha önce de değinilmiştir (Bozdemir, 2012: 109). İşte bu durumları yerine getirilmemesi halinde YTTK'nın 562/I-b maddesinde de "64. maddenin ikinci fıkrası uyarınca iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı öngörülmüştür (Yavuz, 2012: 156).

Ticari defterlerin tamamının açılış ve kapanış onayına tabi tutulmuş olduğuna bu değişikliğin nedeninin ise çift defter kullanımını engellemek olduğuna, çift defter durumunun yalnızca hesaplara ilişkin ticari defterlerde değil, aynı zamanda pay defteri, karar defteri ve genel kurul karar defterlerinde de rastlanan bir olgu olduğuna, bu defterlerden herhangi biri kapatılmadan yenisinin açılabilme, ihtilaflarda mahkemenin önüne değişik defterler çıkarılabilmekte olduğuna, çoğu kez hileli bir davranış teşkil eden bu durumun özellikle pay defteriyle, yönetim kurulu karar defterinde çok sık rastlanmakta olduğuna, YTTK'nda tacirler tarafından tutulan tüm defterler ticari sayılmış ve defterlerin tümü için açılış ve kapanış tasdiki zorunluluğu getirilmiş olduğuna daha öncede değinilmiştir. Bu şekilde tüm defterlerin tasdiki ile ticari defterler tacirler için özel delil olma özelliğine sahip olmuş olacaktır. Ayrıca Kanun 64. maddesinin üçüncü fıkrasına hükmünce; her Tacir, Ticari defterlerinin açılış ve kapanış tasdiklerini notere yaptırması zorunlu olup Bu zorunluluğa uymayanların iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılmaları gerektiği kanun 562. maddesinde yer almaktadır (Bozdemir, 2012: 108-109).

TTK m. 562/6'ya göre, ticari defterlerin mevcut olmaması ya da hiçbir kayıt içermemesi veya TTK'ya uygun saklanmaması hallerinde, sorumlu olan yönetim kurulu üyeleri üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılır. TTK'nın 549. maddesi uyarınca, belgelerin ve beyanların kanuna aykırı düzenlenmesi ve ticari defterlere kasıtlı olarak gerçeğe aykırı kayıt yapan yönetim kurulu üyeleri, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. TTK'nın 6. maddesine aykırı olarak hileli envanter çıkarılması, hallerinde yönetim kurulu üyeleri dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılır. TTK'nın 88. maddesi hükmünce ise, münferit ve konsolide finansal tablolarının TMS'na uygun olarak tutulmaması, durumlarında yönetim kurulu üyeleri dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılır (Dal ve Çalış, 2012: 81-82).

2.2. Türk Ticaret Kanununda Bağımsız Denetimin Gözetimiyle İlgili Düzenlemeler

1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı ETTK ticaret, sanayi ve hizmet sektörlerinin ihtiyaçlarına karşılık vermeye çalışmış olup, işletmelere bazı asgari defter tutma koşulları, finansal tabloların hazırlanması ve yayınlanması hususlarında zorunluluklara dair hükümler içermektedir (Çelik, 2012: 49).

ETTK'nda şirketlerin bağımsız denetimi düzenlenmemiştir. Anonim şirketlerin denetime yönelik hükümleri ise iç denetim ile alakalıdır. 6762 sayılı ETTK yerine 6102 sayılı YTTK, 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Yeni kanun bu haliyle denetimde köklü yenilikler yapmıştır. YTTK ile getirilen denetim sistemi bağımsız denetimdir (Köksal, 2009: 56).

ETTK'nın 347. maddesi hükmünce; Eski Kanunda, anonim ortakların bünyelerinde en az bir, en fazla beş denetçi bulundurmaları gerektiği ve bunların çalışma konuları ve sorumluluklarına yönelik düzenlemeleri içermektedir. Bunun dışında kanunda (Çelik, 2012: 49-50):

- Denetçilerin yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması yükümlülüğü olduğu,
- Murakıplar, pay sahibi olan ve olmayanlar arasından ilk defa bir yıl için kuruluş umumi heyeti ve sonradan en çok üç yıl için umumi heyet tarafından seçilebilirliği,
- Murakıp bir ise, onun, birden çok ise, yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması yükümlülüğü ve yine ETTK'nın bu kanununa göre; zamanı dolan murakıpların tekrar seçilmelerinde bir engel yoktur. Murakıplar aynı zamanda idare meclisi azalıklarına seçilemeyecekleri gibi şirketin memuru bile olamazlar. Vazife süreleri dolan idare meclisi üyeleri, umumi heyetçe ibra edilmedikçe murakıplığa seçilemezler.

YTTK'nın 397. ve 400. maddeleri hükmünce; Mevcut yapıda murakıplık müessesesinin, herhangi bir meslek bilgisi ve/veya şarta ihtiyaç duyulmadığından, bu kurumun çok da işlevsel ve yönlendirici olmadığı aşıkardır. Bu durumda şirketlerde istenen şeffaflık ve tutarlılık ilkelerinden yön değiştirilmesi durumu yeni düzenlemeleri gerekli kılmıştır. Getirilen bu yeni sistemde murakıplık müessesesi şirketin bir organı olma durumundan çıkarılmıştır. Bunun yerine şirketlerin ölçekleri ile paralel olarak denetim, bağımsız denetim kuruluşlarına veya en az bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM)'ye bırakılmıştır. Kabul edilen bu yeni sistemde, denetimin daha işlevsel bir duruma getirildiğini söyleyebiliriz. Zira YTTK'nın hazırlanması sürecinde denetime yönelik yeni sistem meydana getirilirken, uluslararası denetim standartları göz önünde bulundurulmuş ve bu yeni yapının şirketlerin mevcut pozisyonlarını daha iyi görmeleri bakımından daha işlevsel bir yapıya kavuşturulması amaçlanmıştır. Denetçi olabileceklerden SMMM veya YMM'ler 3568 sayılı Kanun ile düzenlenen ve lisanslı, regüle edilmiş bir faaliyet alanıdır. Bağımsız denetleme kuruluşları ise kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının özelliklerini Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelik ile düzenlenecektir. Yeni düzenlemenin anonim Şirketler bakımından 3 ayrı tür olarak denetimi düzenlenmiştir. Buna göre; mevcut düzenlemede yer alan ancak uygulama açısından işler olmayan murakıplık müessesesi yerine şirket yapılarına göre ihtiyaç duyulması durumunda uygulanacak olan belirli denetim mekanizmaları meydana getirilmiştir. Bu mekanizmalar şunlardır (İSMMMO, www.maliekse.com , 02.01.2014);

- Bağımsız denetim
- İşlem denetçisi
- Özel denetçi

YTTK'nda yer alan lakin ETTK'nda yer almayan birçok hüküm ihdas edilmiş, var olanlarda büyük değişikliklere uğramış olduğunu daha öncede belirtmiştik. Bunlardan bir tanesi de denetim ile ilgili olanıdır. Kanunun temel aldığı Avrupa Birliği (AB) hukuku içerisinde denetim konusu, 20 yılı geçkin bir süredir çeşitli direktiflerle düzenlenmiş, önemli ve yenilikçi hükümler getirilmiştir (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.29.2013). Ülkemizde Avrupa Birliği ile müzakerelerinin başlaması ile denetim konusu, Türkiye'de gerek AB' ye giriş aşamasında olunması gerekse gelişen sermaye piyasalarındaki gelişmelerin yakalanması bakımından büyük öneme sahiptir. Denetim konusunda yasal düzenlemelerin gözden geçirilerek uyumlaştırılması ve bu çerçevede hızla yol alınması gerekliliği kaçınılmaz bir gerçektir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 19). YTTK ile AB hukuku içerisinde denetim konusunda sağlanmış olan bağımsızlığın Türk hukukuna da getirilmesi amaçlanmıştır. Zira

kanunun genel gerekçesinde de açıklandığı üzere “Denetlemeyi ve denetçiyi tanımlayan unsur bağımsızlıktır. Bağımsızlık ilk bakıldığında, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız, onun bakımından tarafsız olması manasına gelir.” İşte bu sebeplerle, ticaret hayatının baş aktörlerinden biri olan sermaye şirketlerinin mevcut Türk Ticaret Kanunu uyarınca üç organından bir tanesi olan denetim ya da eski adıyla murakıplık, YTTK’nda esaslı ve kapsamlı değişikliklere uğramış, birçok yeni madde ihdas edilmiştir (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.29.2013).

Küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim, fırsat ve tehditler Türkiye’nin dışa açılma sürecine ivme kazandırmıştır. Bu süreç tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizin de sosyal, ekonomik ve hukuksal yapısını kökünden etkilemiştir. Para, sermaye piyasaları başta olmak üzere mal ve hizmet piyasaları bölgesel ve küresel boyut kazanmıştır. Bu açılımın sonucunda da ülkemizin bazı alanlarda kendini yenilemesi, rekabet ve bağlantı içerisindeki ülkeler ve topluluklara kendisini uyarlamak zorunda kalmıştır. Hiç kuşkusuz bu süreç tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizi de ticaret hukuku alanında yenilik yapmaya zorlamıştır. Bu bağlamda ticaret kanunu değişimini zorunlu kılan faktörler ise şunlardır (Çelik, 2012: 52):

- AB süreci,
- Muhasebe mesleğindeki skandallar,
- Teknolojik gelişim,
- İç Dinamiklerdir

ve bu faktörlerden dolayı, denetimdeki yetersizliklerin giderilmesi ve AB denetim standartlarına uyumun sağlanması gayesiyle ilk olarak 6102 numaralı YTTK’nda denetim konusu ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir.

YTTK’nın bütününe yayılan kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkeleri çerçevesinde, şirketlerin hesap verilebilirliğini arttırmak maksadıyla bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür. Bağımsız denetimin yapılması işletmelerin dış pazarlarda rekabet edebilir bir duruma gelmesi için güçlü bir yapıya kavuşmalarını, vergi avantajlarından yararlanmalarını, bilançolarının daha şeffaf olmalarını sağlayacaktır. Bu durum şirketlerin karlılığını dolaylı olarak arttıracak ve şirketleri daha güçlü bir yapıya kavuşturacaktır (İSMMMO, www.maliekse.com , 02.01.2014).

YTTK’ndaki denetimle ilgili başlıca hükümler şu şekildedir (PWC, www.ttkd.org.tr , 16.2.2014):

- Kanunun 400. maddesinde, denetçi olabilecekler sayılmıştır. Maddede, denetçi bir bağımsız denetleme kuruluşudur. Bu kuruluşun ortakları ise, ancak yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerde, bağımsız denetleme kuruluş yerine bir veya daha fazla YMM veya SMMM denetçi olabilir, ibaresi bulunmaktadır. Aynı maddede şartları taşıdığı halde, şirkette denetçi olamayacaklar da sayılmıştır.
- 397/2. maddede, denetçinin denetiminden geçmeyen mali tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir.
- 398. maddede denetimin kapsamı belirtilmiştir. Yıllık faaliyet raporlarının denetiminin; envanter dahil, mali tabloların, iç denetimlerin, yönetim kurulu faaliyet raporlarının denetimlerini de kapsadığı ifade edilmiştir.

- 399. maddede, denetçinin genel kurulca seçileceği, denetçinin sicile tescil ettirileceği, sicil gazetesinde ve şirketin internet sitesinde ilan edileceği, ayrıca denetçinin görevden alınma, sözleşmenin feshi, mahkemece denetçi atama gibi durumlar belirlenmiştir.
- 401. maddede, ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı düzenlenmiştir.
- 403. maddede denetçi görüş yazıları düzenlenmiştir.
- 404. maddede denetçilerin sorumlulukları (hukuki ve cezai) düzenlenmiştir.
- 405. maddede şirket ile denetçi arasında görüş ayrılığı bulunması durumunda yapılacaklarla ilgili hususlar düzenlenmiştir.

YTTK çağdaş dünyanın paylaştığı ortak muhasebe raporlama dilini esas almıştır. UFRS ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'nin uygulanması taslakta kurallara bağlanmıştır. Bu şekilde öncelikle AB ve giderek tüm çağdaş dünya ile Türkiye'nin uyuma girmesini hedeflenmektedir. Küreselleşen bir dünyada ortak dil, tüm aktörlerin ortak ihtiyacını ve beklentisini meydana getirmektedir. Taslakta gerek AB müktesebatına uygun ve gerekse başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere uluslar arası düzenlemelere ve uygulamalara uyum bu konuda yüksek oranda sağlanmıştır. Bu çerçevede gerçekten hukuki bir büyük değişim başlıyor denilebilir (Dural, 2005: 29).

Ülkemiz uygulamalarında yalnızca Sermaye Piyasaları Kurumu (SPK) Mevzuatına Tabi Şirketler, Bankalar Kanununa Tabi Şirketler (Bankalar, Özel Finans Kurumları), Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Bireysel Emeklilik Şirketleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Kapsamına Giren Şirketler, Faktoring ve Finansman Şirketleri bağımsız dış denetime tabi olup, mali tabloları bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir. Oysa gelişmiş ülkelerde özellikle de ABD ve AB ülkelerinde bütün şahıs ve sermaye şirketleri bağımsız dış denetime tabidir ve bu durum ülkemiz bakımından kıyaslandığında yetersizlik yaratmaktadır. Ülkemizde halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim YTTK ile büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel veya kamu sektörüne dahil bütün şirketler açısından zorunlu hale getirilmiştir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 19-22).

Yeni yasanın getirdiği kazanımlardan bir diğeri de yıllardan beri denetim ve denetçilik olgusu, 3568 sayılı yasanın belirlediği mesleğin vizyonunu oluşturmaktadır. Bu yasayla, daha önce soyut ve mesleğin geleceği olarak görünen "denetim" konusunda, dünya uygulamalarına paralel biçimde muhasebeden denetime yönelik dönüşüm gerçekleştirilmiş olmaktadır. Yeni yasayla gücünü yasadan alacak biçimde bu vizyona zorunlu olarak varılmış olacaktır. Yasanın bu noktada, mevcut haliyle çıkması durumunda, bu vizyonun, kısa sürede kanun zoruyla gerçekleştirilmiş olmasını, olumlu bir şans ve büyük ve stratejik bir kazanım olarak değerlendirilmektedir (Aksoy, 2005: 125-126).

YTTK'nda öngörülmüş olan üç ayrı denetçi türüne değinilecek olursa (Ernst&Young, www.vergidegundem.com, 10.29.2013) :

- ❖ **İşlem Denetçisi:** YTTK uyarınca şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihraç edilmesini veya herhangi bir şirketin işlemini denetleyen ve kanunla yetkili kılınmış meslek mensupları veya bağımsız denetleme kurumları ya da kişileridir. Hukukumuzda işlem denetçisi özellikle kuruluş esnasında ön plana çıkacaktır. Zira ETTK'nda kuruluş esnasında

denetçi raporu gerekmemekteydi. Lakin YTTK'nın 351. maddesi hükmünce artık işlem denetçisinin kuruluş esnasında; payların tamamının taahhüt edildiği, noter onaylarının ve izinlerinin alındığı, işlemlerde görünür bir yolsuzluk olmadığı gibi konularda bir rapor hazırlanması gerekecektir. Bu rapor YTTK'nın 336. maddesi uyarınca bir kuruluş belgesi olup, tescil işlemi için gereklidir. TBMM genel kurul görüşmeleri esasında bir önerge ile üzerinde değişiklik yapılan ve YTTK'nın kuruluş işlem denetçisini düzenleyen 351. maddesinin değişikliğine yönelik önerge gerekçesinde, "İşlem denetçilerinin işin niteliğine uygun uzmanlardan seçilmeleri gerektiğinden bu görevin YMM ve/veya SMMM' e özgülenmesinin doğru olmayacağı düşünülerek, uygun değişiklik yapılmıştır" denilmektedir. Anılan hususlar birlikte değerlendirildiğinde işlem denetçisinin mutlak suretle SMMM veya YMM olmasının kanun tarafından öngörülmediği ancak konu ile ilgili bilgi sahibi ve teknik bilgiye haiz olması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.29.2013).

YTTK'nın 554. maddesi hükmünce, İşlem denetçisi olabilmek için denetçi olma şartlarını taşımak gerekmektedir. Dolayısıyla ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bağımsız bir denetleme kuruluşu olma koşulu işlem denetçileri için de geçerli olacaktır. YTTK'nın işlem denetçisine getirdiği görevleri şu şekilde sıralayabiliriz (İSMMMO, www.maliekse.com , 02.01.2014);

- Sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi
- Şirketlerin sermaye artırım, azaltılması konusunda alınan kararların denetlenmesi
- Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi
- Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının denetlenmesi
- Menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesi
- Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi
- Diğer işlemlerin denetimidir.

❖ **Özel Denetçi:** Özel denetçi, YTTK'nın 438. maddesi hükmünce genel kurul tarafından atanabilir ve Kanun hükmü uyarınca da her pay sahibi, özel denetçi atanmasını isteyebilmesine rağmen bu talep bazı şartlara bağlanmıştır. Pay sahibinin bu talebi kullanabilmesi için öncelikle, gerekçede de belirtildiği üzere, özel denetim istenen konu hakkında bilgi alma veya inceleme hakkını kullanmış olması gerekmektedir. Pay sahipleri bu haklarını YTTK'nın 437. maddesi doğrultusunda kullanırlar (Selamoğlu, www.vergidegundem.com , 11.03.2014). Kanun, özel denetçi seçimini gerektirecek olay konusunda bir sınırlama getirmediğinden, pay sahiplerinin incelenmesini arzu ettiği ve gerekli gördüğü herhangi bir şirket işi için özel denetçi seçilmesi mümkündür. Özel denetçi tayini konusundaki genel kurul kararı, mevcut oyların çoğunluğu ile alınır. Bununla birlikte Anonim şirket genel kurulu yanında, azlık ya da azınlık diye ifade edilen pay sahiplerinin de özel denetçi görevlendirilmesini istemeleri etmeleri mümkündür. Dolayısıyla, kapalı anonim şirketlerde şirket sermayesinin en az onda birine, halka

açık anonim şirketlerde ise ödenmiş/çıkarılmış sermayenin en az yirmide birine sahip olan ortaklar, genel kuruldan özel denetçi atanmasını isteyebilirler. Ancak, Kanun, bu konuda iki sınırlama getirmiştir. Birisi, haktan faydalanacak olan pay sahiplerine diğer ise özel denetim istenen konulara ve zamanına ilişkindir (Altaş, www.ticaretkanunum.wordpress.com, 11.03.2014).

- ❖ **Bağımsız Denetçi:** 02.11.2011 tarihli resmi gazete de yayımlanan KGMDSK'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (KHK) 2/1-a maddesi uyarınca “Bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanununa göre YMM ya da SMMM ruhsatı almış meslek mensupları içerisinde kurum tarafından yetkilendirilen” kişilerdir.YTTK'nın 400. maddesinin gerekçesinde de denetçinin ancak YMM veya SMMM ya da ortakları veya pay sahiplerinin bu meslekten kişiler olan denetim şirketi olabileceği belirtilmiştir (Ernst&Young, www.vergidegundem.com, 10.29.2013).

2.2.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Bağımsız Denetçilerin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara yönelik olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler sebebiyle oluşabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuştur. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, sağladıkları hizmetlerden oluşabilecek zararları karşılamak maksadıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenecek sorumluluk sigortasını yaptırmakla yükümlüdürler. Ayrıca, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonunda saptanan görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlü olacaktır. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanacaktır. Denetçilerin sorumluluğu ayrıca YTTK'nın 554. maddesi hükmünce de düzenlenmiştir. Anılan maddede, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçinin kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etmesi durumunda, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumlu tutulacağı hükmüne bağlanmıştır. Kusuru iddia edenler ise ispatlamak zorundadırlar (Yavuz, 2011: 156-157). KHK'nın 1/II. geçici maddesinde yer alan, her ne kadar bağımsız denetimle alakalı olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin KHK'ye aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmayacaksa da, YTTK'daki hükümde sorumluluk kusur esasına bağlanmış ve sorumluluğun kimlere karşı olduğu açıklanmıştır. KHK' da ise bu konulara yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bu ikili yapı, ileride uygulama esnasında sorunlara ve ihtilaflara sebep olabilecek niteliktedir (Yavuz, 2011: 157).

Öte yandan, KHK' da bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu düzenlenmekle birlikte, bunların cezai sorumluluğuyla alakalı herhangi bir hükme değinilmemiş, başka fiil ve davranışlar için de adli veya idari suç ve ceza öngörülmemiştir. Bunun nedeni, bağımsız denetimle alakalı cezai sorumluluğu öngören bir halin bulunmaması veya KHK' yı çıkartan Bakanlar Kurulunun bu konuyu gözden kaçırmaması değil, Anayasa Mahkemesinin KHK ile cezai sorumluluk

getirilemeyeceğine yönelik kararlarıdır. Zira Anayasa Mahkemesi birçok kararında Anayasanın 91. maddesinin ilk fıkrasına göre (Anayasa Mahkemesi, 2009, 2008, 2004);

“TBMM’nin Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisi verebileceği, ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının 1. ve 2. bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile 4. bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevlerin KHK’larla düzenlenemeyeceği; suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38. maddenin Anayasanın ikinci kısmının 2. bölümünde yer aldığından bu konudaki düzenlemelerin de KHK ile yapılmasının olanaklı olmadığını”

belirtmiş ve dava konusu KHK hükümlerini iptal etmiştir.

Dolayısıyla, 660 sayılı KHK’de adli veya idari suç ve cezalara yer verilmiş olsaydı, bu durum Anayasaya aykırılık oluşturunca. Bu sebeple, Bakanlar Kurulunun 2008 yılında Meclise sevk ettiği TDSK GK Kanunu Tasarısındaki hükümlerin neredeyse tümünü 660 sayılı KHK’ya aktarılmışken, bahsi edilen Tasarının cezai hükümleri KHK’ya alınmamıştır. Kanımızca, sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin zorunlu olacağı 01.01.2013 tarihinden önce (Yavuz, 2011: 158);

- İzinsiz olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunan veya yetki belgeleri iptal olduğu veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde bağımsız denetim faaliyetlerine devam edenler,
- Kurum personeline istenecek bilgileri vermeyen, eksik veya gerçeğe aykırı olarak verenlerle, defter ve belgeleri görevlilere ibraz etmeyen, saklayan, yok eden veya bunların görevlerini yapmalarını engelleyenler,
- Kasten veya gerekli mesleki özeni göstermeksizin gerçeğe aykırı denetim raporu düzenleyenler,
- Yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edenler,

hakkında adli veya idari ceza öngören hükümler yasayla 660 sayılı KHK’ya eklenecektir. Aksi takdirde, bahsi edilen KHK’nın getirdiği sistemde ciddi aksaklıklar ve zafiyetlerin meydana gelmesi kaçınılmaz olacaktır.

2.2.2. Bağımsız Denetimin Gözetimi

Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulaması ile alakalı çok önemli bir gelişme olmuştur. Gerek muhasebe standartları gerekse bağımsız denetim standartları tek bir kurum çatısı altında birleştirilerek, standartlaşmada çok başlılığı engellemek amacıyla 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazetede 660 sayılı KHK ile KGMDSK teşkil edilmiştir. 660 sayılı KHK’nın 1. maddesinde yer alan açıklamaya göre kurumun amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını meydana getirmek ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGMDSK’nun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına yönelik usul ve esasları düzenlemektir, olarak açıklanmıştır. Açıklamalardan anlaşılabileceği gibi TFRS’lerin ve Denetim Standartları ile alakalı tüm faaliyetler bundan sonra KGMDSK tarafından icra edilecektir. Kurumun çalışma esaslarını belirleyen KHK’nın 8. maddesi hükmüne, “Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek maksadıyla emir ve talimat veremez” demek suretiyle Kurumun özerk ve bağımsızlığı sağlanmıştır (Çelik, 2012: 47).

Kurumun yetki ve görevleri ise KHK'nin 660:9. maddesine göre (www.resmigazete.gov.tr, 25.04.2014):

- Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait mali tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak maksadıyla, uluslararası standartlarla uyumlu TMS'nı oluşturmak ve yayımlamak.
- TMS'nın uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.
- Mali tabloların; işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak maksadıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.
- Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.
- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslar arası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.

- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.
- Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

2.2.3. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

6102 sayılı TTK'nin bağımsız denetimi ile alakalı maddeleri 397-406. maddelerdir. Söz konusu kanun, tasarı durumuna getirildikten sonra kamuoyunun görüşleri alınarak son haline getirilmiştir. Bağımsız denetim ile alakalı kanun maddeleri incelenirken, kanun son şekline getirilmeden bu maddelere yapılan eleştirilere de yer verilecektir (Karakoç, 2013: 18).

TTKT'nin gerekçelerinde, denetimin tamamıyla denetçilere ait olduğu belirtilmiştir. Denetim işlevinin hiçbir yönüyle devredilemeyeceği veya doğrudan ya da dolaylı biçimde kullanılamayacağı vurgulanmıştır. Kanundaki denetimle alakalı 397-406. maddelerde bahsi geçen yetkilerin tümü devredilemez ve vazgeçilemez niteliğindedir. Denetim noktasal değil bütünseldir, zaman zaman değil sürekli bir işlevdir (TTK Tasarısı, 2005: 131).

Tasarı ile denetim konusunda halka açık olan ve olmayan şirketler arasındaki farklar ortadan kaldırılmaya çalışılmış ve SPK ile TTK arasındaki ikilik sona erdirilmiştir. Mevcut TTK'nda anonim ortaklıklarda denetim kurulu zorunlu bir organ olarak yer almaktadır, denetçiler pay sahibi olan ve olmayan gerçek kişiler içerisinde seçilir ve denetçi sayısı en çok beş kişi olabilir. Denetim kurulunun yokluğu anonim ortaklık için bir fesih nedenidir. TTKT'nda denetim organı kaldırılmış, şirketlerin finansal denetiminin dış denetçiler yoluyla yapılacağı düzenlenmiştir. Şirketlerin denetiminin şirketlerin ölçeğine göre ya bağımsız denetim kuruluşları ya da iki YMM veya SMMM tarafından yapılması öngörülmüştür. Buna göre küçük ölçekli şirketlerin denetimi iki YMM veya SMMM tarafından yapılacak, orta ve büyük ölçekli şirketlerin denetimi ise bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacaktır. Bağımsız denetim kuruluşlarını da YMM'ler ile SMMM'ler oluşturacaktır. Denetçilerin yokluğu mali tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılmasına yol açacaktır (Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 39-40).

Ülkemizde uzun zamandır yürürlükte olan (54 yıl) 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı TTK, yerini 6102 sayılı YTTK'na bırakmış, yeni kanun 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlandıktan sonra 31 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni kanunda işletmeleri en çok etkileyecek konulardan birisi bağımsız denetimle alakalı olanıdır. Kanunun, anonim şirketlerle alakalı 4.kısımının 3.bölümü "Denetleme" başlığını taşımaktadır. Bu başlık altındaki 397. maddenin 1 no'lu fıkrası aynen şöyledir (Erdoğan, 2012: 12):

- "Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetimin kapsamı içindedir."

denilmektedir ve maddeden de anlaşıldığı üzere yeni kanun tüm sermaye şirketlerine muhasebe denetimi zorunluluğu getirmektedir.

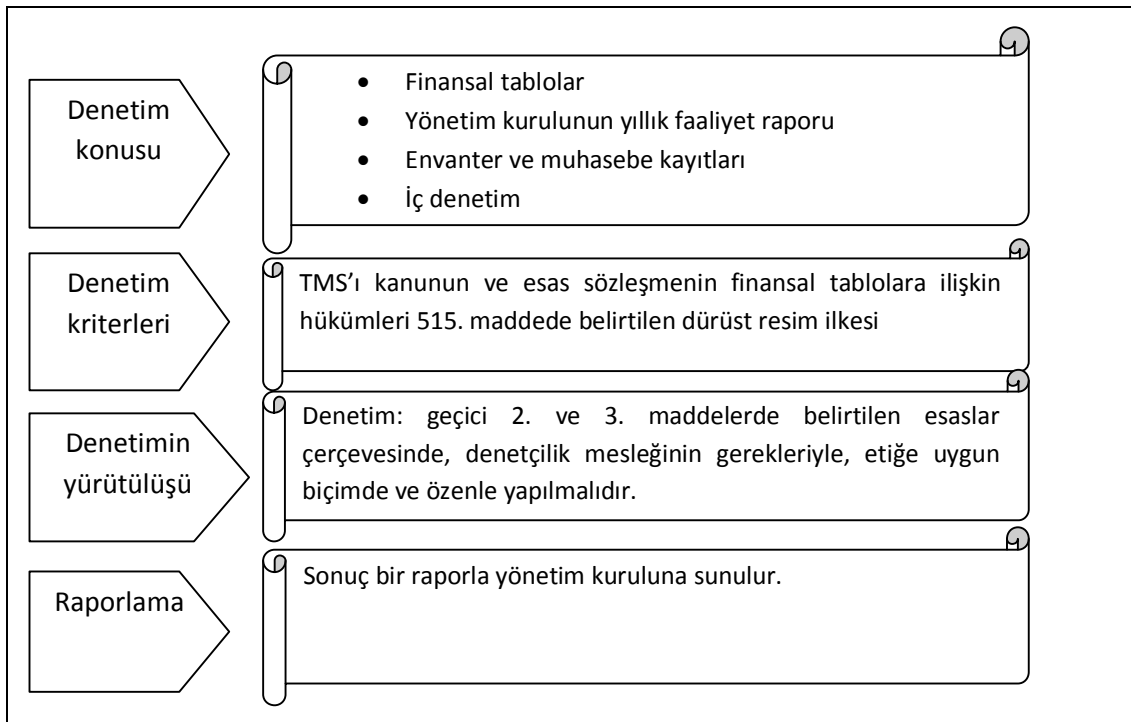
Yasanın, aynı bölümünün 400.maddesi ise “Denetçi Olabilecekler” başlığı ile bağımsız denetim kuruluşlarını tanımlamıştır. Söz konusu maddenin ilk cümleleri şöyledir (Erdoğan, 2012: 12):

- “Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir...”

denilmektedir ve yukarıda da görüldüğü üzere bu madde 3568 sayılı meslek yasasına atıf yapmakta, SMMM ve YMM’lere bağımsız denetim yapma yetkisini vermektedir.

TTK’ ya göre bağımsız denetim “Konu ve Kapsam” başlıklı 398. maddenin 1. fıkrasında şöyle tanımlanmaktadır (Erdoğan, 2012: 13):

- “Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, geçici 2. ve geçici 3. maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515. madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.”



Şekil 2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Muhasebe Denetimi (Erdoğan, 2012:13).

Şekil 2.1. de görüldüğü üzere, TTK'na göre muhasebe denetimi denetim konusu, denetim kriterleri, denetimin yürütülüşü ve raporlama olarak dört bölüme ayrılmıştır.

Bugüne kadar şirketlerde, mali konularda uzmanlığı olması gerekmeyen “murakıp” statüsündeki kişiler tarafından belirli bir standarda tabi olmaksızın yerine getirilen denetim fonksiyonunun, Uluslararası Denetim Standartları (UDS)’nı referans alarak yayınlanan Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde bağımsız denetim şirketleri tarafından yerine getirilmesine yönelik düzenleme bir diğer köklü değişiklik olarak öne çıkmaktadır. Küçük ve orta ölçekli şirketler için ölçek belirleme kriteri daha sonra netleştirilecek olmakla beraber en az bir SMMM ve/veya YMM’nin denetçi olarak atanması mümkün görünmektedir. Söz konusu denetimin sonucu olarak, TDS gereklilikleri dikkate alınarak hazırlanan bir bağımsız denetim raporunun sorumlu şirket yönetim kuruluna sunulması gerekmektedir. Yönetim kurulu, kanuna uygun ve özenli bir denetim yapılabilmesi için gerekli olan bütün bilgileri ve bunlara dayanak oluşturabilecek belgeleri denetçiye vermek zorundadır. Şirket yönetim kurullarının, gerekli finansal raporlama sisteminin kurulması, iç kontrol prosedürlerinin oluşturulması ve uygulanması, risk yönetim sisteminin kurulmasına yönelik sorumlulukları büyük önem kazanmış olup, bu sorumluluklar çerçevesinde, bağımsız denetim raporlarının olumsuz veya şartlı düzenlemesi durumunda istifa etmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu durumda genel kurulun olağanüstü olarak toplanarak yeni yönetim kurulu üyelerini seçmeleri ve yeni seçilen yönetim kurulunun esas sözleşmeye ve standartlara uygun mali tabloları hazırlatarak denetçiye sunması gerekmektedir. Herhangi bir pay sahibinin isteğiyle özel denetim yapılabilmesi mümkün bulunmakta olup, Genel Kurul’un bu talebi kabul etmesi durumunda mahkeme tarafından özel denetçi atanabilmektedir. Genel kurul talebi kabul etmez lakin pay sahibi özel denetim talebini tekrarlarsa, genel kurul kararına bakılmaksızın mahkeme tarafından özel bir denetçi atanacaktır. Bağımsızlık ilkesine istinaden, bir bağımsız denetleme kuruluşunun bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl ardı ardına o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi gerekmektedir. YTTK, sermaye şirketlerine internet sitesi kurulması ve internet sitelerinde mali tabloların, faaliyet raporlarının ve denetim raporlarının yayınlanması mecburiyeti getirmektedir. Bu gereklilik, ticaret hayatında yatırımcılar ve paydaşlar için değerlendirme yapabilecekleri veriye kolaylıkla ulaşılabilmesini ve şeffaflaşmayı sağlayacaktır (Mazars, www.mazarsdenge.com.tr , 10.11.2013).

2.2.3.1. Denetimin Konusu ve Kapsamı

TTK’nin 398. maddesi denetimin konu ve kapsamı hakkında bilgi vermektedir. TTK’nın gerekçelerinde bu maddenin maksadını genel kurula tam ve doğru değerlendirebilme imkanı sağlamak ve denetleme raporunu güvenilir kılmak olarak tanımlamıştır. 398. maddenin 1. fıkrasına göre (Karakoç, 2013: 20-21);

“şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TDS’ nin öngördüğü ölçüde iç denetimin ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, TMS, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, KGK’nin belirlediği esaslarla denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun

dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.” diye ifade edilmiş ve bu fıkranın gerekçesinde, mali tabloların ve yıllık faaliyet raporunun denetiminin kağıt üzerinden denetimden öte envanter dahil tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgelerle denetlenmesi olduğu belirtilmiştir. Bu denetleme genel denetleme olup, halka açılma, menkul kıymet çıkarma, sermaye artırım gibi özel konuların denetimi değil, bütünün denetimidir.

Bu maddede anlatılmak istenen denetim, vergi denetiminden farklı bir denetimdir. Anonim şirketin bu maddeye göre denetlenmesi vergi denetimini içermemektedir. Vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunması bu maddenin dışında kalmaktadır (TTKT, 2005: 133).

Denetimin konusu “numerus clausus” olarak belirlenmiştir. Aşağıdaki maddelerde açıklananlar arasındaki üçüncü konu ayrı rapor gerektirir, lakin anılan rapor denetim raporu ile beraber sunulur. İkinci ve üçüncü konular Türk hukukunda ilk defa denetim kapsamına alınmıştır (PWC, www.ttkd.org.tr , 16.02.2014).

- Şirketin veya topluluğun finansal tabloların denetimi,
- Muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığının denetimi,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, finansal tablolara ilişkin açıklamalarının ve değerlendirmelerinin denetimi,
- Şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye uygun yeterli bir sistemin (mekanizmanın) mevcut olup olmadığının ve bu mekanizmanın işleyip işlemediği denetimidir.

Denetim raporunun nasıl olacağı ve hangi konuları kapsayacağını düzenleyen YTTK’nın 398. maddesi yeni ihdas edilmiş bir madde olup denetimin içeriğinin ne olacağını tahdidi olarak saymaktadır. Hükme göre denetim “Şirketin ve topluluğun mali tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TMS’nin öngördüğü oranda iç denetimin, bu bölüm hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir” diye ifade edilmiştir (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.29.2013).

2.2.3.2. Denetçiye İlişkin Düzenlemeler

6762 sayılı ETTK’ da mevcut organ niteliğindeki murakıplık da başka bir deyişle iç denetimde denetimi yapacak kişi bakımından belirli bir uzmanlık aranmadığı için elli yıldan fazla süre uygulanan kanun denetim bakımından istenilen sonucu vermemiş ve formaliteden ibaret kalmıştır. Bundan dolayı YTTK’nda iç denetim kaldırılmış ve bağımsız dış denetim getirilmiştir (Önder, 2008: 9).

Bağımsız denetçiye yönelik olarak yapılan düzenlemeler YTTK’nın 399.-400. ve 401. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde kimlerin denetçi olabileceği veya olamayacağı, denetçilerin nasıl seçileceği ve görevden nasıl azledileceğine yönelik düzenlemeler yapılmıştır (Çelik, 2012: 59).

YTTK’nın bağımsız denetçi tanımında, “TÜRMOB tarafından meslek mensupları içerisinde yetkilendirilen kişileri (özel denetçi ve işlem denetçisi dahil)” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğinde başkaca bir düzenlemede işlem denetçisi veya özel denetçi olarak başka meslek mensupları tanımlanırsa sıkıntı oluşabileceğinden dolayı taslakta bu hüküm açıkça sınırlandırılmalıdır (www.turmob.org.tr, 10.06.2013).

399. madde uyarınca; YTTK'nın kabul ettiği yeni sistemde bağımsız denetim görevi başka bir organa devredilemeyen doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılamayan bir görev olarak belirlenmiştir. Denetim görevi ile alakalı konuların bütünüyle denetçilere ait olduğu, denetim işlevine yönelik yetki ve görevlerin devredilmez ve vazgeçilmez nitelikte olduğu ifade edilmektedir. Buna göre; büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan ya da olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketler ile şirketler topluluğunun denetlenmeleri kanuni yönden zorunlu olup denetimlerin aralıklarla değil sürekli olarak yapılması ve bütünsel olması esas sayılmıştır. YTTK'nda öngörülen denetim işlevine yönelik yetkilerin bütünü devredilemez ve vazgeçilemez niteliktedir (İSMMMO, www.maliekse.com , 02.01.2014).

YTTK' ya göre kimlerin denetçi olabileceği aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (www.resmigazete.gov.tr , (11.04.2013):

- Denetçi, ortakları YMM veya SMMM unvanına haiz bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir,
- Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya daha fazla YMM'yi veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilirler.

Denetçiler denetimini yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi haricinde danışmanlık ya da hizmet veremez ve bunu bir yavru şirket vasıtasıyla da yapamazlar. YTTK'nda ki bu düzenleme denetçinin denetim görevini bağımsız bir biçimde yerine getirmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Denetçi denetimini yaptığı şirkete vergi denetimi ve danışmanlığı haricinde bir hizmet verirse görevini bağımsız bir biçimde yerine getirmemiş sayılacaktır (Çelik, 2012: 62).

YTTK'nın 398. maddenin 3. fıkrasına göre (Karakoç, 2013:21-22):

“topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları inceler ki böylece konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın denetlenmiş olsun.”

denilerek belirtilmiş ve buradaki istisna ise, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tabi tutulmuş olması durumunda yeniden denetime ihtiyacı yoktur ifadesi anlatılmaya çalışılmıştır. 398. maddenin 4. fıkrasına göre ise; Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını açıklar. Eğer böyle bir sistem varsa denetçi bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla beraber, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları ise KGK tarafından belirlenir.

2.2.3.3. Denetçi Seçimi, Görevden Azil ve Sözleşmenin Feshi

Madde 399'a göre; Seçimden sonra, yönetim kurulu, zaman kaybetmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan ettirmesi gereklidir. Görevden alma, ancak asliye ticaret mahkemesi kararıyla olabilir. Bir denetçinin görevden alınması ise, yerine yenisinin atanmış olmasına bağlıdır; yoksa denetçi azledilip daha sonra yerine yenisi atanamaz. Şirket Yönetim Kurulunun veya şirket sermayesinin halka açıklarda % 5 ini diğerlerinde % 10 unu oluşturan pay sahiplerinin seçimin hemen ardından Asliye Ticaret Mahkemesine dava açması üzerine denetçinin şahsına yönelik haklı bir nedeni

gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı durumunda, Mahkeme denetçiyi görevinden azlederek başka bir denetçi onun yerine atayabilir. Denetçi denetleme sözleşmesini, yalnızca haklı bir neden varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine yönelik fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı neden sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula bir rapor şekline getirerek sunmakla yükümlüdür (Şahin, 2012: 5).

YTTK'nın 399. maddenin 2. fıkrasına göre (Karakoç, 2013:22-23):

“denetçiden denetleme görevi, sadece bu maddenin 4. fıkrasında öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.”

ifadesi bu fıkranın gerekçesinde denetçi ile yapılan sözleşmenin tek yönlü olarak feshedilmemesi ilkesini kabul ederek, yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden alması ihtimalini ortadan kaldırmıştır. Yalnızca 4. fıkra öngörüldüğü biçimde ve haklı nedenlerin varlığında denetçi görevden alınabilir. Denetçinin görevden alınmasında mahkeme kararı eşzamanlı olmalıdır. Böylece yönetim kurulu veya genel kurul ile denetçi yaptığı sözleşmeyi kendiliğinden fesih edip, yeni denetçi atayamaz. Bu ilke, denetçinin bağımsızlığına kesin bir göndermedir. Denetçi bakımından şirkete sınırsız fesih hakkı tanınmış olması baskıya sebep olabilecektir. Feshin 4. fıkradaki koşullara bağlanmış olması, denetçiye sağladığı güvence yönünden yeni ve modern şirketler hukukunun ilham verdiği bir üst hukuk kuralıdır. Bu gerekçeye göre; bu ilke, kanuna hakim olan bağımsız denetimin taşıyıcı kolonlarından birisidir.

Bunun yanı sıra, denetçinin görevden alınabilmesi sadece dava yoluyla ve mahkeme kararıyla gerçekleşebilir. Şirket azlık pay sahipleri de bu davayı açabilme yetkisine haizdirler. Ancak bu haklarını kullanabilmeleri için genel kurul kararına muhalif kalmış olmaları, bu muhalefeti tutanağa geçirtmeleri gerekir. Aynı zamanda azlık pay sahiplerinin, genel kurul toplantısından geriye doğru başlanarak en az üç aydan beri şirket hissedarı olmaları gerekmektedir. Bu hükme mukabil olarak denetçinin de şirketle olan sözleşmesini feshedebilme durumu vardır. Denetçinin sözleşmeyi feshedebilmesi için iki sebep öngörülmüştür; kendisine karşı şirket tarafından fesih davası açılması veya haklı bir sebebin olmasıdır. Haklı sebep olarak gerekcede; denetçinin ücreti ve giderlerinin vaktinde ödenmemesi, denetçinin görevinin yerine getirmesinin engellenmesi gibi haller sayılmıştır (Ernst&Young, www.vergidegundem.com, 10.29.2013).

2.2.3.4. Denetçi Rotasyonu

Periyodik denetçi rotasyonu ile alakalı uluslararası düzeyde çok farklı uygulamalar mevcuttur. Periyodik denetçi rotasyonu ilk kez AICPA tarafından 1970'li yıllarda A.B.D.'de, borsaya kayıtlı şirketlerin bağımsız denetçilerini 7 yıldan sonra rotasyona tabi tutmaları zorunlu duruma getirilmiş olup, 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası ile beraber kamuya açık şirketler her 5 yılda bağımsız denetçilerini rotasyona tabi tutmakla yükümlüdürler. İngiltere'de 1992 yılında Cadbury Komitesinde tartışılan ve önerilen denetçi rotasyonu, A.B.D.'kine benzer bir düzenleme ile borsaya kayıtlı şirketlerin her 7 yılda bir bağımsız denetçilerini rotasyona tabi tutulması zorunluluğu getirilmiş olup, Ocak 2003 yılında İngiltere Hazinesi ile Ticari ve Sanayi Departmanı bir rapor yayınlarak aynı bağımsız denetçinin bir şirkette en fazla 5 yıl denetim hizmeti verebileceği belirlenmiştir. Ayrıca Avrupa Birliği düzenlemeleri

ile bir bağımsız denetçinin aynı şirkete en fazla 7 yıl denetim hizmeti verebileceği belirtilmektedir (Carey, Peter ve Roger Simnett, 2006: 655, Demirkıran, 2010: 76-77).

YTTK'ya göre bir bağımsız denetim kuruluşunun bir şirketi denetlemesi için görevlendirdiği denetçi, o şirket için yedi yıl art arda denetim raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilecektir (www.istanbulymmo.org.tr , 15.05.2013). Bu madde uyarınca, denetçiler yedi yılda bir rotasyona tabi tutulacaktır. Bir denetçinin denetimini yaptığı işletme için yedi yıl rapor verdikten sonra iki yıl için değiştirilecek olması bu denetçinin o işletme için tekrar seçilmesine engel oluşturmayacaktır. Mali tabloların hazırlanmasından ve sunumundan sorumlu olan yönetim kurulu denetçinin sağlıklı bir biçimde denetim faaliyetini yerine getirmesine yardımcı olmak amacıyla denetçinin denetim görüşüne ulaşmasında temel oluşturabilecek bütün bilgileri ibraz etme yükümlülüğü ifade edildiği üzere YTTK'nın 401. maddesinde detaylı bir biçimde düzenlenmiştir (Çelik, 2012: 65).

Bunun yanı sıra, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğinde yer alan Seri: X, No: 25'e göre; SPK tarafından 2009 yılında uygulamaya giren bir esneklikle 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Tebliğ'de belirlenen kurumsal yapıyı oluşturan bağımsız denetim kuruluşları için istisna getirilmiş ve azami yedi hesap döneminde, sorumlu ortak başdenetçi rotasyonu uygulamak şartıyla müşterileri ile yedi hesap dönemini geçenlere sözleşme yapabilmeleri için olanak sağlanmıştır (Atasoy, 2010: 88).

2.2.3.5. İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı

TTKT'nın 401. maddesine göre (Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 35):

- Şirketin yönetim kurulu finansal tabloları ile yıllık raporunu düzenleyip, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, Şirketin defterlerinin, yazılarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar.
- Denetçi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını talep eder.

Konsolide finansal tablolarını çıkarmakla sorumlu olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun mali tablolarını, topluluk faaliyet raporunu, münferit finansal tablolarını, şirketlerin faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru işletmelerin denetim raporlarını vermekle yükümlüdürler. Tasarının 401. maddesi tablolar ile raporların gerektiği biçimde ve içerikte eksiksiz ve zamanında yönetim kurulu tarafından denetçiye teslimini ve yine aynı organ tarafından denetlemenin yapılabilmesi için gerekli imkanların hazırlanıp sağlanmasını ifade eder. Yönetim kurulu da imkan sağlamak, bilgi ve belge vermek yükümlülüğündedir (Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 35).

Madde 401'e göre; Denetçi kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri şirketten ve gerekirse yavru ve ana şirketlerden alabilir ve bu bilgileri yıl kapanmadan da isteyebilir (Şahin, 2012:5). Hatta ve hatta denetçinin görevini düzgün bir biçimde yerine getirebilmesi için şirketin bilgilerinin yanı sıra kimi zaman şirket binalarına, depolarına vb. yerlerine erişiminin olması gerekmektedir (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.29.2013). Bilgileri verme sorumluluğu Yönetim Kurulundur. TTK'nda öngörülen Şirketlerin, Yönetim Kurullarının mali tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak denetçiye vermesi,

denetim için gerekli bilgileri ve denetimin gerçekleşmesi için gerekli olanakları da sağlamak zorunda olmasına rağmen (Şahin, 2012:5) yine bu maddede, denetçinin şirket bilgi ve belgelerine erişiminin engellenmesi durumunda ne yapılacağı belirtilmemiştir (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.29.2013).

TTK'nın 402. maddesinin 1. fıkrasında denetim raporunun şekline ve içeriğine yönelik gereklilikleri içerdiği şu şekilde ifade edilmektedir (Karakoç, 2013: 22):

“denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.”

Bu fıkranın gerekçesinde raporun (Karakoç, 2013: 22):

- Açıklık ilkesine uymalı
- Geçmiş yıl ile karşılaştırmayı içermesi gerektiğini belirtmektedir.

402. maddenin 2. Fıkrasında (TTKT, 2005: 137):

“ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan incelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.”

denilmiştir ve bu fıkra denetçinin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna yönelik denetimiyle alakalıdır. Bu denetim ayrı bir rapora bağlanmaktadır. Bunun nedeni; denetçinin yıllık faaliyet raporunu denetleyememesinden kaynaklıdır. Bu fıkra, yıllık faaliyet raporunun hangi noktalara özgüleneceğine açıklık getirmektedir.

402. maddenin 3. fıkrasında denetim raporunun esas bölümünün içeriğini açıklamaktadır. 402. maddenin 4. fıkrasında denetim raporunun esas bölümünde (Karakoç, 2013: 22):

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamındaki açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.

2.2.3.6. Denetçinin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu

Bağımsız denetçiler, kanunî görevlerini ifa etmede kusurlu hareket ederlerse hem şirkete hem şirket ortaklarına hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar nedeniyle sorumlu olacaklardır. Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir biçimde yapmak ve sır saklamakla zorunludurlar. Faaliyetleri esnasında öğrendikleri, denetleme ile alakalı olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. İsteyerek veya ihmâl ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri durumda bağlı şirketlere karşı sorumludurlar (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net, 30.12.2013). Bu duruma ek olarak Tasarının 404. maddesi hükmünce; denetçinin davranış yükümünden doğan sorumluluğu, denetçinin bir bağımsız denetleme kuruluşu olması halinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini de kapsar (Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 38-39).

İşlem denetçisi, özel denetçi ve denetçi ile bu kişilerin yardımcıları ile bağımsız denetleme kuruluşlarının çalışanlarına, denetimi tarafsız bir biçimde ve vicdanlı, dürüst ve mesleki etik kuralları çerçevesinde yapmak zorundadırlar. Şirket sırları, şirketin izni

bulunmak suretiyle kullanılabilir, bu halde denetçinin sorumluluğu ortadan kalkmış sayılır. Sır saklama yükümlülüğünü ihmalî davranışlarıyla ihlal edenler hakkında her bir denetim için, üst sınırı 100.000 TL olan bir ceza öngörülmüştür. Bu ceza sınırı borsaya kayıtlı şirketler için 300.000 TL olarak belirlenmiştir. Kasti davranışlarıyla şirketi zarara uğratan kişiler içinse herhangi bir cezai üst sınır belirlenmemiştir. Bu tazminat yükümlülüğü, YTTK madde 404/4' de açıkça belirtildiği üzere, sözleşmeyle daraltılamaz veya ortadan kaldırılamaz (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.09.2013).

Denetçilerin denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ve bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler sebebiyle oluşabilecek zararlardan dolayı sorumlulukları KGMSK Kararnamesinde belirtilmiştir. Kararnamede aykırılıkların cezası parasal olarak belirtilmemiş hukuken sorumlu oldukları belirtilmiştir, Denetçilerin verdikleri hizmetlerden oluşabilecek zararları karşılamak maksadıyla Sorumluluk Sigortası yaptırmaları şartı getirilmiştir. Kararnamenin 24. maddesinde, bu düzenlemelere göre Denetçilere karşı, sır saklamama, sırrı açıklamak suretiyle zarara sebebiyet verme ve denetlemede yaptıkları hatalar sebebiyle zarara sebebiyet verme konularında tazminat davaları açılabilir (Şahin, 2012: 10).

Denetçinin sorumluluğuna yönelik istemler, rapor tarihinden itibaren beş yıl geçmekle zaman aşımına uğrar meğerki ceza zamanaşımına tabi bir olgu vuku bulmuş olsun (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.29.2013). Ancak, madde 404/5'e göre fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır (Şahin, 2012: 10).

2.3. TTK Kapsamında Muhasebe Standartları

6102 sayılı YTTK'nın temel amaçlarından biri, muhasebe kayıtlarının ve dolayısıyla mali tabloların zamana uygun ve evrensel nitelik taşıyan muhasebe standartlarına uyumlu olmasını sağlamaktır. Bu maksatla, YTTK işletmeleri TMS / TFRS hükümlerine uygun olarak muhasebe kayıtlarını tutmak ve mali tablolarını düzenlemek zorunda bırakmaktadır. 6762 sayılı ETTK'nda ise böyle bir zorunluluk bulunmamaktaydı. 6762 sayılı ETTK' da hüküm bulunmayan ancak YTTK ile getirilen muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ile alakalı yenilikler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Ulus, Eren, vd., 2012: 17):

- YTTK'nın 64-88. maddelerinde yer alan hükümlere tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken gerek bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMSK tarafından yayımlanan TMS / TFRS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır.
- YTTK madde 71'e göre finansal tablolar tacir tarafından tarih atılarak imzalanmalıdır.
- YTTK madde 88'e göre TMSK'ca değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için UMS / UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir. Bunları uygulayanlar söz konusu durumu mali tablo dipnotlarında açıklamak zorundadır.
- YTTK madde 88'e göre kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, TMS / TFRS' ye

uygun olmak ve TMSK' nin onayını almak şartıyla kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya yönelik sınırlı düzenlemeler yapabilirler.

ETTK'nın 75. maddesine hükmünce; "Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen stok ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar itibari miktarlarına göre hesap edilir. Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa dahi, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleriyle ticaret kurumlarının envanter ve bilançoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur." Bu maddeye göre TTK'nda temel değerlendirme ölçüsü olarak alınan tasarruf değeri, ekonomik bir kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeri ifade etmektedir. Bir diğer değerlendirme ölçüsü olan borsa rayici ise borsaya kote edilen mallar ve kıymetler için ayrıca kullanılabilir. Alacaklar ve borçlar ise itibari değerleri üzerinden kayıtlara geçirilir. ETTK'nda değerlendirme hükümleri yalnızca bu madde ile düzenlenmiştir. Anlaşılacağı üzere TTK değerlendirme hükümleri günümüz koşullarına göre yeterli kapsayıcı ve kolay anlaşılır değildir (Bilen, Solmaz, vd., 2014: 22).

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalardan dolayı bu ülkelerin uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurularından sonra ise AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da UMS'nin etkisinde kalınmıştır. Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca karşılık vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir (Başpınar, 2005: 46).

Genel amaçlı mali tabloların amaçları, vergilendirilebilir kârın yani mali kârın hesaplanması değildir. Muhasebe standartlarının benimsenmesi ile yıllardır vergi muhasebesi anlayışı güden ülkemizde yeni bir çığır açılmıştır. Her şeyden önce muhasebeden beklenen amaç değişmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının yıllardır en önemli hedefi ödenecek verginin hesaplanmasıydı. Ancak muhasebe standartlarının bakış açısı güvenilir finansal raporlamadır. Bu güvenilir finansal raporlama ise doğru ve dürüst gösterim ilkesi ile başarılmaktadır. Muhasebe standartları gerek halka açık şirketlere gerekse de KOBİ'lerin muhasebe düzenlerine kayıtlama, değerlendirme ve mali tabloların hazırlanması ve sunulması hususlarında bir takım yenilikler getirmektedir (Gençoğlu, Özerhan, vd., 2013: 21-22).

YTTK'nın 79. ve 80. maddeleri uyarınca ise aşağıda yer verildiği üzere değerlendirme ölçüleri Türkiye Muhasebe Standartlarına dayandırılmakta olup standartların sürekli değerlendirme konusunda daha dinamik olacağı düşünülmektedir. Duran ve dönen varlıklar TMS uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır. Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir. Muhasebe standartlarının yayınlaması KGMDSK'na verilmiş olup yetkinin kazandırıldığı Türk Ticaret Kanunu'nun 88. maddesinin 5. fıkrası ile şöyle düzenlenmiştir (Bilen, Solmaz, vd., 2014: 22-23):

- TTK 64. ile 88. madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ila 528. maddeler ile kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.
- Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, sadece Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnâ standartlar konulabilir. Bu standartları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.
- Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.
- Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde uluslararası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

TTK Geçici madde 1'e göre, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları (Gençoğlu, Özerhan, vd., 2013: 24-25);

- Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ve yorumları ile,
- Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri sektör ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşur.

6102 sayılı YTTK'nın 88. ve 1523. maddelerinde yer alan hükümler beraber değerlendirildiğinde ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer şirketler, bankalar ile bağlı ortaklıkları, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve bu sayılanların dışında kalan büyük ölçekli sermaye şirketleri TMS/IFRS'ye göre defter tutacaklardır. Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri ile yukarıda sayılanlar dışında kalan her ölçekteki gerçek ve tüzel kişi tacirler ise defterlerini bunlar için yayımlanan örneğin KOBİ IFRS gibi özel TMS/IFRS'ye göre tutabileceklerdir (Uluslan, Eren, vd., 2012: 17).

2.4. TTK Tasarısının Mali Tablolar Konusunda Getirdiği Düzenlemeler

TTK Geçici madde 1'de hangi işletmelerin hangi standartları uygulayacakları belirlenmiştir. Buna göre tam set TMS/IFRS'leri uygulayacak işletmeler (Gençoğlu, Özerhan, vd., 2013: 25);

- Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı

kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

- 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,
- TMS/TFRS ve Yorumlarını uygulamayı tercih edenler

Aynı maddenin 3. bendine göre yukarıda sayılanların dışında kalan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı mali tablo düzenleyen işletmeler ile TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler ise KOBİ TFRS'yi uygular. Hangi işletmelerin TMS'nı uygulayacağına yönelik Kamu Gözetimi Kurumu'nun 17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan kararına göre, kamu yararını alakadar eden kuruluşların, Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi kuruluşların ve TTK'nda sayılan TMS/TFRS'leri uygulayacak işletmelerin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında, TMS'nı uygulamasına, bu kapsam içerisinde olmayanlar için ise Kurumca bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına, karar verilmiştir (Gençoğlu, Özerhan, vd., 2013: 25).

69. maddeye göre “Yılsonu finansal tablolar, TMS'na uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı ve düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.” Denilmiş ve yine bu maddede mali tabloların çıkarılma süresi ile alakalı kesin bir zaman aralığı belirlenmemiştir. Bu durum envanter zamanında olduğu gibi mali tabloların düzenlenmesinde de subjektif uygulamalar oluşturabilir (Doyrangöl, 2008: 13).

Mali tablo kalemlerine yönelik ilkeler genel olarak YTTK' nin 72 ila 78. maddeleri arasında düzenlenmiştir (Bilen, Solmaz, vd, 2014: 17-18-19):

- 72. maddede tamlik ve mahsup yasağı düzenlenmiştir. Buna göre; “Aksine kanunî hükümler ve TMS saklı kalmak koşuluyla, mali tabloların, ticarî işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru biçimde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur.
- 74. maddede aktifleştirme yasağı düzenlenmiştir. Bu yasağın, şirketlerin kuruluş esnasında yaptığı giderler sonucunda işletmeye herhangi bir varlık girmediği durumları ilgilendirmekle beraber finansman giderlerini kapsamaz. Buna göre; “TMS'nda aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlanması maksadıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki TMS'nda aksi öngörülmüş olsun. Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki TMS'nda aksi öngörülmüş olsun.” denilmektedir.
- 75. maddede karşılıklar konusu düzenlenmiştir. Buna göre; “Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden oluşabilecek muhtemel kayıplar için TMS' da öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.” Karşılıklar, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması muhtemel kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir. Karşılıkların ayrılmasına, şeklen ve esasen TMS'na göre karar verilir.
- 76. maddede dönem ayırıcı hesaplar konusu ve geçici hesapların genel olarak tanımı düzenlenmiştir. Buna göre; “Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilâtlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.”

- 77. madde, şeffaflık ilkesinin gereği olarak pasifte bulunmayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir. Kısacası tüm sorumlulukların kayıt altına alınması ve kayıt dışı sorumluluk bırakmayarak şirketin yüz yüze kalabileceği bütün tehlikelerden haberdar olunması sağlanmaktadır. Buna göre kanun maddesinde; “Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile TMS’nda öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte TMS’na göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile alakalı sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.” denmektedir.

2.4.1. Genel Hükümler

Genel hükümlerde açılış bilançosu ve yılsonu finansal tablolarının hazırlanmasından kimlerin mesul olduğu, bu tabloların hazırlanmasının hangi biçimde yapılacağına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Burada öncelikle mali tablonun tanımının yapılmasında yara vardır. TMS/1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 7. paragrafında mali tabloların işletmenin mali durumunun ve mali performansının biçimlendirilmiş sunumu olduğu ifade edilmiştir. Bu tanımda mali durum kavramı bilanço, mali performans kavramı ise gelir tablosuna karşılık gelmektedir. Tasarıda mali tablo olarak açılış bilançosu ve yılsonu mali tabloları olarak gelir tablosu ve yılsonu bilançosundan bahsedilmiştir (Özbingöl, 2008: 45).

Tasarıya göre açılış bilançosu ve yılsonu finansal tablolarını düzenleme zorunluluğu tacire aittir. Tacirin ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borç tutarlarının bağlantısını gösteren mali tabloyu (açılış bilançosu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorunda olduğu TTKT’nin 68. maddesinde düzenlenmiştir (TTKT, md. 68).

Ayrıca tasarıda bilanço, yıllık olarak bir tanıma yer verilmemiş, tacirin varlık ve borç tutarlarının bağlantısını gösteren mali tabloyu çıkarmak zorunda oldukları anlatılmıştır (Özbingöl, 2008: 45).

Tasarının 68/1. maddesine göre “açılış bilançosunda, yıl sonu mali tablolarının, yıl sonu bilançosuna yönelik hükümler uygulanır” biçiminde bir ifadeye de yer verilmiştir (TTKT, md. 68/1). Buna göre bir önceki yılın kapanış bilançosu izleyen yılın açılış bilançosu ile aynıdır. Dolayısıyla da bu bilançolar hazırlanırken aynı hükümler uygulanmış olacaktır (Özbingöl, 2008: 46).

Ayrıca 68. maddede tacirin gelir tablosu hazırlaması gerektiğinden bahsedilmiştir. Sonra da bilanço ve gelir tablosunun yılsonu mali tabloları ifade ettiği belirtilmiştir (TTKT, md. 68). Yürürlükteki TTK’ da bilançonun hangi dil ya da para birimi ile düzenleneceğine yönelik bir düzenleme yapılmamışken, Tasarıda yılsonu mali tablolarının diğer kanunlarda yer alan istisnaları saklı kalmak şartıyla Türkçe ve Türk Lirası ile düzenleneceği açıkça belirtilmiştir (TTKT, m. 70). Tasarıda mali tablolar ile alakalı olarak getirilen bir diğer değişiklik mali tabloların tacir tarafından tarih atılmak suretiyle imzalanmasıdır (TTKT, m. 71). Yürürlükteki TTK’ da tacirlerin mali tabloları imzalamasına yönelik bir düzenleme yapılmamışken, TTKT’ de böyle bir düzenlemeye yer verilmiştir (Özbingöl, 2008: 46).

2.4.2. Kalemlere İlişkin İlkeler

Tasarıda kalemlere yönelik ilkeler başlığı altında altı konu düzenlenmiştir (Özbingöl, 2008: 46):

- Tamlık ve mahsup yasağı,
- Bilançonun içeriği,
- Aktifleştirme yasağı,
- Karşılıklar,
- Dönem ayırıcı hesaplar
- Sorumluluk ilişkileri

Bu ilkeleri kısaca açıklamak gerekirse;

- **Tamlık ve mahsup yasağı:** TTK taslağının 72/1. maddesine göre; Tamlık ve mahsup yasağına göre, tamlık ile mali tabloların ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilmiş olan gelirlerini ve ticari işletmenin tüm gelir ve giderlerini doğru bir biçimde değerlendirilmiş olarak göstermek durumunda olduğu belirtilmiştir (TTKT, md. 72/1).
- **Bilançonun içeriği:** Tasarıda bilançonun tanımı yapılmamış olmasına rağmen içeriğinin ne olacağı belirlenmiştir (Özbingöl, 2008: 48). TTKT'nin 73. maddesinde "TMS' de aksi öngörülmedikçe bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalem olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır" denilmiştir (TTKT, md. 73). Yürürlükteki TTK' da bilançonun aktif ve pasif kısımlardan oluştuğu ve bu kısımlarda hangi kalemlerin yer aldığı daha net bir biçimde belirtilmişken, Tasarıda bilançonun aktif ve pasif kısmı biçiminde herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir (Özbingöl, 2008: 48).
- **Aktifleştirme yasağı:** TTKT'nda yeni düzenlenen bir diğer konu ise aktifleştirme yasağıdır. Aktifleştirme yasağıyla alakalı olarak TTKT 74/1. maddede TMS'nda aksine hüküm yoksa işletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlamak maksadıyla yapılan harcamalar aktifleştirilemez denilmiştir (TTKT, md.74/1). Bu madde hükmüne göre hem işletmenin kuruluşu esnasında hem de öz kaynak sağlamak maksadıyla yapılacak olan harcamalar aktifleştirilmeyecek doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilecektir (Özbingöl, 2008: 48).
- **Karşılıklar:** TTK' da olmayıp Tasarıda ilk defa düzenlenen bir diğer konu ise karşılıklardır. Tasarıya göre gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden oluşabilecek olası kayıplar için TMS'lerdeki düzenlemeler dikkate alınarak karşılık ayrılacaktır (Özbingöl, 2008: 49). TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında karşılıklar, gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan borçlar biçiminde tanımlamıştır (TMS/37, 10.paragraf).
- **Dönem Ayırıcı Hesaplar:** Tasarıda düzenlenen bir diğer husus ise dönem ayırıcı hesaplardır. Tasarının 76. maddesinde bilanço gününden sonraki belirli bir süre içerisinde gidere dönüşecek harcamalar ile gelir unsuru oluşturulacak tahsilatlar hakkında TMS uygulanır denilmiştir (Özbingöl, 2008: 50).
- **Sorumluluk İlişkileri:** Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesi, devri, poliçenin kabulü, kefaletler, aval, garanti sözleşmeleri, akreditif teyitleri, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlar, üçüncü kişilerin lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ve TMS'nda öngörülmüş olan diğer

sorumluluklar bilançonun pasifinde gösterilmemişse bunların bilançoların altında veya ekte yani bilanço dipnotlarında TMS'lere göre açıklanması gerekmektedir. Ayrıca rücutan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkilerinin de belirtilmesi gerekir (TTKT, m. 77).

YTTK'nın 72. maddesinde göre kalemlere yönelik ilkeler göz önüne alındığında (TTK/6102):

- Aksine kanuni hükümler ve TMS saklı kalmak kaydıyla, mali tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru biçimde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir biçimde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdî tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Finansal kiralamaya yönelik hükümler saklıdır.
- Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara yönelik haklar, bunlarla alakalı yüklerle mahsup edilemez.

YTTK'nın 73. maddesi hükmünce ise (TTK/6102):

- Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.
- Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.

2.4.3. Web Sitesi Yapma Zorunluluğu

Madde 1524'e göre; Bağımsız Denetime tabi olan şirketler İnternet sitelerinin bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorundadır. Yapılan yeni düzenleme ile yalnızca bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketlerinin internet sitesi açmaları zorunlu kılınmıştır. Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların ne olduğu bu maddede belirtilmemiştir (Şahin, 2012: 21). Madde 562/12'ye göre; Bu Kanunda öngörülen (Madde 1524) internet sitesini oluşturmayan yönetim organı üyeleri, yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla, ve aynı madde uyarınca internet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir biçimde koymayan bu fıkra da sayılan failler yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır (Şahin, 2012: 21).

YTTK ile getirilen online sistemin kullanılması için ilk olarak şirketin bu amaca özgülenmiş bir internet sitesine sahip olması gerekmektedir. Online sistem sayesinde (ASO, 2011: 50);

- Anonim şirketlerde Genel Kurullarda öneri sunmak, görüş açıklamak, gündem maddelerini müzakere etmek ve oy vermek,
- Limited şirketler açısından Müdürler Kurulu ve anonim şirketler açısından Yönetim Kurulu toplantılarının yapılmasını sağlamak mümkün olacaktır. Online yapılan toplantıların geçerliliği konusunda ise kararların öncelikli olarak güvenli elektronik imzayla atılması veya daha sonrasında fiziki imza ile kayıt altına alınması öngörülmüştür.

Özellikle halka arz edilmiş şirketlerin online genel kurullarının yapılması katılımı arttıracaktır ve yönetimin daha şeffaf hale gelmesi sağlanacaktır. Söz konusu

sistemin kurulması için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca bir yönetmelik hazırlanması beklenmektedir(ASO, 2011: 50).

Yeni Kanun'da her sermaye şirketi bir internet sitesi açmaya, böyle bir site mevcutsa bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine özgülemeye mecbur tutulduğundan dolayı, Yeni Kanun da "bilgi toplumu"nu bilgiye ulaşabilen toplum olarak anlamaktadır. Bu yaklaşım, sermaye şirketleri bağlamında gerçekleşmektedir. İnternet sitesine (PWC, www.ttkd.org.tr, 16.02.2014);

- - ✓ Şirketle ilgili olup, pay sahibini, küçük yatırımcıyı, alacaklıyı ve şirkette menfaati olan kişileri ilgilendiren tüm bilgiler,
 - ✓ Genel kurul (GK) toplantısı belgeleri ve çağrıları,
 - ✓ Yılsonu ve ara dönem finansal tabloları ile birleşme, bölünme bilançoları,
 - ✓ Denetleme raporları (denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi ve benzeri raporları),
 - ✓ Değerleme raporları,
 - ✓ Rüçhan hakkı kullanma çağrıları,
 - ✓ Tasfiyeye ilişkin ilanlar,
 - ✓ İptal davası ilanları, ve benzeri bilgiler konulur.
- İnternet sitesine erişim açık ve engelsizdir. Bundan erişim olanağı ve erişim hakkı doğar.
- Bu site elektronik GK ve Yönetim Kurulu (YK)'yı gerçekleştirir, oy kullanımını sağlar.
- Bir çeşit eksiksiz, görsel elektronik sicil dosyasıdır.
- Site Türk hukukuna menfaat sahibi (Stakeholder) kavramını getirmiştir.
- İnternet sitesine konulan içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır, aksi halde konulmamış sayılır. Bununla birlikte, mali tablolar için ise bu süre beş yıldır.

Geçici madde 8'e göre TTK'nın 1524. maddesi aşağıdaki gibidir (Değişik:26/06/2012-6335/34 md., Ertürk Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş., 2013: 3):

- 397. maddenin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketleri, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren üç ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorundadır. İnternet sitesinde yayımlanacak içerikler, bu Kanunda belli bir süre belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağladığı durumlarda ise tescil veya ilanının yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulur.
- Birinci fıkrada öngörülen yükümlülöklere uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturur. Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. Cezai hükümler saklıdır.
- İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir

şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali halinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir.

- İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde "yönlendirilmiş mesaj" ibaresi konulur. Bu ibare ancak bu Kanuna ve bu fıkra da anılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısmında yer alan bir mesajın, yönlendirildiği karinedir. Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.
- Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır, aksi halde konulmamış sayılır.
- İnternet sitesiyle ilgili olarak bu Kanunun ilgili maddelerinde ve bu maddede öngörülen düzenlemeler denetime tabi olmayan sermaye şirketleri hakkında uygulanmaz."

2.4.3.1. Bilgi ve Belgelerin İnternet Sitesinde Kalma Süresi

Madde 1524'e göre; İnternet sitesinde yayımlanacak içerikler, bu Kanunda belli bir süre belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içerisinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulur. Bu Kanun ve alakalı diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır, aksi durumda konulmamış sayılır (Şahin, 2012: 21).

2.4.4. Mali Tablolar ve Muhasebe Konusundaki Yenilikler

Yeni TTKT ile finansal tabloların düzenlemesi hususunda getirdiği yenilikler, mevcut Türk Muhasebe Sistemi uygulamasında köklü değişiklikler yapmıştır ve finansal tabloların düzenlenmesi ile finansal tabloların denetlenmesi konuları daha da önem kazanmıştır. Tasarının yürürlüğe girmesi ile beraber denetçi tarafından denetlenmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulu faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla, denetlenmemiş finansal tablo hukuki açıdan bir hüküm ifade etmeyecek yani hukuken yok sayılacaktır. Hukuken yok kabul edilen bu finansal tablolar şirketin hiçbir karar organı için dayanak oluşturamayacaktır. Finansal tabloların denetlenmesi hususunda hassas davranan Yeni TTKT'nin getireceği en önemli yenilik, Türkiye Muhasebe Sistemi'nde köklü bir değişiklik yapacak olan UFRS'nin çevirisi olan TFRS'nin şirket büyüklüğü, halka açık olma ya da olmama farkı gözetilmeksizin, bütün ticaret şirketlerinde uygulanması yükümlülüğü getirilmesidir. Bu uygulama ile muhasebe uygulamalarına köklü değişiklikler gelecektir. Mevcut muhasebe uygulamasında, VUK hükümlerince yapılan birçok muhasebe işleminde değişiklikler oluşacaktır (Yürekli, 2010: 249).

Ayrıca TMSK küçük ve orta ölçekli işletmelerde TMS'nin uygulamasını kolaylaştırıcı UFRS ile uyumlu sadeleştirme çalışmalarını halihazırda yürütmektedir. Özellikle bu husus, işletmelerin çok önemli bir kısmının KOBİ niteliği taşıdığı

ülkemizde standartların uygulanmasını hızlandıracak olumlu bir gelişmedir (www.vergihberi.net , 12.10.2013).

Tasarının yürürlüğe girmesi ile birlikte şirketler mevcut değerleme yöntemlerini bırakarak UFRS'ye uygun değerleme yöntemlerini kullanmışlardır. Bilindiği gibi VUK'a göre değerleme ölçüleri, maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer ve vergi değeridir. UFRS uygulaması ile değerleme işlemlerinde net gerçekleşebilir değer kavramı ortaya çıkmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatlarından tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış giderleri düşülerek bulunan değerdir. UFRS'ye göre stokların değerlemesi maliyet bedelleri ile net gerçekleşebilir değerın düşük olanı ile yapılmaktadır. Net gerçekleşebilir değerin düşük çıkması durumunda, VUK'a göre belirlenmiş maliyet bedeli ile oluşan fark değer düşüklüğü olarak satılan mamullerin maliyetine borç yazılmaktadır. Tasarının yasalaşması ile beraber, mevcut uygulamada uygulanmayan bir kavram daha uygulamaya konulmuştur. Bu kavram, ertelenmiş vergi kavramıdır. Güncel Türk Muhasebe Sistemi'nde yer almayan ertelenmiş vergi kavramının uygulanması ile beraber Tek Düzen Hesap Planı'na yeni hesaplar açılması gerekmektedir. Ertelenmiş vergi, bir varlığın ya da bir borcun muhasebede ki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farktan oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergi olarak tanımlanır. UFRS uygulamaları ile birlikte gelen en önemli değişikliklerden biri de hâsılat hesaplarına gelen yeniliktir. UMS/18 Standardında ele alınan hâsılat uygulamasında, hâsılat tahsil edilen veya tahsil edilecek alacakların gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Yeni uygulama ile satış sözleşmesinin önemi artmakta ve sözleşme hükümlerine göre, satış risk ya da faydalarının alıcıya geçip geçmeme koşuluna göre satış hâsılatı gelir tablosuna aktarılmaktadır (Yürekli, 2010: 249-250).

Tasarının 77. maddesine göre "bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden doğan sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse bilançonun altında veya ekte TMS'na göre açıklanmıştır. Bu hüküm şeffaflık ilkesi gereği olarak, pasifte yer almayan sorumluluk boyutunu üçüncü şahısların dikkatine sunulmasını sağlamaya yöneliktir (Seviğ, www.muhasabetr.com , 17.10.2013). Bu bağlamda söz konusu düzenleme tacirin taşıdığı ekonomik riski gözetmektedir. Yukarıda kısaca açıklandığı gibi, Yeni TTKT ile firmaların finansal tablolarında oluşacak olan köklü değişiklikler ve UFRS uygulaması ile beraber, Türkiye'de faaliyet gösteren firmalar uluslararası muhasebe diline uyum sağlayacak ve yabancı yatırımcıların finansal tabloları doğru analiz edememesinden kaynaklanan yatırım riski minimize edilecek ve yabancı yatırımın ülkeye çekilmesi sağlanacaktır (Yürekli, 2010: 250).

Şirketlerin bu değişikliklere uyum sağlayabilmesi için şirket yönetimlerine önemli görevler düşmektedir. Kaldı ki muhasebe sisteminin gerekli biçimde kurulması şirket yönetimlerinin devredilemez görev ve yetkilerindendir. Bu bağlamda yönetim, muhasebe personelinin Türkiye Muhasebe Standartları ile alakalı gerekli eğitimleri almasını sağlamalı, muhasebe standartlarına uyumlu programları temin etmeli ve gerekli teknik ekipmanı kurmalıdır. Finansal raporlamanın muhasebe standartlarına uyumlu olup olmadığını da kontrol etmelidir. Finansal raporlamanın hatalı veya hileli olmasından birinci dereceden işletme yönetimi sorumludur (Dal ve Çalış, 2012: 75).

2.4.5. TTK Taslağında Mali Tablolar İle İlgili Maddeler

TTKT' da Mali Tablolar ile alakalı maddeler şunlardır (Yürekli, 2010: 253):

- Anonim şirketlerin mali tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu;

- ✓ **Hazırlama yükümü:** Madde 514 'e göre; Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS'nda öngörölmüş bulunan mali tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilânço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar.
- ✓ **Uygulanacak muhasebe standartları:** Madde 515 'e göre; Anonim şirketlerin mali tabloları, TMS'na göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlölüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir biçimde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtabilecek şekilde yani dürüst resim ilkesi uyarınca çıkarılır.
- ✓ Madde 516'ya göre; Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle mali durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Bu raporda mali durum, mali tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara yönelik yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır. Ayrıca yönetim kurulunun faaliyet raporu aşağıdaki hususları da içermelidir:
 - Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar.
 - Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları.
 - Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi malî menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, aynî ve nakdi imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.

Anlaşılabilirlik; İşletmenin mali durumunun mali tablolarından rahat bir biçimde anlaşılması, ihtiyaca uygunluk; açıklanan bilginin alakalı kişilerin gereksinimleriyle örtüşmesi, güvenilirlik; mali tablolarda sunulan durum ile işletmenin gerçek mali durumunun aynı olması, karşılaştırılabilirlik; mali tabloların işletmenin geçmiş yıllarıyla veya başka işletmelerle karşılaştırılmasına olanak sağlayacak tek bir formatta yayınlanması gerekir (Uyar, www.muhasabetr.com, 18.10.2013).

- Şirketler topluluğunun mali tabloları ve yıllık faaliyet raporu (Yürekli, 2010: 253-254):
 - ✓ **Uygulanacak muhasebe standartları:** Madde 517' ye göre;
 - Konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile, konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda TMS geçerlidir.
 - Konsolide finansal tablolar Kanunun 515. maddesinde öngörölen esas ve ilkelere göre çıkarılır.
 - ✓ **Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu:** Madde 518' e göre;
 - Topluluğa ilişkin yıllık faaliyet raporu ana şirketin yönetim kurulu tarafından 516. maddeye göre düzenlenir.
 - Konsolide finansal tablolar Kanunun 515. maddesinde öngörölen esas ve ilkelere göre çıkarılır.
 - ✓ **Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu:** Madde 518' e göre;
 - Topluluğa ilişkin yıllık faaliyet raporu ana şirketin yönetim kurulu tarafından 516. maddeye göre düzenlenir.

2.4.5.1. Şirketlerin Finansal Tabloları

6102 sayılı TTK'nın 397. maddesinde yer alan denetime tabi olacak şirketler ile ilgili maddeye 6335 sayılı kanunda (6335 sayılı kanun madde 18, www.resmigazete.gov.tr , 25.05.2014);

“Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetlettilmemiş”

mali tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir” ibaresi eklenmiştir. Aynı kanuna ek olarak

“denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenecektir,” maddesi de eklenmiştir.

Tablo 2.7. 6102 ve 6335 Sayılı Kanunda Bağımsız Denetim İle İlgili Maddelerin Karşılaştırılması (www.muhasabedr.com , 25.05.2014).

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU	6335 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU
MADDE 397- (1)Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. (2)Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.	MADDE 397- (1)Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. (2)Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetlettilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. (4) 398 inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.
MADDE 398- (1) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına,	MADDE 398- (1) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına,

kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, **geçici 2. ve geçici 3. maddelerde öngörülen kurul ve kurumun** belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

(4) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu

raporun esasları **geçici 2. ve geçici 3. maddelerde öngörülen kurul ve kurum tarafından** belirlenir.

II - Denetçi olabilecekler MADDE 400-

(1) Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mâli müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyorsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil,

kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun** belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

(4) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir

rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca** belirlenir.

II - Denetçi olabilecekler MADDE 400-

(1)Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyorsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıya,

üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıya,
 d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
 e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
 f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için
 (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
 (g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa, h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz; **ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa**

(h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

(2) Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

(4) Bu madde hükümleri, 554 üncü maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır. Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, işlem denetçisi genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır.

MADDE 401-

(2) Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için

(e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı

için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa, h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.

(2)On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.

MADDE 401-

(2) Denetçi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan

bu fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir.

Tablo 2.7. de görüldüğü üzere, 6102 ve 6335 sayılı kanunda bağımsız denetim ile ilgili 397., 398., 400., ve 401. maddeleri karşılaştırılmıştır.

2.4.5.2. Şirketler Topluluğunun Finansal Tablolar ve Yıllık Faaliyet Raporu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemelerin maksadı, işletmelerin faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması olarak belirlenmiştir. Bu amaç ve beklentilere bağlı olarak tebliğle muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişiyle alakalı düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu tebliğle getirilen bu düzenlemeler bilanço esasına göre defter tutan ve ticari esaslara göre faaliyet gösteren bütün gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan; banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları tebliğin yalnızca muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe politikalarına ve finansal tablo ilkelerine yönelik düzenlemelerine uymakla zorunlu tutulmuşlardır (Bayri, www.journal.mufad.org, 11.4.2014).

TTK'nun 82. maddesine göre, aşağıda sayılan belgelerin 10 yıl süreyle saklanması zorunluluğu bulunmaktadır (6102 sayılı kanun, md.82):

- Ticari defterler, envanterler, açılış bilançoları, ara bilançolar, finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, topluluk finansal tabloları, yıllık faaliyet raporları ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgeleri
- Alınan ticari mektuplar
- Gönderilen ticari mektupların suretleri
- Yasal defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeler. Bununla birlikte, saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyile başlar.

2.5. TTK' da Finansal Tablolara Dair Düzenlemeler

TTK'nun 68. maddesine göre (Bilen, Solmaz, vd, 2014: 17) :

- Tacir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilânçosunu ve yıllık bilânçoğu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilânçosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilânçosuna ilişkin hükümleri uygulanır.

- Tacir, gelir tablosunu hazırlar.
- Bilânço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514 üncü madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.

TTK'nın 68. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasındaki hüküm, her tacir için açılış bilânçosu ile yıllık bilânço düzenlenmesinin zorunlu olduğunu öngörmekte ve açılış bilânçosuna uygulanacak hükümleri göstermektedir. Hüküm ayrıca “varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini vurgulayarak bilânço kavramının anlamına da bir gönderme yapmaktadır (Demir, 2011: 68).

Burada yılsonu mali tablolardan yalnızca bilanço ve gelir tablosunun anlaşılması gerekir. Dolayısıyla hüküm, asgarîyi göstermektedir. Tasarının 514. maddesi, nakit akım ve öz sermaye tablolarıyla eklerini de anılan tabloları içine almıştır. Bu açıdan görülebilir ki standartlarda yapılabilecek bir değişim, söz konusu maddeyi de alakadar etmekte olup bu tabloların sayılarını artırmak yönünde bir eğilim sezilmektedir. Bu sebeple alakalı madde hükümleri ve standartları saklı tutulmuştur (Bilen, Solmaz, vd, 2014: 17).

Nitekim TMS'nın 10. paragrafına bakıldığında tam bir mali tablolar setinin aşağıdaki unsurları içerdiği anlaşılmaktadır (Demir, 2011: 68):

- Dönem sonu finansal durum tablosu
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu;
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu;
- Döneme ait nakit akış tablosu ve;
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

TTK'nın 514. maddesine göre; Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan mali tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilânço gününü takip eden hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Madde gerekçesinde belirtildiği gibi şirket yönetim kurulunun yılsonu mali tablolarını, eklerini belirli süre içerisinde genel kurula sunma görevini hükme bağlamaktadır. Görev yönetim kurulunun tüm üyelerine yönelik bir kurul görevidir. Yönetim hakkının devri bu görevin de devri sonucunu doğuramaz. TTK'nın 515. maddesine göre; Dürüst resim ilkesi gereğince; şirketlerin mali tabloları, TMS'na göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir biçimde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak biçimde çıkarılır (Demir, 2011: 68).

6102 sayılı TTK'nın 78. maddesine göre; “Mali tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla alakalı olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve TMS'nda öngörülen ilkeler de dikkate alınmak kaydıyla, şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir (Bilen, Solmaz, vd, 2014: 19):

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilmelidir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar birer birer değerlendirilmelidir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalı; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile,

dikkate alınmalı; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılmalıdır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

Madde gerekçesine göre “dürüst resim ilkesi”, dört emredici ilkeyi içerir (Demir, 2011: 68-69):

- Yılsonu mali tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılır.
- Mali tablolardan şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, öz kaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır.
- Mali tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olmalıdır.
- Şirketin durumunun resmini vermelidir; bu resim gerçeği dürüst ve aslına uygun olarak yansıtmalıdır.

TTK’nın 69. maddesine göre, yılsonu mali tablolar; TMS’na uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içerisinde çıkarılmalıdır. Madde gerekçesinde belirtildiği gibi hükmün içerik ve anlamı, TMS’na göre belirlenir ve tamamlanır. UFRS, IASC/IFRS’nin belirleyeceği kurallar ve bunlara dayalı TMS’yla dinamik bir nitelik taşır. Madde de mali tabloların düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılacağı ifade edilmekte ise de TTK’nın 514. maddesi hükmünce yönetim kurulunun mali tabloları ile eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içerisinde hazırlayıp genel kurula sunması gerekir. TTK’nın 73. maddesi bilançonun içeriğini “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır. Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.” biçiminde düzenlemiştir. Kanun gerekçesinde ifade edildiği üzere Alman Ticaret Kanunu’nun 247. paragrafının kaynaklık yaptığı bu hüküm, 6762 sayılı Kanunun 70. maddesiyle içerik itibarıyla aynıdır. Hüküm bilançodaki aktif ve pasif ayırımına çok genel bir ifade ile işaret etmekte, ancak ne cetvel ne de tablo biçimine yönelik bir tercih belirtmektedir. Genel bir hüküm olduğundan uyulması zorunlu asgarîyi gösteren bir bilanço şemasına da yer vermemiş olmasının rağmen bilanço kalemlerinin yeterli derecede ayrıntıya inilerek şemalandırılmasını öngörmüştür (Demir, 2011: 69).

3. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ KAVRAMLAR VE FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

Mali tablolar sayesinde ortaya konulan bilgilerin doğru ve anlaşılabilir bir biçimde karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bilgileri mümkün kılması karar vericiler için önem taşımaktadır. Bu sayede düzenlenen finansal raporlama standartlarının ülke genelinde kullanılabilmesi ve mali tablolar içerisindeki düzensizliklerin ortadan kaldırılması, uyumlaştırma çalışmalarının bütünüyle bitmesiyle olanak sağlayacaktır. Mali tablo ve raporların belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ne kadar önemli ise, bu tablo ve raporların güvenilirlikleri bakımından öngörülen standartlara göre hazırlanıp hazırlanmadıklarının bağımsız denetçiler tarafından denetim süzgecinden geçirilmesi de o kadar önemlidir (Sayar, 2008: 76).

İşletmeler tarafından hazırlanmış olan finansal tabloların işletmenin finansal durumunun genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak doğru ve adil bir biçimde sunulup sunulmadığının tasdik edilmesi olarak tanımlanan bağımsız denetim, mali bilginin güvenilirliğini artırmada da ciddi bir rol üstlenmektedir. Bu sebeple bağımsız denetimin ve bağımsız denetçilerin etkin bir biçimde izlenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir (Yıldırım, www.stratejikboyut.com, 30.09.2013).

3.1. Finansal Tablolar İle İlgili Kavramlar

Mali tablolar neredeyse sayısız denebilecek muhasebe olaylarının özetlenerek raporlandığı işletme belgeleridir. Yalnız günümüzde muhasebenin ve hazırlanan mali tabloların görevi, sadece geçmişte kalmış olayların ve kıymet hareketlerinin kaydı ve bunların sorumlulara iletilmesiyle sınırlı değildir. İşletmelerin karar organlarına yönetim bakımından mevcut çeşitli alternatifler arasında seçim yapma olanaklarını veren bilgileri sağlamak da muhasebenin görevleri içerisinde önemli bir yer tutar. Başka bir deyişle günümüzde muhasebe ve ürettiği mali tablolar, işletmelerle doğrudan veya dolaylı olarak alakalı olan çeşitli taraflarca farklı amaçlarla kullanılmaktadır (Civelek ve Çonkar, 1996: 1).

Mali tabloların konsolidasyonu yakın zamana değin ülkemiz muhasebe uygulamalarının bir bölümü değildi. Standartlarla beraber konsolide finansal tablo hazırlama SPK ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) şirketleri için yürürlüğe girmiştir. Konsolide ve bireysel finansal tablo kavramları “TMS/27 - Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardında şu biçimde tanımlanmıştır (Özkan ve Acar, 2010: 57-58):

“Konsolide finansal tablolar: Bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolarıdır.”

“Bireysel finansal tablolar: Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletme yatırımcısı tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır.”

3.1.1. Finansal / Mali Tablolar Kavramı

Mali tablolar, muhasebe sistemi içerisinde işletme ile alakalı mali nitelikteki bilgilerin bir arada bulunduğu ve bunların bilgi kullanıcılarına sunulduğu araçlardır. Mali tabloları daha iyi anlamak için, muhasebenin tanımının hatırlanması doğru

olacaktır. Muhasebe, finansal nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş biçimde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır (Sevilengül, 2003: 9).

Mali tablolar önemli muhasebe bilgilerini kullanıcılara ileten temel araçlardır (Needles vd, 1999: 21, aktaran, Demirkıran, 2010: 15). İşletmede oluşan olayları belirli dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgili kişilere aktarmak muhasebeden beklenen en önemli görevlerden biridir (Akdoğan, 2007: 3). Muhasebe, işletmenin varlıkları ve bu varlıkların kaynakları olan sermaye ve borçlar üzerinde değişme yaratan finansal nitelikli işlemlere ait bilgileri toplayan, toplanan verileri işleyerek bilgiye dönüştüren ve ortaya çıkan bilgileri raporlayan bir bilgi sistemi ise bu sistemin çıktıları mali tablolar olarak görülebilir (Sürmeli, 2006: 43).

İşletmelerin finansal durumları ile alakalı bilgi almak isteyen kişi ve kurumlar genel olarak işletmenin finansal yapısını, karlılık durumunu ve kaynak yapısını öğrenmek isterler. Bu öncelikli konuların her biri farklı bir mali tablo ile açıklanmaktadır. Bu mali tablolar şunlardır (Dibi, 2010: 11-12):

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu,
- Satışların Maliyeti Tablosu,
- Fon Akım Tablosu,
- Kar Dağıtım Tablosu: karın dağıtımı konusunda öneri niteliğinde hazırlanan bir tablo olmakla beraber Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) mali tablolar içerisinde sayılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosunun düzenlenmesini zorunlu mali tablolar olarak kabul etmiştir.

3.1.1.1. Finansal Tabloların Amacı ve Kullanıcıları

Mali tabloların sunulmasının amacı, bir işletmenin mali tablolarının sunulması esaslarını, hem o işletmenin önceki döneme ait mali tablolarıyla hem de başka işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılabilir kılmak biçimde belirlemektir (Bostancı, www.archive.ismmmo.org.tr, 13.05.2014).

Başka bir ifadeyle ise, mali tabloların temel amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde mali tabloların amaçları üç noktada toplanmıştır (Dibi, 2010: 12-13);

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Muhasebe, işletme faaliyetlerinden ortaya çıkan kıymet hareketlerinin işletmede oluşturduğu etkileri belirlemek amacıyla bu bilgileri kayıt ve tasnif eder ve böylece mali tabloları hazırlar. Bu tablolardan sağlanan bilgiler ise ortaklar, yöneticiler, satıcılar, kredi verenler, işçiler, kamu kuruluşları ve diğer ilgili kişiler tarafından kendi amaçlarına dönük olarak değerlendirilir. Muhasebe ilkeleri kurulu'nun 4 numaralı raporunda muhasebe ile alakalı bilgileri kullananlar iki gruba ayrılmıştır. Gerekli

bilgilerin türü de söz konusu kullanıcıların ihtiyaç ve beklentileri tarafından belirlenir. Bu iki grup kullanıcı şu şekilde ifade edilmektedir (Akdoğan, 1987: 175, aktaran, Civelek ve Çonkar, 1996: 2):

- ❖ İşletmede doğrudan çıkarları olanlar,
- ❖ İşletmede dolaylı çıkarları olanlar.

Bu grupların kimlerden oluştuğunu ve bilgileri hangi maksatlarla kullandıklarını aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür (Akdoğan, 1987: 175-177, aktaran, Civelek ve Çonkar, 1996: 2-3):

❖ **İşletmede Doğrudan Çıkarları Olanlar**

- İşletme Sahipleri: ortaklık paylarını artırmak, azaltmak veya değiştirmek; yöneticilerin varlıkları yönetmedeki etkinlik ve verimliliği değerlendirmek.
- Kredi Verenler ve Satıcılar: kredi açma kararını vermek ve kredi koşullarını belirlemek. Müşterileri güven açısından değerlendirmek.
- Muhtemel Ortaklar, Kredi Kurumları ve Satıcılar: işletmeye kaynak yatırmak; işletme yönetimini değerlendirmek.
- Yönetim: işletmenin finansman ihtiyacının miktar ve niteliğini belirlemek; geçmiş uygulamaların sonuçlarını değerlendirmek; geleceğe yönelik finansal planlar yapmak; diğer işletmelerle birleşme veya onları satın alma olasılıklarını değerlendirmek; reorganizasyon veya tasfiye önerilerinde bulunmak.
- Vergi Kurumları: Vergi beyannamelerini incelemek; vergi veya cezanın miktar veya türünü belirlemek.
- Çalışanlar: ücret sözleşmesi görüşmeleri yapmak; işten ayrılma veya işe müracat kararını vermek.
- Müşteriler: fiyat değişikliklerini tahmin etmek; mal veya malzeme alımı için alternatifleri değerlendirmek.

❖ **İşletmede Dolaylı Çıkarları Olanlar**

- Finansal Analizciler ve Danışmanlar: muhtemel yatırımcılara menkul kıymetlere yatırım yapma konusunda tavsiyelerde bulunmak; bir işletmedeki yatırımın getirisini diğer alternatifleri göz önünde bulundurarak değerlendirmek.
- Menkul Kıymet Borsaları: koteye kabul ve kote edilen menkul kıymetlerin iptali; alım satımı durdurmak; muhasebe uygulama değişikliklerini değerlendirmek.
- Avukatlar: sözleşme şartlarına uyulup uyulmadığını değerlendirmek; kar payı ve ikramiye ödemelerinin yasalılığı hakkında tavsiyelerde bulunmak.
- Düzenleyici veya kontrole Yetkili Kurumlar: kar oranlarını makul olup olmadığını değerlendirmek; fiyatlar veya kar oranlarındaki değişikliklere izin vermek; muhasebe yöntem değişikliklerini ve açıklamalarını zorunlu kılmak veya önermek; menkul kıymet alım satımını durdurmak veya askıya almak.
- Finansal Basın ve Rapor Kurumları: açıklayıcı analizler hazırlamak; işletmelerin gelişim eğilimlerini belirlemek.
- Mesleki Örgütler: sanayi istatistiklerini toplayarak karşılaştırmalar yapmak.

- İşçi Sendikaları: işletme ve sanayi karlarını değerlendirerek ücret ve toplu sözleşme taleplerini biçimlendirmek,

gibi ve bu çeşitli grupların analiz yapıp kararlar alırken kullanacakları mali tabloların oluşumu, kullanılan muhasebe ilke, teknik ve yöntemlerinden, yasal düzenlemelerden etkilenecektir.

3.1.2. Finansal Tablo Türleri

Finansal tablo, bir işletmenin belli bir faaliyet dönemindeki işlemlerini topluca gösteren şekil şartlarına uygun düzenlenen tablodur. Her birinci sınıf tacir ve TTK'ya göre kurulan şirketler, kooperatifler bilanço ve gelir tablosu düzenlemek zorundadır. Ayrıca ek finansal tabloları düzenlemekle yükümlü birinci sınıf tacirlerde bulunmaktadır (Güçlü, 2007:47).

Bazı mali tablolar zaman diliminin belirli bir noktasında sorumlu şirketin fotoğrafını gösterirken, bazıları ise belirli bir dönem boyunca meydana gelen değişiklikleri yansıtır (Naser, Nuseibeh ve Al-Hussaini, 2003: 615, aktaran, Demirkıran, 2010: 22).

Ülkemizde finansal tabloların sınıflandırılmasında 213 Sayılı VUK'nun 175 ve Mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığı'na yetki vererek Sıra No:1 esas alınmaktadır. MSUGT'ne göre finansal tablolar temel ve ek finansal tablolar biçiminde iki bölüme ayrılmıştır. Temel finansal tablolar, bilanço ve gelir tablosudur. Ek finansal tablolar ise, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, kar dağıtım tablosu, satışların maliyeti tablosudur. Temel finansal tablolar düzenlenmesi zorunlu olan mali tablolar olup, finansal analiz için gerekli verilerin kaynağını oluşturmaktadır (Ertuna, 2003: 13).

3.1.2.1. Bilanço

Bilanço; Belirli bir tarihte bir firmanın varlıklarını, borçlarını ve özkaynaklarını ayrıntılı bir şekilde ortaya koyan şekli şartları taşıyan finansal tablodur. Bilançolarda "0" sıfır atmak yoluyla kısaltma yapmak olanaklıdır. Ancak hazırlanan bilançonun kesinlikle şekil şartlarını taşıması gereklidir. Bunun yanı sıra bilançolarda cari dönem önceki dönem amortisman ayrılma yöntemleri belirtilmeli ayrıcalık arz eden durumlar dipnotlarda yer almalıdır. Bilançolar, Rapor Tipi Bilanço ve Hesap Tipi Bilanço şeklinde düzenlenebilir. Bunun yanı sıra bilançolar üçe ayrılır, bunlar (Güçlü, 2007: 48-49):

- **Ara Bilanço:** Dönem bitmeden dönem içindeki bir tarihte hazırlanan bilançodur.
- **Geçici Bilançolar:** Belli bir faaliyet dönemi sonunda çıkartılan bilançodur.
- **Kesin Bilanço:** Dönem sonunda hazırlanan bilançodur.

Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likite doğru, pasifinde yer alan kaynaklar isen kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanır. Varlıklar dönen ve duran varlıklar olarak adlandırılan iki grupta toplanır. Kaynaklar ise kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla öz kaynaklardan oluşur (Çaldağ, 2007: 250).

Faaliyetleri sonucu gelecekteki gelirlerini oluşturacağı beklenen işletmenin belirli bir andaki yatırımları ile bu yatırımların nasıl finanse edildiğini gösteren işletme kaynaklarının yer aldığı tablodur (Wild, John J. K., R. Subramanyum ve Robert F. Halsey, 2003: 19, aktaran, Demirkıran, 2010: 22-23). Bilanço işletmenin belirli bir

andaki varlıkları ile bu varlıkları hangi kaynaklardan sağladığını gösterdiği için mali tablo kullanıcıları bakımından en faydalı tablolardan biridir (Demirkıran, 2010: 23).

Bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki mali durumunu göstermesi sebebiyle mali durum tablosu olarak da adlandırılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001: 6).

Finansal durum tablosu (Bilanço)'nda dört tür hesap tipiyle karşılaşılır. Bunlar (Güçlü, 2007: 49-50);

- **Asli Hesaplar:** aktif karakterli ise aktifte, pasif karakterli ise pasifte yer alır. Örneğin kasa hesabının pasifte yer alması olası değildir.
- **Düzenleyici Hesaplar:** Bulunması gereken yerde olmayıp (-) değerle karşı tafta bulunan hesaplardır, 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri, 257 Birikmiş Amortismanlar, 501 Ödenmemiş Sermaye, 580 Geçmiş Yıl Zararları, 591 Dönem Zararı Hesapları vb. gibi
- **Geçici Hesaplar:** Faaliyet dönemi içinde kapatılıp genellikle bilançoda yer verilmemeye çalışan hesap tipleridir. 391 Hesaplanan KDV, 191 İndirilebilir KDV, 197 ve 397 kod no'lu hesaplar ile gider ve gelir hesapları gibi.
- **Nazım Hesaplar:** Bilanço üzerinde doğrudan etkisi olmayan riski izleyen hesaplardır. Bu nedenle firman gelecek dönemde bir riske karşı karşıya olup olmadığını nazım hesapların denetimi ile anlaşılır.

3.1.2.2. Gelir Tablosu

27 Mart 2006 – 17 Temmuz 2006 tarihleri arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından görüşe açılan IAS/1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Taslağı'na göre gelir tablosunun adı “Gelir-Gider Tablosu” şeklinde değiştirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre; bir dönem boyunca elden çıkarılan varlıkların nakit ve alacağa dönüşmüş tutarlarını anlatan, “gerçekleşmiş gelir-gider” ile beraber; varlıkların elde tutulması sebebiyle meydana gelen, “gerçekleşmemiş gelir-gider” lerde gelir gider tablosu kapsamına alınmıştır. Bu düzenlemeyle, cari dönem faaliyet sonucu ile elde bulundurulanan varlıkların değerlemesi sonucunda oluşan nakde dönüşmemiş gelir ve karlardan oluşan “kapsamlı kar” gelir gider tablosunda raporlanarak, işletmenin gelir oluşturabilme potansiyelini göstermek amaçlanmıştır (Örten, Kaval, vd., 2007: 30-33).

Gelir tablosu, bir işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirleri ve o dönem boyunca katlandığı tüm giderleri topluca gösteren tablodur, yine bu tabloya “Kar-Zarar tablosu” denilmektedir (Güçlü, 2007: 51). Başka bir deyişle gelir tablosu, işletmenin belirli bir hesap dönemindeki, satışlarını, diğer gelir kalemlerini ve bu gelirlerin elde edilmesi amacıyla katlanılan gider ve maliyetleri kapsayan finansal bir rapordur (Akdoğan ve Tenker, 2001: 155).

Gelir tablosunu düzenlenmesinde finansal tablolar ilkelerinden verilmiş açıklamalar esas alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ile sürekli göstermemekle birlikte olağan faaliyet niteliğinde olan işlemlerden kaynaklanan gelirler ayrı gösterileceği gibi, süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler de ayrı olarak gösterilir. Buna göre esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren veya süreklilik göstermemekle beraber olağan faaliyet niteliğinde olan diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağan dışı giderlerde ayrı gösterilir. Konsolide gelir tablosunda azınlık paylarına yönelik kar payları dönem karından düşülür (Çaldağ, 2007: 261).

3.1.2.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu

İşletmenin öz kaynaklarında oluşan artış ve azalışları gösteren tablodur (Güçlü, 2007: 54). Özkaynaklar değişim tablosunun düzenleniş maksadı; özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır (Çaldağ, 2007: 282).

Özkaynaklar değişim tablosunun düzenlenme kuralları (Çaldağ, 2007: 282):

- Özkaynaklar değişim tablosu cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur.
- Tablo; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve geçmiş dönemler karı(zararı) ve dönem net karı(zararı) kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.

3.1.2.4. Nakit Akım Tablosu

İşletmenin belirli bir hesap dönemi içerisinde meydana gelen nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur. Bu tabloda fon kavramı, kasa mevcudu ve bankadaki mevduatları kapsar (Çaldağ, 2007: 267).

Nakit akım tablosu, işletmenin gelecekteki nakit akışlarını tahmin edebilmek, yönetimin yatırım kararlarını değerlemek, kredi verenlere anapara ve faiz ile hissedarlara temettü ödemelerini yerine getirebilme gücü hakkında karar verebilmek ve işletmenin nakit değişiklikleri ile net gelir ilişkisini göstermek amaçlarıyla düzenlenir (Harrison ve Horngren, 1992: 665-666, aktaran, Demirkıran, 2010: 25).

Nakit akım tablosu ile bir dönem içinde sağlanan gelirlerin (Güçlü, 2007: 53):

- Kaynakları,
- Peşin olarak satılan mal ve hizmet tutarları,
- Ne kadar alacağın tahsil olduğu,
- Duran varlıklardan peşin bedelle satış olup olmadığı,
- Nakit kredi alınıp alınmadığını, izlemek mümkündür.
- Yine sağlanan para kaynaklarının ne kadarının
- Cari işletme faaliyetinde,
- İktisadi varlık alımında, mali işlemlerde, kullanıldığı görülebilir.

Bir işletmede belirli bir dönemde meydana gelen nakit akışını açıklayan tablo olan nakit akım tablosunun ana kalemleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır. Bu hesap kalemleri değerlendirilirken amortismanlar, karşılıklar, reeskontlar, vazgeçilen alacaklar, önceki dönem gelir, kar, gider ve zararları gibi nakit giriş veya çıkışını gerektirmeyen tutarların dikkate alınması gerekir. Bu ana kalemler şunlardır (Çaldağ, 2007: 271);

- ❖ **Dönem Başı Nakit Mevcudu:** İşletmenin dönem başında kasa ve bankalar da bulunan nakit mevcudunu ifade eder. Herhangi bir vade taşımayan ve ibraz edildiklerinde tahsili mümkün bulunan çekler, nakit mevcudu içinde değerlendirilir (Çömlekçi, 2004: 275).
- ❖ **Dönem İçi Nakit Girişleri (Çaldağ, 2007: 271-272):**
 - **Satışlardan Elde Edilen Nakitler:** işletmenin esas faaliyeti ile ilgili mal ve hizmet satışlarından sağlanan nakit girişlerini gösterir.
 - **Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlardan Dolayı Sağlanan Nakit:** Gelir tablosunda diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar olarak tanımlanan kalemlerde sağlanan nakit girişleri bu grupta yer alır.

- **Olağandışı Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit:** Gelir tablosunda olağandışı gelir ve kar kalemleri olarak tanımlanan faaliyetlerden sağlanan nakit girişlerini içerir.
- **Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit:** Esas faaliyet konusunu ilgilendiren mal ve hizmet alımlarından doğan ticari borçlar dışında kalan, kısa vadeli borçlanmalar nedeniyle sağlanan nakit girişlerini ifade eder.
- **Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit:** Esas faaliyet konusunu ilgilendiren mal ve hizmet alımlarından doğan ticari borçlanmalar dışında kalan, uzun vadeli borçlanmalardan kaynaklanan nakit girişlerini gösterir.
- **Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit:** Sermaye artırımını nedeniyle sağlanan nakit bu grupta yer alır.
- **Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit:** Hisse senedi ihraç primlerinden sağlanan nakit içerir.
- **Diğer Nakit Girişleri:** Menkul kıymetlerde, esas faaliyet konusu satışlardan kaynaklananlar dışındaki alacaklarda, diğer dönen varlıklarda ve duran varlıklarda azalışlar gibi nakit girişi sağlayan unsurları içerir.

❖ **Dönem İçi Nakit Çıkışları (Çaldağ, 2007: 273-274):**

- **Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları:** Maliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışına ulaşabilmesi için; satışların maliyeti ile stoklardaki artışların ve alımlardan doğan borçlardaki azalışların toplanması ve bu tutardan amortisman gibi nakit çıkışını gerektirmeyen giderler ile esas faaliyet konusunu ilgilendiren alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlardaki artışların ve stoklardaki azalışların indirilmesi gerekir.
- **Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları:** Araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri nedeniyle yapılan nakit çıkışlarını ifade eder.
- **Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları:** Diğer faaliyetlerle ilgili olağan gider ve zararlar nedeniyle yapılan ödemeleri içerir.
- **Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışı:** Maliyetlere yüklenemeyen finansman giderlerinden dolayı ortaya çıkan nakit çıkışını ifade eder.
- **Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı:** Gelir tablosunda olağandışı gider ve zarar kalemleri olarak tanımlanan faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışlarını ifade eder.
- **Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları:** Duran varlık yatırımları nedeniyle yapılan nakit harcama tutarlarını içerir.
- **Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri:** Bilançonun, faaliyet nedeniyle ortaya çıkan ticari borçlanmalar dışındaki kısa vadeli yabancı kalemlerinde ödemeler sonucu ortaya çıkan azalmaları ifade eder.
- **Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri:** Bilançoda yer alan faaliyet nedeniyle ortaya çıkan ticari borçlanmalar dışındaki uzun vadeli yabancı kaynak ödemeleri sonucu meydana gelen azalmalar, bu grupta yer alır.
- **Ödenen Vergi ve Benzerleri:** Dönem içinde ödenen kurumlar ve gelir vergileri ile diğer kesinti kalemlerini içerir.

- **Ödenen Temettüleri:** Dönem içinde temettü ödemeleri nedeniyle ortaya çıkan nakit çıkışlarını içerir.
- **Diğer Nakit Çıkışları:** Menkul kıymetlerde, satışlardan doğanlar hariç olmak üzere alacaklarda ve diğer dönen varlıklarda ortaya çıkan artışlar nedeniyle nakit çıkışına yol açan unsurları ifade eder.
- ❖ **Dönem Sonu Nakit Mevcudu:** İşletmenin dönem sonunda kasa ve bankalarda bulunan nakit mevcudunu ifade eder. Herhangi bir vade taşımayan ibraz edildiklerinde tahsili mümkün bulunan çekler nakit mevcudu içinde yer alır (Çömlekçi, 2004: 277).
- ❖ **Nakit Artış ve Azalışı:** İşletmenin dönem içi nakit girişleri ile dönem içi nakit çıkışları arasındaki fark nakit artış veya azalışlarını gösterir. Diğer bir anlatımla dönem içi nakit girişlerinin, dönem içi nakit çıkışlarından fazla olması durumunda aradaki fark nakit artışını; az olması durumunda ise nakit azalışını ifade eder. Dönem sonu nakit mevcudu ile dönem başı nakit mevcudu arasındaki fark, nakit artış veya azalışını gösterir (Çömlekçi, 2004: 277).

3.1.2.5. Fon Akım Tablosu

Fon akım tablosu işletmenin, belirli bir hesap döneminde sağladığı kaynaklar ve bunların kullanıldığı yerleri gösterir. Bu tabloya kaynak kullanım tablosu da denilmektedir (Güçlü, 2007: 53).

Başka bir tanımda ise, belirli bir dönemde bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen, mali durumdaki değişimleri açıklayan fon akım tablolarının düzenlenme ve sunulma esaslarını içerir. Ayrıca, fon akım tablolarında kullanılan fon kavramı, tüm finansal araçlar anlamında veya net işletme sermayesi anlamında ya da para ve para benzerleri anlamında kullanılır (Çaldağ, 2007: 266).

Fon akım tablolarının düzenlenme amacı, bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki mali durumdaki değişikliklerini kapsayan bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına sunulmasıdır. Tablolar, işletmenin nakit veya işletme sermayesini doğrudan etkileyen finansman ve yatırım faaliyetlerinin bütün önemli yönlerini açıklayarak (Çaldağ, 2007: 267);

- İşletmenin dönem boyunca faaliyetlerden sağladığı fonları, yatırım ve finansman faaliyetlerini özetler,
- Dönem boyunca finansal durumda meydana gelen değişiklikleri açıklar.
- ❖ **Fon Kaynakları:** Genel olarak aktifteki azalışlar ile pasifteki artışlar fon kaynaklarını oluşturur. Bunlar (MEGEP, 200: 56-57);

1. **Faaliyetlerden sağlanan kaynaklar:** Burada işletmenin olağan faaliyetlerinden sağlanan net kaynak tutarı gösterilir.

Bu kalemin hesaplanmasında, gelir tablosundaki olağan kâr bir fon kaynağı olarak dikkate alınır. Bu tutara, kârın oluşumuna etki eden ancak, gerçek anlamda bir fon hareketi sağlamayan giderler eklenir, fon hareketi sağlamayan gelirler ise indirilir.

Fon çıkışı gerektirmediği için eklenmesi gereken giderler;

- Amortismanlar
 - Karşılıklar
- Gelecek aylara ait giderlerin döneme ilişkin paylarıdır.

Olağan kârı olumlu etkilemekle birlikte, fon girişi sağlamayan

- Gelecek aylara ait gelirlerin bu döneme ilişkin payları
- Konusu kalmayan karşılıklar bu kârdan indirilir.

2. Olağandışı faaliyetlerden sağlanan kaynaklar: Bu grupta, işletmenin süreklilik göstermeyen olağan dışı işlemlerinden dolayı sağladığı net fon tutarı gösterilir.

Olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlar arasındaki pozitif farkı gösteren olağan dışı kâra, fon çıkışı gerektirmeyen kalemler eklenir ve fon girişi sağlamayan kalemler bu kârdan indirilir.

Duran varlık satışlarından sağlanan kaynağın satış tutarı üzerinden fon akım tablosunda yer alması gerektiğinden, olağandışı gelir ve kârlara kaydedilen duran varlık satış kârı veya zararının gerekli düzeltmeyi yapmak üzere, olağandışı kâra; duran varlık satış zararı eklenir ve duran varlık satış kârı ise indirilir.

3. Dönen varlıklar tutarındaki azalışlar: Dönen varlıkların brüt tutarlarında ortaya çıkan azalışları ifade eder.

4. Duran varlıklar tutarındaki azalışlar: Duran varlıkların tutarındaki azalışlar da bir fon kaynağıdır. Duran varlık satışından sağlanan kaynaklar satış tutarı üzerinden tabloda gösterilir.

5. Kısa vadeli yabancı kaynaklardaki artışlar: Bilançolardaki borç ve gider karşılıkları dışında, kısa vadeli yabancı kaynak kalemlerindeki artışları gösterir.

6. Uzun vadeli yabancı kaynaklardaki artışlar: İşletmenin bilançoda yer alan borç ve gider karşılıkları dışında, uzun vadeli yabancı kaynak artışlarını ifade eder.

7. Sermaye artırım: İşletmenin sermayesinde dış kaynaklardan sağlanan artış tutarlarını ifade eder.

8. Hisse senetleri ihraç primleri: Cari dönemle ilgili ihraç primi tutarları da bir fon kaynağıdır.

❖ **Fon Kullanımları:** Genel olarak aktifteki artışlar ile pasifteki azalışlar fon kullanımlarını oluşturur. Bunlar da (Çaldağ, 2007: 270-271);

1. Faaliyetlerle ilgili fon kullanımı: İşletmenin dönem faaliyetini zararlar kapatması halinde bu zarar tutarı bir kaynak kullanımıdır.

Fon çıkışı gerektirmeyen giderler, olağan zararı azaltır. Buna karşılık, fon girişi sağlamayan gelirler, olağan zararı artırır. Bu ekleme ve indirimler sonucunda pozitif bir tutarın ortaya çıkması durumunda; söz konusu tutar, fon kaynağı olarak dikkate alınır.

2. Olağandışı faaliyetlerle ilgili kullanımlar: Olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlar arasındaki negatif fark, olağandışı zararı ifade eder. Bu olağandışı zarara, fon çıkışını gerektirmeyen kalemlerin eklenmesi ve fon girişi sağlamayan kalemlerin indirilmesi sonucunda bulunan negatif fark, olağandışı faaliyetlerle ilgili fon kullanımıdır. Bu farkın pozitif bir tutar olması durumunda, fon kaynağı olarak dikkate alınması gerekir.

3. Ödenen vergi ve benzerleri: Bir önceki dönem kârından ödenen kurumlar ve gelir vergileri ile diğer kesinti kalemlerini gösterir.

4. Ödenen temettüleri: Bir önceki dönem kârından pay sahiplerine ve diğer kişilere ödenen temettüleri ve yedeklerden dağıtılan temettüleri ifade eder.

5. Dönen varlıkların tutarındaki artışlar: İşletmenin dönen varlıklarının brüt tutarlarında meydana gelen artışları ifade eder.

6. Duran varlıkların tutarındaki artışlar: Yeniden değerlemeden kaynaklananlar dışında, duran varlıkların brüt tutarında, ortaya çıkan artışları içerir.

7. Kısa vadeli yabancı kaynaklardaki azalışlar: İşletmenin borç ve gider karşılıkları dışında, kısa vadeli yabancı kaynak kalemlerindeki azalışları ifade eder.

8. Uzun vadeli yabancı kaynaklardaki azalışlar: İşletmenin borç ve gider karşılıkları dışındaki, uzun vadeli yabancı kaynaklarında ortaya çıkan azalışları ifade eder.

9. Sermayedeki azalış: İlgili mevzuat uyarınca sermayede yapılan indirim tutarlarını ifade eder.

- ❖ **Düzenlenmesi:** Fon akım tablosunun düzenlenebilmesi için, işletmenin (MEGEP, 2008: 58);
 - Dönem başı ve dönem sonu bilançolarına,
 - Hesap döneminin gelir tablosuna
 - Kâr dağıtım tablosuna gereksinme vardır.
- ❖ **Yorumlanması:** Fon akım tablosu düzenlendikten sonra, söz konusu tablonun yorumu yapılarak, mevcut dönemin işletme için neyi ifade ettiği, gelişmenin işletmenin lehine mi aleyhine mi olduğu konusu tahmin edilmeye çalışılır (MEGEP, 2008: 62).

3.1.2.6. Kar Dağıtım Tablosu

Bir işletmenin belirli bir döneme veya daha önceki dönemlere ait olan karlarının nasıl ve nerelere dağıtılmış olduğunu gösteren bir tablodur. Dağıtıma konu olan karın hesaplanması, paylaşılması karmaşık işlemleri kapsamakta olup, işletme finansmanı açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu vd, 2001: 175).

Kar dağıtım tablolarının düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinden dönem karında, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır (Çaldağ, 2007: 278).

Mali tablolarda yer alan bilgilerin maksimum düzeyde kullanışlılık özelliğine sahip olması gereklidir. Mali tablolarda yer alan bilgiler bir amaç değil, bilgi kullanıcılarının doğru kararlar almalarına yardımcı olan bir araçtır. Raporlanmış olan bilgiler geleceğin tahmin edilmesinde çok yardımcı olmasına rağmen daha çok geçmişte gerçekleşmiş olan tarihi bilgilerdir. Yine bu bilgiler çok anlaşılır gözüküyor olsa bile; çoğu, geçmiş ve gelecekle ilgili olarak oluşturulmuş olan tahminler, yargılar ve varsayımlara dayanmaktadır. Burada yer alan bilgiler her kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayacak kadar tefruatlı olmayan genel amaçlı bilgilerdir. Bütün bunlara rağmen finansal tablolara ek olarak, dip not ve açıklamalarla kullanışlılık geliştirilebilir (Meigs vd, 1999: 13-14, aktaran, Demirkıran, 2010: 26).

Kar dağıtım tablosunun düzenlenme kuralları (Çaldağ, 2007: 278);

- Kar dağıtım tablosu; dönem karından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtımı, ayrı ayrı düzenlenecek biçimde düzenlenir.
- Kar dağıtım tablosunda; ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek 1. ve 2. Temettüleri, ayrılan 1. tertip ve 2. tertip yasal yedeklerle statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kardan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir.
- Dönem karının dağıtımında; imtiyazlı payların bulunması halinde, imtiyazlı adi hisse senetlerine ödenen kar payları, tabloda belirtilen bölümlerinde ayrı ayrı gösterilir.
- Katılma intifa senedi, kara iştirakli tahvil ile kar ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen paylar, kar dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir.

3.1.2.7. Satışların Maliyeti Tablosu

Gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve

satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir. Bu tablo, finansal tabloların ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar. Mamul stokları dışındaki diğer stoklara ilişkin iç tüketim tutarları hesaplamalarda dikkate alınır (Çaldağ, 2007: 265). Gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti ayrı bir tabloda hesaplanarak gelir tablosunda yerine konur. Satışların maliyeti tablosu işletmenin dönem içindeki stok hareketlerini, üretim maliyetini, satılan mamul maliyetini, satılan ticari mallar maliyetini, satılan hizmet maliyetini gösterir. Satışların maliyeti tablosu gelir tablosunun ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar (MEGEP, 2008: 48). Bu sebepten dolayı bu tablo genellikle mal ve hizmet üretiminde bulunan firmaların oluşturdukları bir tablodur (Güçlü, 2007: 54).

Satışların maliyeti dört kalemden oluşur, bunlar (MEGEP, 2008: 49-50):

- Satılan mamul maliyeti
- Satılan ticari mallar maliyeti
- Satılan hizmet maliyeti
- Diğer satışların maliyeti

❖ **Satılan Mamul Maliyeti:** Üretim işlemleri için söz konusudur. Satılan mamulün maliyetine ilişkin ana kalemler şunlardır (MEGEP, 2008: 49):

A – Direkt ilk madde ve malzeme giderleri: Mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı bu grupta yer alır. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti, tablonun ticari faaliyete ilişkin bölümünde dikkate alınır.

B – Direkt işçilik giderleri: Mamulü meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen direkt işçilik giderlerini içerir.

C – Genel üretim giderleri: Üretim faaliyetleri ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yapılan hizmetlere ilişkin direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderleri içerir.

D – Yarı mamul stoklarında değişim: Henüz mamul haline gelmemiş fakat ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış, üretim aşamasındaki maddelerin dönem başı stoku ile dönem sonu stoku arasındaki fark bu grupta yer alır.

E – Mamul stoklarında değişim: Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve yarı mamul kullanım tutarlarının toplamı **üretim maliyetini verir.**

Dönem başı mamul stoku ile dönem sonu mamul stoku arasındaki farkı ifade eden mamul stok farkının üretim maliyetine eklenmesiyle satılan mamulün maliyetine ulaşılır.

Tablo 3.1. Satışların Maliyeti Tablosunun Oluşum Biçimi (MEGEP, 2008: 48)

Üretim Maliyeti

A.Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	→	710.Dir.İlk Madde Mlz.Gid.Hs. borç bakiyesi
B.Direkt İşçilik Giderleri	→	720. Direkt İşçilik Gid. Hs. borç bakiyesi
C.Genel Üretim Gider.	→	730. Genel Üretim Gid.Hs. borç bakiyesi
D.Yarı mamul Kullanımı	→	151.Yarı Mamuller
Dönembaşı Stok (+)		
Dönemsonu Stok (-)		

Üretilen Mamul Maliyeti (A+B+C+D)

Mamul Stoklarında Değişim	→	152. Mamuller
Dönembaşı Stok (+)		
Dönemsonu Stok (-)		

Satılan Mamul Maliyeti (Üretim Maliyeti+Mamul Stoklarında Değişim)

Tablo 3.1. de görüldüğü üzere, satılan mamul maliyetini, üretim maliyeti ile mamul stoklarındaki değişimin oluşturduğu ifade edilmektedir.

- ❖ **Satılan Ticari Mallar Maliyeti:** Alım-satım şeklinde ticari faaliyette bulunan işletmeler için söz konusudur. Sürekli envanter yöntemi uygulayan bir işletmede satılan ticari malın maliyeti 621.satılan ticari mallar maliyeti hesabının borç bakiyesidir. Aralıklı envanter yöntemi uygulayan bir işletmede ise satılan ticari mallar maliyeti şöyle bulunur (MEGEP, 2008: 49):

Tablo 3.2. STMM Tablosunun Oluşum Biçimi (MEGEP, 2008: 49)

Ticari Faaliyet

A.Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)
B.Dönem İçi Net Alışlar (+)
C.Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku (-)

Satılan Ticari Mallar Maliyeti (A+B-C)

Tablo 3.2. de görüldüğü üzere, satılan ticari malların maliyetini dönem başı ticari mallar stoku, dönem içi net alışlar ve dönem sonu ticari mallar stokunun toplamından oluştuğu görülmektedir.

- ❖ **Satılan Hizmet Maliyeti:** Hizmet satışlarının maliyetine ilişkindir. Örneğin; boyama, onarım, otelcilik gibi işler hizmet işleridir. Bunun gibi hizmet işlerine ilişkin maliyetler gelir tablosu hesaplarında 622. satılan hizmet maliyeti hesabında toplanır. Bu hesabın borç bakiyesi olan tutar tabloya aktarılır (MEGEP, 2008: 50).
- ❖ **Diğer Satışların Maliyeti:** İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili diğer satışlara ilişkindir. Bu satış gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderler diğer satışların maliyetini oluşturur. Bu giderler 623.diğer Satışların maliyeti hesabında toplanır. Bu hesabın borç bakiyesi olan tutar tabloya aktarılır (MEGEP, 2008: 50).

- 1.Satılan mamul maliyeti
2. Satılan ticari mallar maliyeti
- 3.Satılan hizmet maliyeti

4.Diğer satışların maliyeti tutarlarının toplamı satışların maliyetini oluşturur.

3.1.3. Finansal Tabloların Genel Niteliksel Özellikleri ve Unsurları

Finansal tablolar, bir işletmenin finansal durumu, performansı gibi belirli hususlar hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine alacakları önemli kararlarda bilgiler sunmaktadır. Kullanıcıların finansal tabloları kullanarak işletmenin geçmiş, bugünkü finansal durumu hakkında belirli bir görüş ve geleceği hakkında tahmin geliştirebiliyorlarsa, o finansal tabloların ihtiyaca uygun bilgi sunduğu kabul edilmektedir. Yani finansal tabloların ihtiyaca uygun bilgi sunduğu anlamına gelmektedir (Sarioğlu, 2008: 14). Bu bağlamda finansal tabloların nitelikleri, UMS ve UFRS'lerin kullanımını ve anlaşılmasını kolaylaştıran kavramsal çerçevede güvenilirlik, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve ihtiyaca uygunluk olarak dört başlıkta sınıflandırılmıştır (Akdoğan, 2006, www.modav.org.tr , 12.02.2013).

TTK hükümlerine göre hazırlanacak finansal tabloların neler olacağı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenecektir. Bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, satışların maliyeti tabloları gibi tablolardan hangi şirketler için hangilerinin düzenlenmesi zorunluluğu getirileceğine göre, şirketler kendi durumlarını değerlendirecek ve düzenlenme zorunluluğu gelen finansal tabloları düzenleyeceklerdir. Anonim şirketin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulu tarafından şirketin finansal tabloları, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirilir ve şirketin internet sitesine de konulur. Finansal tabloların ilanı ve internet sitesine konulması, bilanço tarihinden itibaren altı ay içinde yapılır (Bozdemir, 2012: 105).

Muhasebe Standartları yayınlama yetkisi TTK'nın aşağıda yer alan 88'inci maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 88. maddesi 5 fıkra ile aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (6102 TTK md. 88):

- TTK 64 ila 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ila 528. maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.
- Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.
- Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak

şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.”

Kavramsal çerçevede muhasebenin temel varsayımları; tahakkuk esası ve işletmenin sürekliliği olarak belirlenmiştir. Buna göre finansal tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanmalı, işlem ve olaylar nakit hareketlerine neden olduğunda değil, oluştuklarında kayda alınmalı ve o dönemin finansal tablolarında yer almalıdır. Ayrıca finansal tablolar normal olarak işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanmalıdır. Kavramsal çerçeveye göre finansal tabloların sahip olması gereken niteliksel özellikler: Anlaşılabilirlik, İhtiyaca Uygunluk, Güvenilirlik ve Karşılaştırılabilirliktir (Uyar, 2008, www.muhasabetr.com , 20.10.2013).

Kavramsal çerçevenin iyi anlaşılmasının önemine değinilecek olursak, TFRS'nin çeşitli finansal tablo kalemlerinin ölçülmesi ile ilgili olarak kural koyma şekli, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve tebliğlerinin kesin hükümlerinden farklıdır. TFRS kesin hükümler içermez, kural temelli değil, ilke temellidir. TFRS'de, finansal tablo kalemlerinin değerlemesinde, çoğu durumda bu tabloları hazırlayanların kendi yargılarını kullanmalarına müsaade edilmektedir (Sarioğlu, 2008, www.archive.ismmmo.org.tr , 15.10.2013).

TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların dayandığı temel varsayımlar ise (Sarioğlu, 2008, www.archive.ismmmo.org.tr , 15.10.2013);

- Tahakkuk Esası: Finansal olaylar gerçekleştikleri anda nakit hareketi yaratmasalar da kaydedilirler. İşletmede gerçekleşen tüm finansal olaylar ve sonuçları nakit hareketi yaratmamış olsalar dahi finansal tablolarda raporlanırlar.
- Süreklilik İlkesi: Finansal tablolar işletmenin öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerine devam edeceği varsayımına dayanarak hazırlanırlar.

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır. Finansal durumun ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar (borçlar) ve özkaynaklar olarak yer alır. Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile doğrudan doğruya ilgili unsurlar ise gelirler ve giderlerdir (Erer, Çatıkkaş, vd, 2013: 9).

Tablo 3.3. Finansal Tabloların Unsurları (Uyar,2006, www.muhasabetr.com, 20.10.2013; Sarioğlu, 2008, www.archive.ismmmo.org.tr, 15.10.2013).

Anlaşılabilirlik	Finansal tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmasını gerektirir (Uyar, www.muhasabetr.com , 20.10.2013). başka bir ifadeyle, Kavramsal Çerçeve Metninde finansal tablo kullanıcılarının yeterli seviyede işletme ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe bilgisine sahip olduğu varsayılmaktadır. Buna rağmen finansal tablolar, kullanıcılarının anlamakta güçlük çekeceği karmaşıklıkta hazırlanamazlar (Sarioğlu, www.archive.ismmmo.org.tr , 15.10.2013).
İhtiyaca Uygunluk	Finansal tablolarda sunulan bilgiler kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Bir bilgi, kullanıcının kararlarını değiştirme kapasitesine sahipse o bilginin ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir. Bir bilginin açıklanmaması, eksik veya yanlış açıklanması kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek nitelikte ise o bilgi önemlidir.
Güvenilirlik	Bilginin faydalı olabilmesi için güvenilir olması gerekir. Önemli hatalar içermeyen, yanlış olmayan ve işlem ve olayları gerçeğe uygun şekilde temsil ederek kullanıcıların kararlarına dayanak olan bilgiler güvenilirler. Güvenilir bilginin sahip olması gereken özellikler; temsilde sadakat, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık ve tam açıklamadır.
Karşılaştırılabilirlik	Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durum ve faaliyetlerindeki değişimleri izleyebilmeleri için finansal tabloların karşılaştırılabilir olması gerekir. Karşılaştırma işlemi işletmenin geçmiş yılları ile karşılaştırmayı ve aynı dönemde diğer işletmelerle karşılaştırmayı kapsamalıdır. Finansal tablolarla ilgili unsurlar; varlık, borç ve öz kaynak (öz sermaye) tir. Bu kavramlar kısaca şu şekilde açıklanabilir.
Varlık	Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.
Borç	Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinden bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Borcun temel özelliği yükümlülük içermesi olup yükümlülük belli bir şekilde hareket etmeyi veya davranmayı gerektiren görev veya sorumluluktur.
Özkaynak	Özkaynak toplam varlıklardan bütün borçlar düşüldükten sonra kalan kısımdır.
Gelir	Muhasebe dönemi boyunca ortakların katkısı dışında öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik yararlardaki artıştır. Gelirin tanımı hasılat ve kazancı kapsamaktadır (Uyar, www.muhasabetr.com , 20.10.2013). Ya da işletme faaliyetleri sonucu özsermayede artışla (ortakların özsermayeye yaptıkları katkılar nedeniyle gerçekleşenler hariç) neden olan ekonomik yararlar artış ya da borçlarda azalıştır. Hasılat ya da kazanç olarak isimlendirilebilirler (Sarioğlu, www.archive.ismmmo.org.tr , 15.10.2013).
Gider	Muhasebe dönemi boyunca ortakların katkısı dışında öz kaynaklarda azalışa neden olan ekonomik yararlardaki azalıştır. Herhangi bir kalemlle ilgili beklenen ekonomik faydanın işletmeye gireceğinin veya işletmeden

çıkacağının muhtemel olması ve söz konusu kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda bilançoya veya gelir tablosuna dahil edilir.

Tablo 3.3. de görüldüğü üzere, finansal tabloları unsurları, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik, varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider olarak bölümlere ayrılmış ve tek tek açıklanmıştır.

Finansal tablo unsurlarının ölçülmesinde tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer gibi değişik değerleme ölçütlerinden birisi kullanılır. En çok kullanılan tarihi maliyet olup stokların değerlemesinde olduğu gibi zaman zaman diğerleri ile birlikte kullanılabilir (Uyar, www.muhasabetr.com , 20.10.2013). Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bunlar (Erer, Çatıkkaş, vd., 2013: 9);

- Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.
- Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

3.2. Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

Gelişme gösteren ekonomilerde yatırımların çoğalması, ticaret ve üretimin büyük boyutlara ulaşması sonucu ticaret ve üretimin gerçekleşmesini sağlayan işletmeler, hem sayısal hem de yapısal olarak büyüme eğilimi göstermekte ve işletme faaliyetleri karmaşıkmaktadır. Buna paralel olarak işletmelerin muhasebe işlemleri de aynı boyutta gelişip genişlemektedir. İşletmelerin yapılarında ortaya çıkan gelişmeler, işletme sahipleri ile işletme yöneticilerinin ayrı gruplar haline gelmiş olmaları, kamu otoritelerince uygulanan, firma üzerinde etki yaratan ve zaman içinde sürekli değişikliklere uğrayan politikalar ve diğer etkenler, muhasebenin önem kazanıp gelişmesinde ağırlığı olan öğelerdir (Berberoğlu, 2002: 3, aktaran, Çelik, 2012: 10).

Avrupa birliği düzenlemelerine uyum çerçevesinde 2008 yılı içerisinde Seri: XI, No:29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” yürürlüğe konulmuştur. Bu tebliğ ile borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketlerinin 2008 yılının ilk ara döneminden itibaren mali tablolarını Uluslar arası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu olarak düzenlemeleri mecburi tutulmuştur. Böylelikle finansal raporlama açısından uluslar arası düzenlemelere tam uyum sağlanmıştır. Diğer taraftan ülkemiz sermaye piyasasında uygulama birliğinin sağlanması gayesiyle de mali tablo formatları ve finansal raporlamaya yönelik bazı hususlara dair açıklamalar ilan edilmiştir (SPK, 2012 Faaliyet Raporu: 89).

Denetçi yaptığı denetim işlemlerinin sonunda bir rapor hazırlamak zorundadır. Raporda ortak dil ve ulusal para biriminin kullanılması gereklidir. Zorunluluk durumunda başka dilde de rapor hazırlanabilir (Güçlü, 2007: 19).

Bağımsız denetçinin denetim çalışmasını bitirdikten sonra hazırlayacağı denetim raporunda bazı standartlara uyması mecburidir. Finansal tablo kullanıcılarına göre mesleki bir inceleme yapıldığının tek delili denetim raporudur. Bu sebeple denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gerekmektedir (Güredin, 2008: 50, aktaran, Kayacık, 2012: 94).

Muhasebenin, sermaye piyasasından ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcılar için beklenen fonksiyonunu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine yönelik doğru bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe, benzer olayları benzer biçimde ifade etmeli, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak, belirli formlardaki finansal tablo ve raporları ilgililere ulaştırmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, kaliteli “Muhasebe Standartları” oluşturulması ve standartların uygulanması ile mümkün olabilmektedir (Üstündağ, 2000: 31).

3.2.1. Uygunluk Standardı

Hazırlanacak raporda incelenen finansal tablolar ile defter ve belgelerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığının açıkça belirtilmesi gereklidir (Güçlü, 2007: 19).

İşletmenin finansal tablolarının doğru olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri anahtar konumundadır. Bu sebeple denetçiler işletmenin iddiaları ile muhasebe ilkelerini karşılaştırırken çok dikkatli olmak zorundadırlar. İlkelerden sapmalar varsa denetçiler bunları önem düzeyine göre raporlarında belirteceklerdir. Sonuç olarak bu sapmaların önemliliği, denetçinin finansal tabloları hakkındaki görüşünü oluşturmasında temel dayanak olacaktır (Bozkurt, 1998: 41).

Ayrıca, sektörün tabi olduğu muhasebe hesap planının uygulanıp uygulanmadığı belirtilmeli, VUK ve diğer mali mevzuat açısından çıkartılan genelgeler ve yönergelerle uyum sağlanıp sağlanmadığının da denetçi tarafından onaylanması gerekir ve son olarak da raporlara cari dönemlere önceki dönem hesaplarını etkileyen finansal ya da yasal etkenler varsa bunların ayrıca belirtilmesi gerekir (Güçlü, 2007: 19).

3.2.2. Tutarlılık Standardı

Denetçi tarafından hazırlanan raporda öne sürülen savlar, kanıt ve belgelerle desteklenmelidir. İddia ve kanıtlar birbirini tamamlar biçimde olmalı ve çelişmemelidir.

Çünkü denetim raporunda yer alan her sözcük denetçi aleyhine delil olarak kullanılabilir (Güçlü, 2007: 19). Bu standartla finansal tabloların haklı bir sebep olmadıkça gerek şekil gerekse kapsamını oluşturan değerlendirme ilkeleri açısından yıldan yıla değişiklikler olmaması gerektiği ifade edilir (Kaval, 2008: 178).

Denetçi, aynı zamanda muhasebenin temel kavramlarından olan “tutarlılık” yönünden finansal tabloları inceleme ve varsa yapılan değişikliklerle alakalı olarak finansal tablo dip notlarında verilen açıklamaların yeterliliği konusundaki görüşünü raporunda açıkça ifade etmelidir (Çömlekçi, 2004: 24).

3.2.3. Yeterli Açıklama Standardı

Finansal tablolar, olabildiğince çok kullanıcıya hitap edebilecek biçimde, geniş kapsamlı olarak düzenlenir. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları için yalnızca finansal tablo formatında yer alan bilgiler yeterli olmaz, buradaki bazı kalemlerin ek bilgilerle desteklenmesi gerekebilir. Bu açıklamaların ne kadarının yeterli kabul edileceği önemli bir sorundur. Bu sorunun “tam açıklama” kavramı çerçevesinde çözümlenmesi uygun olur (Çömlekçi, 2004: 24). Tam açıklama kavramı, finansal tabloların karar alıcıların karar vermelerine yardımcı olacak biçimde yeterli açık ve anlaşılır olmasını ifade eder (Gücenme, 2004: 56). Finansal tablolar geçerli bilgi sunarak çeşitli gruplara alacakları finansal kararlarda yardımcı olur. Bu bilgiler; zamanlı, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır (Güredin, 2008: 51).

Mali tabloların temel yapısında bulunan sayısal bilgilerin yanında, işletmeler ilgililerin yeterli bir şekilde bilgilendirilmelerini sağlamak maksadıyla dipnotlarda çeşitli bilgiler vermektedirler. Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmekle mükelleftir (Bozkurt, 1998: 42).

3.2.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetçi raporunda kesin bir sonuca varmak ve görüş bildirmek zorundadır (Güçlü, 2007: 20). Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye görüş bildirme hususunda dört seçenek sunmaktadır. Bunlar; Olumlu Görüş, Şartlı Olumlu Görüş, Olumsuz Görüş ve Görüş Bildirmekten Kaçınmadır (Bozkurt, 1998: 42). Bunlardan en ilginç olanı “görüş bildirmekten kaçınma” dır. Denetçi, denetim uygulamaları sonucunda kesin bir yargıya ulaşacak kanıtlara ulaşamamışsa, görüş bildirmekten kaçınma hakkını kullanabilecek, ancak bu duruma yol açabilecek sebepleri de ayrıntılı biçimde ortaya koyacaktır (Çömlekçi, 2004: 24).

Denetçi ulaştığı görüşü dört farklı şekilde bildirebilir.

A- Olumlu Görüş bildirme: Bu görüş yazısı türü; şirketin mali tablolarının, sahip olduğu mal varlıklarının, yıllık faaliyet raporlarının ve denetim yapılan diğer sair olguların doğru olduğunu tasdik eder. Bu görüş yazısı ile şirket genel kurulu, mali tabloların sonuçları hakkında karar alabilir. Olumlu görüş yazısı aynı zamanda yönetim kurulunun ibra edebileceğine dair de bir dayanak teşkil eder. Denetçi tarafından verilecek olan görüş yazısı gerekçeli ve açıklayıcı olmalıdır (Ernst&Young, www.vergidegundem.com, 10.29.2013).

Görüşün olumlu bildirilmesinde standart denetim raporu kullanılır. Standart denetim raporu finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, nakit akımını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’ ne uygun olarak ve doğru biçimde yansıttığını ifade eder. Bu aynı zamanda finansal tabloların dipnotlarında ve eklerinde yeterli açıklamanın yapıldığı anlamına gelir standart denetim raporunun

başlıca unsurları şunlardır 1- raporun başında denetçinin bağımsız olduğunu belirtir ifade 2-raporun muhatabı 3- sunu paragrafı 4- kapsam paragrafı 5- görüş bildirme paragrafı 6- denetçinin ad soyadı imzası 7- raporun düzenleme tarihidir (www.asmmmo.org.tr , 21.04.2014).

B- Şartlı Görüş bildirme: Şartlı görüş bildiren denetim raporu, finansal tablolardaki bir kalemi detaylı bir şekilde açıklayarak denetçinin olumlu görüşünden bu kalemi ayırması ve finansal tabloların yine raporda belirtilen bazı istisnaların saklı tutulması koşuluyla bir bütün olarak doğru sunulduğunu ifade eden görüşe “şartlı görüş” denir. Şartlı görüş bildiren rapor müşteri işletmenin denetim kapsamına bir sınırlama koyması veya GKGMİ izlenmemesi durumlarında düzenlenir (www.asmmmo.org.tr , 21.04.2014).

Denetçinin incelenen finansal tablolar hakkında genel olarak olumlu görüş taşımasına karşın, bazı konularda görüşüne koşul koyması ve bunu açıklaması biçimindedir. Bunun anlamı bazı istisnalar dahilinde de finansal tabloların bir bütün olarak doğru kabul edilmesidir. Denetçi kendisine olumlu görüşten saptıracak durumları raporunda ayrıca belirtir. Denetçi şartlı görüş bildirme durumunu doğuran olayı net olarak saptayabiliyorsa ve bu sapma finansal tabloları bir bütün olarak bozmuyorsa ve de bu olay sonucu finansal tablo kullanıcılarının görüşleri olumsuz etkilenmeyecekse, bu yola başvurmaktadır (Bozkurt, 1998: 369-370).

C- Olumsuz görüş bildirme: Denetçi: Finansal tabloların bir bütün olarak GKGMİ’ ne uygun olarak işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak göstermediği kanısına varırsa olumsuz görüş bildirir ve olumsuz görüş bildiren denetçi buna yol açan sebepleri ve finansal tablolar üzerine yaptığı etkiyi açıklamak durumundadır. Olumsuz görüşe sebep olan unsurlar şunlardır. 1- GKGMİ’den sapmalar. 2- tam açıklama kuralına uymama 3- Muhasebe ilkelerinde kabul edilemeyecek değişiklikler yapma (www.asmmmo.org.tr , 21.04.2014).

Olumsuz görüş yazısı verilmesinin bazı ağır sonuçları vardır. Bunlardan bir tanesi genel kurulun, mali tablolara dayanarak herhangi bir karar verememesidir. Bu sebepten dolayı şirket kar ya da zarar durumu açıklayamayacaktır. Getirilen yaptırımlardan en ağırı ise olumsuz görüş yazısının verilmesini takiben yönetim kurulunun 4 iş günü içerisinde genel kurulu toplantıya çağırması ve toplantı gününden itibaren geçerli olacak biçimde istifa etmesidir. Genel kurul bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu “...altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. ” Ancak gerekçede belirtildiği üzere şirketin vergi yükümlülüğü devam etmektedir. Bu halde şirketin, olumsuz görüş yazısına rağmen kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir (Ernst&Young, www.vergidegundem.com , 10.29.2013).

D- Görüş bildirmekten kaçınma: Görüş bildirmekten kaçınma ile olumsuz görüş bildirme aynı manaya gelmez. Denetçi finansal tablolar hakkında hiçbir görüş bildirmeyeceğini raporunda belirtirse görüş bildirmekten kaçınıyor demektir. Denetçinin mali tabloların dürüstlüğü konusunda tereddütleri varsa bunlar açıklama bölümünde belirtilir (www.asmmmo.org.tr , 21.04.2014).

Denetçi aşağıda belirtilen sebeplerle görüş bildirmekten kaçınma yoluna gider (Selimoğlu ve Uzay, 2008: 162-163):

- İşletmenin, finansal tablo kullanıcılarının görüşlerini ve alacakları kararları etkileyecek düzeyde önemli olan belirsizliklerinin bulunması,
- İşletmenin stok, kasa ve diğer varlıklarını sayımının bir şekilde engellenmesi,

- Hesapların ve bazı belgelerin karşı incelemesinin yapılmasında zorluk yaşanması,
- İşletmenin gelecekteki borçlarını ödemeyecek durumda olduğunun bilinmesi,
- İşletmenin tazminat, kamulaştırma, alacak, borç vb. nedenlerle yargı sürecinde olan ve finansal tabloları çok önemli ölçüde etkileyebilecek tutarlarda davalarının bulunmasıdır.

Tablo 3.4. YTTK daki Denetçi Görüşlerinin Uluslararası Denetim Standartları İle Karşılaştırılması (Şahin, 2012: 6)

YTTK	Uluslar arası Denetim Standartları
Olumlu görüş Yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığını belirtir. Sınırlandırılmış olumlu görüş Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir. Görüş vermekten kaçınma Şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. KGDMSK tarafından belirlenecek ve standart olacaktır. Olumsuz görüş Kanunda açıkça belirtilmemekle beraber “Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. (Madde 403)” denilmek suretiyle bağımsız denetçinin “olumsuz görüş” de verebileceği belirtilmiştir. Olumsuz görüş sebepleri sıralayarak defter tutma düzeninin, finansal tabloların (topluluksa, topluluk finansal tablolarının), kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığını belirtir.	Şartsız görüş (Unqualified Opinion) Denetlenen Finansal Raporların (mali durumu, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını ve özsermayenin değişimini) herhangi bir çekince olmaksızın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıttığını belirtir. Şartlı Görüş (Qualified Opinion) Finansal Raporlardaki etkisi belirlenebilen bazı hususların etkisi dışında Finansal Raporların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıttığını belirtir. Görüş vermeme (Disclaimer opinion) Denetim ortamının Finansal Raporların Uluslararası Denetim Standartları uyarınca denetimine olanak vermediği ya da görüş verebilmek için yapılması gereken denetim çalışmalarının yapılamadığı durumlarda Finansal Raporların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygunluğu konusunda görüş verilemediği durumlarda verilen rapordur. Olumsuz Görüş (Adverse Opinion) Denetim Çalışmalarının herhangi bir kısıtlama olmaksızın yapılabildiği ancak belirtilen nedenler yüzünden Finansal Raporların (durumu) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmadığını belirtir.

Tablo 3.4. ‘de de görüldüğü gibi, olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş verilmesinden kaçınılması veya olumsuz görüş verilmesi genel olarak aynıdır. Bununla

birlikte Uluslararası Denetim Standartlarına göre verilen rapordaki görüşler Finansal Raporların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olup olmaması ile sınırlı iken YTTK da Yönetim kurulunun mali tablolara yönelik konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olup olmadığı konusunda görüş belirtilmektedir (Şahin, 2012: 7).

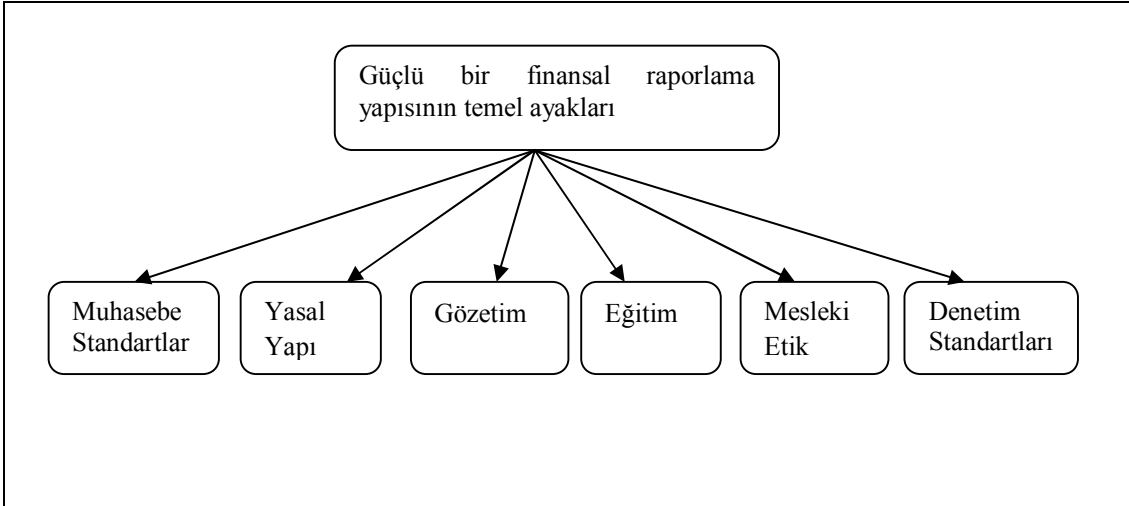
3.3. Finansal Raporlama

Muhasebe bilgi sisteminin bir alt sistemi gibi de düşünülebilecek olan raporlama sistemi finansal raporlama ve yönetim raporlama sistemi olarak ikiye bölüne ayrılmaktadır. Yönetim raporlama sistemi, işletme yönetimine bir başka ifadeyle iç bilgi kullanıcılarına yönelik karar alma süreci için gerekli olan sorumluluk raporları, bütçeler, sapma analizi ve özel amaçlı çeşitli raporlar üreten bir alt sistemdir. Bu tür raporlama, işletmenin hangi bilgiyi, hangi formatta, hangi periyotta ve nasıl sunacağını belirleme esnekliğine sahip olması sebebiyle, ihtiyari (isteğe bağlı) raporlama veya iç raporlama olarak anılır (Sürmeli, 2006: 203).

Finansal raporlama mali tabloları da kapsayan ve mali tablolarda sunulamayan mali olmayan verileri içeren daha kapsamlı bir süreçtir. Ancak finansal raporlamanın en önemli parçası mali tablolardır. Yönetim kurulu faaliyet raporu, yönetim kurulu başkanının açıklamaları, yönetim durum değerlendirmesi ve analizleri ile benzeri dokümanlar mali tablolar olarak ifade edilemez. Fakat bu dokümanlar finansal raporlamanın parçaları olarak ele alınabilir. Mali tablolar, mali bilgi kullanıcılarına işletme hakkındaki mali bilgileri sunmak için kullanılan araçlardır. Bu bilgiler para birimi ile ifade edilen rakamsal değerlerdir. Bununla birlikte, işletme ile alakalı bilgilerin tamamının bu tablolarda gösterilmesi mümkün olmadığı için, muhasebe süreciyle bağlantılı bulunan diğer bilgilerin de raporlanması gereklidir. Bu da mali tabloların yanı sıra muhasebe süreci ile doğrudan ya da dolaylı olarak bağlantılı olan araçları da kapsayan finansal raporlamayı gerektirmektedir. İşletme ile alakalı olarak hazırlanan yıllık faaliyet raporlarında mali tabloların yanı sıra analiz ve yorum sonuçları, yönetim kurulu başkanının mektubu, yönetimin tahminleri, işletmenin çevresel ve sosyal etkileri yer alabilir. Bu tür bilgiler bazı düzenleme ve kurallar gereğince bazen zorunlu olarak, bazen de işletme yönetimi tarafından gönüllü olarak açıklanabilir (Arı, 2007: 6, aktaran, Almalı, 2009: 9-10).

Genel olarak raporlama; faaliyetlerle alakalı olarak sağlanan bilgilerin, kararların alınmasında yöneticilere yardımcı olacak tablolar biçiminde sunulmasıdır (Brock, Harace R.– E.Charles Palmer – C.Fred Archer, 1974: 60, aktaran, Demirkıran, 2010: 5).

Mali bilgi sisteminin doğru ve düzgün çalışması ve bu bilgilerin geçerli ve güvenilir biçimde istenen zamanda ve ayrıntıda elde edilmesinin yanında, bunların ilgililere sunulduğu, yani raporlanması da önem taşımaktadır (Demirkıran, 2010: 5).



Şekil 3.1. Finansal Raporlama Yapısının Güçlendirilmesinde Muhasebe ve Denetim Standartlarının Önemi (HEGARTY, 2007: 4, akt., Senal, 2011: 78)

Yukarıdaki Şekil 3.1. de görüldüğü üzere, doğru ve sağlam bir finansal raporlama sisteminin oluşması altı temel ayağın üzerine kurulmasına bağlıdır. Bunlar 1- Muhasebe standartları, 2- Yasal yapı, 3- Gözetim, 4-Eğitim, 5- Mesleki etiklik ve son olarak da 6- Denetim Standartlarıdır. Bu altı unsurdan en az bir tanesi dahi göz ardı edildiği takdirde finansal raporlama sonucu hatalı bilgiler içeren, tutarlı olmayan ve şirketle ilgilenen üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesine sebep olan durumları ortaya çıkartır.

Finansal raporlama sistemini oluşturan diğer etkenlere bakıldığında mesleki etik, yasal yapı, eğitim ve gözetim fonksiyonları dikkat çekmektedir. Kaliteli bir bağımsız denetim için hem işletmede mali tablo hazırlayıcılarının, hem de denetim yapacak olan denetçilerin mesleki etik standartlarına uyması ve gerekli mesleki eğitimin her iki taraf personeline verilmesi ve bunun sürekliliğinin sağlanması gerekmektedir. Bunun yanında ülkenin mevcut yasal yapısı da finansal raporlama sürecini etkilemektedir (Senal, 2011: 78).

Muhasebenin ürettiği bilgilerden işletmenin yöneticisi, ortakları, işletmeye yatırım yapmak isteyen yatırımcılar, kredi veren bankalar, işletme çalışanları vb. pek çok kesim işletmenin muhasebesinden oluşturulan finansal raporlardan faydalanan karar üretmeye çalışırlar. Bu düzenin doğal sonucu olarak, İşletme sahipleri bazen bilinçli bazen de bilinçsiz bir biçimde muhasebe servislerinden üretilen bilgilere itibar etmemekte, işletmesinin mali durumu ile alakalı olarak muhasebe dışı verilerden üretilen bilgilerden yararlanmaktadırlar. İşletmeyi ilgilendiren ve para ile ifade edilebilecek biçimde ölçümlenebilen iktisadi olayların temelde Maliyenin belirttiği ölçümleme esaslarına göre hesaplanarak kayıt ve raporlanması, bu kayıt ve raporlardan hareketle kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılayan yöneticilere de yanlış bilgi verebilmektedir. Örneğin mevcut uygulama vadeli alacak veya borcun reeskont edilmesini önlemektedir. Oysa bilanço günü itibarıyla gerçek borç ve alacaklarının değerini göstermeyen finansal tablo yanıltıcıdır. Ya da gerçek ekonomik ömrü örneğin 10 yıl olan bir makineye sırf Maliye öyle belirledi diye 5 yada 15 yıl ekonomik üzerinden amortisman ayırmak finansal tabloyu bozmaktadır. İşe yaramayan ekonomik ömrü dolmuş ya da önemli ölçüde değer düşüklüğüne uğramış stokların kayıtlardan çıkarılması için Maliyenin zahmetli takdir komisyonu kararı sürecinden geçmek gerekir (Dede, www.itimat-ymm.com , 15.02.2014).

YTTK ile 01.01.2013 tarihinden itibaren getirilen yeni muhasebe standartları ise Uluslararası Muhasebe Standartları olup, bu sorunları önemli miktarda giderecektir. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre hazırlanmış Mali Tablolar da sonuçta tüm kesimlerin bilgi ihtiyacına yönelik bir şekilde hazırlanacaktır. Bir başka ifadeyle işletmeyi yönetenlerin karar alma süreçlerinde yine de bu Mali Tablolar istenen her bilgiyi karşılayamaz. Bunun iki nedeni vardır (Dede, www.itimat-ymm.com, 15.02.2014):

1- Nakit Akış Tablosu haricindeki diğer Finansal Tablolar tahakkuk esaslıdır. Yani yapılmış harcamayı eğer gelecek dönemlere yönelik ise gider yazmaz ya da henüz nakden tahsil edilmemiş olsa bile hasılatı hemen gelir kaydeder.

2- Finansal Tablolar geçmiş dönemlerle alakalıdır. Bir başka ifadeyle muhasebe sistemi geçmişte olmuş mali olayları kayıtlar ve raporlar. Bu raporlar gelecek için karar verme aşamasında çok önemli olmakla beraber gelecek için karar verirken geleceğe yönelik elde edilmiş veriler, tahminler ve varsayımlara da ihtiyaç vardır.

Sonuç olarak İşletme yöneticisinin muhasebe sisteminden faydalanarak geleceğe yönelik karar üretmek için mevcut durumda iki engeli vardır. Bunlar (Dede, www.itimat-ymm.com, 15.02.2014);

1- Mevcut muhasebe ve finansal raporlama mevzuatının Maliye Bakanlığının güdümünde kalmış olması sebebiyle gerçek durumu yansıtamaması,

2- Muhasebe ve raporlamanın geçmişe yönelik olması geleceği gösterememesidir, bu iki engelden birincisi 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek Muhasebe Standartları ile aşılabacaktır. İkinci engel ise, muhasebe disiplinin bir sorunu olup bu sorunun aşılması maksadıyla muhasebe disiplininin bir kolu olarak “Yönetim Muhasebesi” disiplini geliştirilmiştir.

Finansal tabloların denetimi sonucunda düzenlenecek raporda ise şunlara dikkat edilecektir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net, 30.12.2013);

- Defter tutma düzeninin ve mali tabloların Kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya yönelik hükümlerine uygun olup olmadığını,
- Müdür veya müdürlerin, bağımsız denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığını ve belgeleri verip vermediğini,
- Defterlerin öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığını,
- Finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, mali ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir biçimde yansıtip yansıtmadığını, açıkça ifade edecek,

böylelikle hazırlanan rapor imzalandıktan sonra müdüre veya müdürler kuruluna sunulacaktır.

3.3.1. Finansal Raporlamanın Amacı

Finansal raporlamanın en genel amacı, yatırımcılar, kreditorler, çalışanlar, satıcı veya alıcılar için işletme ile alakalı alacakları kararlarda gerekli olan bilgilerin sunulmasıdır (Wallman, Steven M., 1995: 140, aktaran, Demirkıran, 2010: 6).

Daha açıklayıcı bir şekilde ifade etmek gerekirse; Kavramsal Çerçeve’de genel amaçlı finansal raporlamanın amacı “mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır.” biçiminde açıklanmıştır. Ayrıca mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların “...işletme yönetimi ile yönetim kurulunun işletmenin kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde etkin ve verimli bir biçimde yerine getirdiği ile ilgili bilgiye ihtiyaç

duydukları” ifade edilmiştir. Bu bağlamda, genel amaçlı finansal raporlamanın yararlı bilgi sunmanın yanı sıra diğer bir amacı işletme yönetiminin faaliyetlerinin değerlendirilmesine de yardımcı olmaktır. Kavramsal Çerçeve’de genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılar olarak mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren sayılmıştır. Bunun sebebi olarak da, söz konusu kişilerin raporlayan işletmelerden direk olarak kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme olanağı bulunmaması ve ihtiyaç duydukları mali bilginin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumunda olmaları ifade edilmiştir (Erer, Çatıkkaş, vd., 2013: 5-6).

Finansal raporlama amacının gerçekleştirilmesinde kullanılan temel araçlar, mali tablolarıdır. Finansal tabloların hazırlanış ve sunuluş amacı, aynı zamanda finansal raporlamanın amacı ile örtüşmektedir (Demirkıran, 2010: 6).

Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin mali durumu konusunda bilgi sağlar. İşletmenin mali durumunu gösteren bilgi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye yönelik talep haklarına yönelik bilgiden oluşur. Ayrıca, finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarında ve işletmeye yönelik haklarda değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri konusunda bilgi sağlar. İşletmenin ekonomik kaynakları ile talep haklarının yapısı ve tutarları konusundaki bilgi raporlayan işletmenin likiditesi ile borç ödeme gücünün, ilave finansman ihtiyacının ve bu finansmanın elde edilmesinde ne oranda başarılı olunacağını değerlendirilmesine yardımcı olur. Raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep haklarındaki değişimler ise raporlayan işletmenin gelecekteki beklenen nakit akışlarını doğru bir biçimde değerlendirilebilmeleri için işletmenin mali performansı ile borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar ihraç etmek gibi diğer olay veya işlemlerden kaynaklanan değişimleri birbirinden ayırt etmelerini sağlar (Erer, Çatıkkaş, vd., 2013: 6).

Finansal tabloların amaçları aşağıdaki gibi açıklanabilir (Çaldağ, 2007: 7):

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlar.
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Yukarıda da belirtildiği gibi raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep hakları (borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar ihraç etmek gibi) finansal performans dışındaki başka sebeplerden ötürü de değişebilir. Bu tür bir değişime yönelik bilgi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile haklarının neden değiştiğinin ve söz konusu değişikliklerin işletmenin gelecekteki finansal performansı üzerindeki etkilerinin tam olarak anlaşılabilmesi için gereklidir (Erer, Çatıkkaş, vd., 2013: 6).

3.3.2. Finansal Raporlamanın Sınırları

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları iki işletmeyle alakalı karar vericilere işletmenin mali durumu ve performansı konusunda daha güvenilir ve ihtiyaca yönelik bilgi sağlamak üzere uygulamaya girmiştir. Dolayısıyla Standartlar kullanılarak finansal rapor hazırlamak ne kadar önemliyse bu tabloların doğru okunarak analiz edilebilmesi de en az o kadar önemlidir. Buna karşın muhasebe literatüründe mali tabloların hazırlanmasına yönelik pek çok çalışma bulunmaktayken, Standartların

tablolar üzerindeki etkileri analiz edenler açısından yeterli seviyede ele alınmamaktadır (Özkan ve Acar, 2010: 49-50).

Standartlarla raporlamaya geçiş öncelikle finansal raporların içeriğini ve biçimini temelden değiştirmiştir. Bununla birlikte Standartlar setinde bir yandan finansal raporlar, bunların hazırlanma amaçları, kullanıcıları, kullanıcıların analiz yapma amaçları hususunda açıklamalar getirilirken, diğer yandan raporların hazırlanmasının ötesinde bizzat analize yardımcı olacak özel bazı standartlara da yer verilmektedir. Bu yaklaşımın doğal sonucu olarak, Standartların temelde muhasebe kayıtlarına yönelik olmayıp, doğrudan raporlamaya yönelik standartlar oldukları da söylenebilir. Yakın zamana kadar “muhasebe standartları” adı altında hazırlanan bu standartların, artık “finansal raporlama standartları” adıyla yayınlanıyor olmaları finansal raporlamaya vurgu yapıldığının en temel göstergesidir. Standartlarla raporlamaya geçişte asıl olan bu raporların kullanılması ve analizi olmasına karşın literatürde Standartların finansal tablo analizi faaliyetine etkileri konusunda pek az çalışmaya rastlanmaktadır (Özkan ve Acar, 2010: 53).

6102 sayılı Kanunun; 75. maddesindeki karşılıklar, 78. maddedeki varlık ve borçların değerlendirme ölçüleri, VUK ve diğer vergi kanunlarındaki düzenlemelere aykırılık teşkil etmektedir. SPK’ya tabi şirketlerin TFRS uygulamalarında açılış ve kapanış kayıtlarının uyumluluğundan söz edilmemektedir. Süregelen uygulamalarda VUK’a göre oluşturulan kayıtlar sadece raporlama maksadıyla dış ortamda düzeltilmekte ve TFRS’ye uygun mali tablolar oluşturulmakta idi. SPK düzenlemelerinde finansal raporların muhasebe kayıtlarına dayandırılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak 6102 sayılı Kanunun “Genel Değerleme İlkeleri” başlıklı 78. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, bir önceki kapanış bilançosundaki değerlerin, açılış bilançosundaki değerler ile aynı olması gerektiği biçiminde hükümden, açılış kaydının TFRS’ye göre oluşturulmuş bilançoya uygun biçimde olması gerektiği anlaşılmaktadır. VUK ve TFRS düzenlemelerinde aktifleştirme ve ölçümlemeye yönelik farklılıklar oldukça fazladır. Bu farklılıkların aynı defter kayıtları üzerinde takip edilmesi; hem vergi matrahının tespitine yönelik raporların, hem de TFRS’ye yönelik raporların aynı defter kayıtlarına dayandırılarak oluşturulması; aynı işlem için farklı iki kaydın yapılmasına veya VUK’a yönelik kayıtların ardından dönem sonlarında TFRS’ye yönelik düzeltme kayıtlarının yapılması ve ardından açılış kaydının buna göre oluşturulması ile mümkün olabilecektir. Diğer taraftan yasal düzenleme böyle anlaşılacakla beraber doktrinde bağımsız denetime tabi şirketlerin muhasebe kayıtlarının VUK ve diğer vergisel düzenlemelere göre oluşturulacağı; TFRS’nin sadece finansal raporlamada farklılık göstereceği, farklılıkların dış ortamdaki hesaplama ve tablolarla, muhasebe kaydı yapılmaksızın giderilmesi gerektiği görüşündedir (Çetin, 2013: 260-261).

3.3.3. Finansal Raporların Kullanıcıları

Mali tabloların içerisinde yer alan bilgilerden iç/dış bilgi kullanıcıları faydalanmaktadır. Mali tablolarda yer alan bilgilerden işletme yönetimleri de yararlanıyor olsa bile finansal raporlamanın temel araçları olan mali tablolar daha çok dış kullanıcıların kullanması düşünülerek hazırlanmakta (Hermanson, Roger H. ve James Don Edwards, 1995: 6, aktaran, Demirkıran, 2010: 13) olduğundan dolayı mali tablolarla ilgili dış bilgi kullanıcılarının güvenilirlik algılamaları çalışmamızın ana konusunu oluşturmaktadır. Bankalar kredi talebinde bulunan şirketlerin kredibilitelerini değerlendirirken ilgili şirketin mali tablolarını incelemek zorunda olduğu gibi, aynı

zamanda fon yönetimlerinde hangi şirketlerin hisse senetlerine yatırım yapılması gerekir kararını verirken yine mali tablolar üzerinde inceleme ve değerlendirme yapmak durumundadırlar. Eğer bankalar bağımsız denetimden geçmiş olan şirketlerin mali tablolarına güvenmiyorlarsa, mali tablolar üzerinde inceleme ve değerlendirme yapımlarının da bir manası kalmayacaktır (Demirkıran, 2010: 13-14).

Dış finansal bilgi kullanıcıları; yatırımcılar, kredi verenler, işçi sendikaları, kamu kurumları, satıcılar, müşteriler, sanayi ve ticaret odaları ve kamuoyudur. Her kullanıcı grup şirket hakkında karar alırken ihtiyaç duyduğu bilgiler farklı olduğundan dolayı finansal raporlama ile her bir grubun ihtiyacının tamamen veya aynı ölçüde karşılanması imkânsız olamasa da, çok zordur. Bu sebeple başlıca dış finansal kullanıcı olarak, yatırımcılar ve kredi verenleri ele alabiliriz (Meigs vd., 1992: 9, aktaran, Demirkıran, 2010: 14).

3.4. Finansal Tabloları Sunuluş Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı taslağında standardın amacı, bir işletmenin mali tablolarının sunuluş esaslarını, hem o işletmenin önceki döneme ait mali tablolarıyla hem de başka işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılabilir kılacak biçimde belirlemektir. Bu amaçla standart, mali tabloların sunuluşu ile alakalı genel ilkeler ile mali tabloların biçimi ve içeriği ile ilgili kuralları kapsar(Bostancı, www.alomaliye.com , 13.05.2014).

Standart taslak metninde de görüldüğü gibi, işletmelerin faaliyetlerine yönelik işlemlerin sınıflandırılması, kaydedilmesi ve özetlenerek sunulması işlevlerini kapsayan mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması standardı, mali bilgilerin doğru bilgilere dayanılarak objektif ve gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanıp sunulmasını sağlamaktadır. Mali tablolar, bu standarda uygun olarak ve diğer muhasebe standartları da dikkate alınarak hazırlandığında, işletmenin belirli dönemlerinin karşılaştırılarak işletme faaliyetlerinin verimliliğinin, karlılığının ve performansının değerlendirilmesini sağlarlar. Ayrıca aynı sektördeki işletmelerin aynı dönemlere ait verimlilikleri, karlılıkları, performansları ve benzeri kriterlere göre karşılaştırılabilirliği ya da bir işletmenin o sektörün toplamı içinde bu kriterleri ne ölçüde tutturduğu saptanabilir. Bu değerlendirme, bir işletmenin, sektör içindeki tüm işletmelerin toplam sonuçları içinde yapılabileceği gibi, bir sektörün toplam ekonominin değerleri ile karşılaştırılmasını da sağlar. Bu olanağı sağlayan bu standardın kuşkusuz tartışmaya açılan kapsamı içinde veya tartışma sonrası önerilecek görüşlerle kesinleşeceği son biçimi de yetersiz kalacaktır. Bu yetersizlik standarda yönelik Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılacak yorumlar ve getirilecek açıklamalar ile ve ihtiyaç halinde bu standardın revize edilmesi ile elde edilecek standardın yeni versiyonu ile giderilecektir. Standardın uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanması, bu standarda dayanarak mali tablolarını hazırlayan ve sunan bir işletmenin, dünya ekonomisinde kaynak bulması ve dünya ölçeğinde gelişmesinin alt yapısını sağlayacaktır. Böylece global ekonominin gerektirdiği global muhasebeye uygun bir hesap işleyişine sahip olan işletmelerin, uluslararası kimlik kazanması ve uluslararası işletmeler ile rekabet etmesi kolaylaşacaktır (Bostancı, www.archive.ismmmo.org.tr , 13.05.2014).

Bu standartların, Türkiye ekonomisinin karakteristik özelliklerini içermesi ve Türkiye ekonomisinin dayattığı koşulları da kolaylaştırabilmesi için, mali tabloları düzenleyen muhasebeciler ile bu tabloların denetlenerek sunulmasına yönelik raporları hazırlayan denetçilerin bu standart taslağına yönelik görüşlerini ve önerilerini bildirerek tartışmalara katılması ile sağlanacaktır. Esasen TMSK'nın, standart taslaklarını

kamuoyuna açarak gelecek öneri, eleştiri ve görüşleri değerlendirdikten sonra yayınlamak istemesi, bir yandan uluslararası muhasebe standardı hazırlama kurallarına uygun ve kaliteli TMS oluşturulması, diğer yandan ise hazırlanan TMS' nın Türkiye'de mali tabloları düzenleyen, denetleyerek sunulmasını sağlayan, bu tabloları kullananların görüş bildirmesi sebebiyle genel kabul görmüş niteliği kazanmalarını sağlamak amaçlıdır. Genel kabul görmüş bir muhasebe standardının yaygınlaşarak kullanılması, yasal dayatılmış bir standardı kullanma zorunluluğundan daha etkili olacaktır (Bostancı, www.archive.ismmmo.org.tr , 13.05.2014).

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı taslağında, düzenlenen standardı özetle şu şekilde açıklayabiliriz (Bostancı, www.archive.ismmmo.org.tr, 13.05.2014):

- Genel amaçlı (özel amaçlı bilgilere gereksinimi olmayan) kullanıcılar için üretilen mali tabloların düzenlenmesinde kullanılır ve kar amaçlı özel ve kamu işletmeleri tarafından uygulanır.
- Bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek kullanıcıları aydınlatan finansal tablolar, kaynakların nasıl ve ne etkinlikte kullanıldığını gösterir.
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumundan işletmenin yöneticileri sorumludur.
- Finansal tablolar, temel finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) ile ek finansal tablolar (satışların maliyeti tablosu, nakit akış tablosu, kar dağıtım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve muhasebe politikaları / açıklayıcı dipnotlar) olarak sınıflandırılmıştır.
- Finansal tabloların gerçeğe uygun sunulabilmesi için işletmeler, uygulamaya koydukları muhasebe politikalarını Türkiye Muhasebe Standartları'na ve bu standartlara ilişkin yapılmış yorumlara uygun olarak belirler.
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, belli işlem ve olayların işletmenin mali durumuna ve faaliyet sonuçlarına etkisini yansıtmakta yetersiz kalması durumunda ise, bu işlem ve olaylara ilişkin ek açıklamalar yapılması gerekmektedir.
- Bu amaçla muhasebe politikalarının tanımlanması ve uyulacak temel muhasebe kavramları ile muhasebe ilkeleri bu standart çerçevesinde belirlenmiştir.

3.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) Gelişim Süreci

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimin gerçekleşmesi devlet öncülüğünde oluşmuş, yapılan çalışmalarda ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin kanunları örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür (Üstündağ, 2003: 52, aktaran, Çelik, 2012: 27). Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin hem ekonomik hem de kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalmış ve 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da uluslararası muhasebe standartlarının etkisinde kalmıştır (Başpınar, 2004: 46). Bu kapsamda, Türkiye'de muhasebe standartlarını geliştirme çalışmaları, bu standartları oluşturan resmi ve özel kuruluşların yapmış oldukları çalışmalar tarihi perspektifte aşağıda tek tek açıklanmıştır (Çelik, 2012: 28).

AB'ye tam üyelik başvurusu ve AB ile uyum sürecinin etkisiyle yeni düzenlemelere gidilerek UFRS'ler zorunlu hale getirilmiştir. Türkiye'de muhasebe

uygulamalarına yön veren kuruluşlardan en önemlilerini ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Çelik, 2012: 28):

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (IDTYDK)
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)
- Türkiye Bankalar Birliği
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Sigorta Murakabe Kurulu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).

3.6. TFRS'lere Geçişin Finansal Tablolar Üzerine Etkileri

3.6.1. Biçimsel Yapısındaki Değişiklik

Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) uygulamasında finansal tabloların biçimsel yapısı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile detaylı olarak belirlenmiş olup finansal tabloların belirlenen şekilde hazırlanması zorunludur. TMS/TFRS uygulamalarıyla; bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir. TMS/TFRS kriterlerine göre bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler, gelir tablosunda ki gelir ve giderler, nakit akışları yeniden belirlenir. Olağandışı gelir ve karlar ve olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmaz. Durdurulan faaliyetlerle alakalı gelir ve karlar, gider ve zararlar ayrı raporlanır (Güçlü ve Kocameşe, 5-6, www.firaticoskunguclu.com , 05.12.2014).

3.6.2. Kapsamındaki Değişiklik

TDHP uygulamasında finansal tablolar temel ve ek finansal tablolar şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır. Temel finansal tablolar bilanço ve gelir tablosu ile bunların dipnotlarını içerir. Ek finansal tablolar ise satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynak değişim tablosu olarak sıralanmıştır. TMS/TFRS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri sebebiyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Aynı şekilde TMS/TFRS politikalarına göre gelir tablosunda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri sebebiyle gelir tablosunda yer alan gelir ve gider kalemleri gelir tablosundan çıkartılır. Veya TMS/TFRS politikalarına göre gelir tablosunda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri sebebiyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dahil edilir. Konsolide gelir tablosunda, iştiraklerin özkaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan karlar-zararlar açıkça görülecek biçimde raporlanır. Azınlık paylarına düşen dönem net kar veya zararları dönem net karının(zararının) içeriğinde ancak tutarı ayrıca gösterilmek suretiyle raporlanır. Çalışmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değişecektir. Üretim maliyetlerinin hesaplanmasına normal maliyet yöntemi uygulanacak ve bunun sonucu olarak normal kapasitenin altında yapılan üretimlerde

noksan kapasiteye düşen sabit üretim giderleri mamul maliyetlerine dahil edilmeyecek ve mamul maliyetlerine dağıtılmayan üretim giderleri olarak satışların maliyeti kapsamında raporlanacaktır. Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır. Aynı biçimde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklarda satışların maliyetini azaltacak biçimde raporlanacaktır (Güçlü ve Kocameşe, 6-7, www.firatcoskunguclu.com , 05.12.2014).

3.6.3. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklik

TMS/TFRS’lerde içerisinde bulunan değerleme ölçüleri gerçeğe daha uygun sunumu sağlama maksadıyla bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin ölçümünde önemli değişiklikler getirmiştir. Temel prensip işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının mümkün olduğunda cari değerlerine yakın olarak finansal tablolarda yer almasının sağlanmasıdır. Ölçme ve değerlemedeki bu değişiklikler mali tablolarda yer alan kalemlerin raporlanan tutarlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Mali tablolardaki birçok kalem gerçeğe uygun değerle ölçülmektedir. Standartlarda finansal tablo unsurları ile ilgili değişik değerleme ölçülerine yer verilmekle beraber değerlemede kullanılan ölçüler temel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güçlü ve Kocameşe, 7, www.firatcoskunguclu.com , 05.12.2014):

- Gerçeğe uygun değer
- Net gerçeğe uygun değer
- Maliyet bedeli
- Net gerçekleştirilebilir değer
- Geri kazanılabilir tutar
- Net bugünkü değer (İskonto edilmiş maliyet)
- Tahmini (Varsayılan)Maliyet

3.6.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerdeki Değişiklik

TMS/TFRS’ler eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile alakalı olarak daha fazla detaylı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir. TMS/TFRS uygulamasında finansal tablolar dipnotları ile beraber bir bütün oluşturur. Daha önce belirttiğimiz gibi finansal tabloların amacı finansal tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Burada “önemlilik” kavramından söz edilebilir. Önemlilik, finansal tablolarda içerisinde bulunan bir bilginin verilecek kararı etkileme derecesi olarak tanımlanabilir. TMS/TFRS açısından temel prensip tüm önemli bilgilerin finansal tablolarda yer almasıdır. Bu nedenle dipnotlar içerisinde bulunacak olan açıklamalara önem verilmiştir. Finansal tablo üzerinde yer alan kalemlerle ilgili ayrıntılı açıklamalar dipnotlarda yapılacaktır (Güçlü ve Kocameşe, 7, www.firatcoskunguclu.com , 05.12.2014).

3.7. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Muhasebenin ürettiği finansal tabloların, muhasebe standartlarına uygunluğunu, yine denetim standartlarına göre inceleyerek, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini artıran muhasebe denetimi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik sistemin önemli bir bölümüdür. Muhasebe denetçisinin ürettiği raporlar, başta sermaye piyasası

yatırımcıları olmak üzere, güvenilir bilgiye gereksinim duyan bütün kesimleri alâkadar eder. Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi, ekonomideki gelişmelere paralel olmuştur. Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk uygulama örnekleri muhasebe konusunda uzmanlığını kanıtlamış kişilere mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi kanunları gereği vergi denetimi yetkisi tanınması ile başlamıştır. Daha sonra meslek mensupları kendi aralarında örgütlenerek, bir yandan mesleğin yasal statüsünün oluşturulmasına, diğer yandan da mesleğin eğitim yönüyle ilgilenerek toplumda muhasebe ve denetim bilincinin oluşmasına çalışmışlardır (Uzay, Tanç, vd., 2009: 2).

Genel olarak şirketlerin finansal tablolarının denetimini düzenleyen tek bir standart seti bulunmamaktadır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği (TÜRMOB), iç düzenlemeleri yoluyla, denetimlerin nasıl yürütüleceğine dair kılavuzlar hazırlamıştır. Ayrıca kanun, her düzenleyiciye kendi yetki sınırındaki bir tüzel kişiliğin, denetim firması tarafından denetiminin nasıl yapacağına yönelik düzenlemeleri ikinci mevzuatta (örneğin Tebliğler) belirleme yetkisi vermektedir, bu da bankalar, sigorta şirketleri ve kamuya açık şirketler ve vergi denetimler için farklı denetim prosedürlerine yol açmaktadır (Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu-ROSC, 2007: 27).

Seri: XI, No: 29’a göre; Bağımsız denetimin bazı çalışmaları yürütebilmesi için işletmeler tarafından düzenlenecek finansal tabloların hazırlanmasında uluslararası kurallara dikkat edilmesi ve işletmelerin uygun bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekmektedir. SPK bu ihtiyaçları karşılamak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları’na uygun hareket edilmesi hususunda 2008 yılında gerekli yasal düzenlemeyi yapmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 162). Bu yasal düzenlemenin amacı, kamunun zamanında, yeterli ve doğru bir biçimde aydınlatılmasını temin etmek üzere işletmeler tarafından düzenlenecek finansal raporlar ile bunların hazırlanması ve sunulmasının temin edilmesidir.

Seri: XI, No: 29, Md.5’e göre; İşletmeler (ihraç ettiği sermaye piyasası araçları borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, bağlı ortaklıklar), Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nı uygulayıcılar ve mali tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle sözü edilen standartlara göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda benimsenen standartlara aykırı olmayan TMSK tarafından yayınlanan TMS’ler esas alınır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 162).

3.7.1. Denetim Kavramı ve Amacı

Denetim kavramının sözlükteki karşılığı “Belli bir için doğru ve yönetime uygun yapıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” biçiminde tanımlanmaktadır. Denetim kavramı kurum ve kuruluşların hesaplarını, işlemlerini belli esaslara bağlama ihtiyacından doğmuştur. Yetkili kişiler üstlendikleri görev sonucunda belirli aralıklarda sorumlu oldukları kişi ve kurumlara açıklama yapmak zorundadırlar. Fakat bu açıklamaların doğruluğu ve güvenirliliği tartışılması gereken bir objektif kıstasların olmasını gerektirmiştir. Denetim bir süreç olarak kabul edilmektedir (Ayrancı, 2010: 3). Bu süreç; denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. Bu açıdan denetim süreci bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülebilir (Schulte, 1970: 31, aktaran, Özyurt, 2010: 2). Ayrıca,

Denetim; bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına yönelik açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak maksadıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara yönelik bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi, 2004:1).

Şirketler devamlılıklarını devam ettirebilmek, faaliyetlerini yürütebilmek için yeterli sermayeye sahip olmak zorundadırlar. Günümüzde gerekli kaynakların temin edilme imkânları uluslararası boyutlarda ortaya çıkmıştır. Uluslararası yatırımcılardan kaynak sağlayabilmek için ilgili yatırımcıların güveninin kazanılması gerekir. Bu bağlamda şirketler kendilerini doğru ve dürüst bir biçimde tanıtmak zorundadırlar. Şirketlerin kendilerini tanıtırırken kullandıkları en önemli araçlar finansal raporlama araçlarıdır. Yatırımcıların finansal raporlama araçlarına olan güvenleri kazanıldığı zaman, daha düşük maliyetli ve istenilen tutarda kaynak temin edilebilecektir. Finansal raporlama araçları ilgili şirket hakkında sağlam, doğru, kanıtlanabilir, tarafsız bilgileri içermesi gerekir. 1990'lı yıllar ve sonrasında ortaya çıkan finansal raporlama skandalları ile beraber uluslar arası düzeyde finansal raporlamaya olan kamuoyu güveni erozyona uğramıştır (Demirkıran, 2010: 70).

Denetim, şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetçinin denetleme esnasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip, açıklayacak biçimde yapılır. Mali tablolar ve yıllık faaliyet raporlarının denetlenmesi, bu belgelerin kağıt üzerinden incelenmesi olmayıp, envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler ile denetlenmesidir. Ayrıca denetim, kanuna, uluslararası muhasebe standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığını da içerir. Kanunun 398. maddesinde denetimin özenle yapılması gereği vurgulanmıştır. Denetçiliğin bir meslek olduğu, mesleğin profesyonelliği şart kıldığı, profesyonelliğin ise, güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlakı anlamında “etik” i ve uluslararası denetim standartlarını içerdiği, kanunun gerekçesinde açıklanmıştır. Denetlemenin yapılmasında dört kural söz konusudur. Bunlar(Madde gerekçesi, md. 398, www.yenittk.com.tr ,21.04.2014);

- Şirket ve topluluk yönünden, finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları,

- Tablolar ve raporlarla denetimin ortaya koyduğu bulguların ve bilgilerinin birbiriyle uyumlu olup olmadığı,

- Şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediği,

- Risklerin isabetle ifade olup olunmadığıdır ve bu dört nokta, birbirinin alternatifliği olmayıp, dördü de denetimin olmazsa olmaz şartı olarak ifade edilmiştir.

Bağımsız denetimin amacı işletmenin finansal durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Böylece işletmeye yatırım yapmayı düşünen veya yatırım yapmış olan yatırımcılar kararlarını, bağımsız denetim sonucunda verilen raporlara göre verebileceklerdir. Aynı biçimde işletmeyle ilişkide bulunan çıkar grupları (ortakları, bankalar, çalışanlar, tedarikçiler müşteriler ve çeşitli kamu kuruluşları ...) da işletmeyle olan ilişkilerini bu raporlar aracılığıyla gözden geçirecekler ve işletme hakkında güvenilir bilgiye sahip olacaklardır. Daha ayrıntılı açıklamak gerekirse, çıkar grupları işletmenin karını veya zararını doğru hesaplayıp hesaplamadığını, işletmeye giren ve çıkan değer hareketlerini, işletmenin borçlarını ve alacaklarını, işletmeden sağlanan bilgi akışlarının doğruluğunu ve ileriye dönük ekonomik ve hukuki maliyetlerle kazançları daha rahat görebilecekler ve buna göre karar vereceklerdir (Özyurt, 2010: 4).

Denetimin; denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşu gibi yaklaşımlarla çeşitli sınıflandırmalarının yapılması olasıdır. Günümüzde denetimin kamusal veya özel sektör ayrımı giderek geçerliliğini yitirmekte, birbirinin yerine geçmekte, bu kavramlar birbirine girmektedir. Özel sektör üzerindeki kamusal denetim sürerken, kamu kesiminin denetiminde de özel sektör denetim kuruluşlarından artarak faydalandığı görülmektedir. Yine özel sektör üzerindeki kamusal denetim de giderek özel sektör denetim kuruluşlarına yaptırılmaktadır. Dolayısıyla denetimi kesin sınırlarıyla sınıflandırmak giderek zorlaşmaktadır (Tunçay, 2011: 84-85).

3.7.2. Denetim Türleri

Şirketlerin sürekliliğini koruyabilmeleri için ve şirketle ilgilenen kurum ve kuruluşların sağlıklı ve doğru bilgi alabilmeleri için finansal tablo denetiminin ne kadar önemli olduğunu daha öncede belirtmiştik. İşte bu önemim bir gereksinimi olarak denetimlerin hem daha kolay ve seri bir şekilde hem de şirketin denetlenme türüne göre, denetim kendi arasında beş türe ayrılmıştır. Konusu ve amacına göre denetim, Yapılış nedenine göre denetim, Kapsamına göre denetim, Uygulama Zamanına göre denetim ve son olarak da denetçinin statüsüne göre denetimdir.

Tablo 3.5. Denetim Türleri (Ayrancı, 2010: 7)

KONUSU VE AMACINA GÖRE	YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE	KAPSAMINA GÖRE	UYGULAMA ZAMANINA GÖRE	DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE
Finansal Tabloların Denetimi	Yasal Denetimi	Genel Denetimi	Devamlı Denetimi	İç Denetimi
Uygunluk Denetimi	İsteğe Bağlı Denetimi	Özel Denetimi	Ara Denetim	Bağımsız Dış Denetimi
Faaliyet Denetimi			Son Denetim	Kamu Denetimi
Özel amaçlı Denetimi				

Yukarıdaki Tablo 3.5. de görüldüğü üzere; denetim kendi içerisinde bölümlere ayrılmıştır. Konusu ve amacına göre denetim; Finansal tabloların denetimi, Uygunluk denetimi, Faaliyet denetimi ve Özel amaçlı denetim olarak dört bölüme, Yapılış nedenine göre denetim; Yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki bölüme, Kapsamına göre denetim; Genel Denetim ve Özel Denetim olarak iki bölüme, Uygulama zamanına göre denetim; Devamlı denetim, Ara denetim ve Son denetim olarak üç bölüme ayrılmakta ve son olarak da Denetçinin statüsüne göre denetim ise, İç denetim, Bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olarak üç bölüme ayrılmaktadır.

3.7.2.1. Yapılış Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim çeşitli amaçlara yönelik olarak yapılmaktadır. Yapılış amaçlarına göre denetim türleri; Yasal (Zorunlu) denetim ve İsteğe bağlı denetim olarak iki bölüme ayrılmaktadır. Yapılış amaçlarına göre denetim türlerinin kimi kaynaklara bir diğer

bölümü ise Kapsamına göre denetim türüdür. Kapsamına göre denetim türü de kendi içerisinde Genel Denetim ve Özel denetim olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır.

3.7.2.1.(1). Yasal (Zorunlu) Denetim

Yasal denetim, işletmelerin kanunlar, yönetmelikler ve genelgeler doğrultusunda kimler tarafından ve nasıl yapılacağına yasal düzenlemeler gereğince önceden belirlenen denetim türüne denilmektedir (Ayrancı, 2010: 10-11).

Zorunlu denetimler, işletmelerin kuruluş biçimi veya faaliyet konusu sebebiyle yapılabilir. Anonim ortaklıkların kuruluşu, sermaye artırım ve azaltılması, tasfiye ve birleşme gibi durumlarda yasal hükümler gereğince kamusal denetçilere özel denetimler yaptırılabilir (Aksoy, 2006: 68).

3.7.2.1.(2). İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim yasal bir zorunluluk olmaksızın işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır. Denetim çalışmalarının sınırı denetimi talep edenler tarafından belirlenir. Tüm denetim çalışmalarında olduğu gibi isteğe bağlı denetimde de denetçi, mesleğinin gerektiği özen ve dikkati göstermek durumundadır. Bu nedenle uygulama açısından yasal denetimle arasında uygulama yönünden önemli bir fark söz konusu değildir (Gürbüz:1995: 15-16).

Bu denetimin en önemli tarafı denetimin kapsamı, denetimden faydalanan kişiler tarafından belirlenir (Ayrancı, 2010: 10-11).

3.7.2.2. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konusu ve amacına göre denetim türleri kendi içerisinde bölümlere ayrılmaktadır. Bunlar Faaliyet denetimi, Mali tabloların denetimi(Finansal Denetim) ve Uygunluk denetimidir. Konusuna ve amacına göre denetim herhangi bir şirkete ait bilgilerin daha önceden koyulmuş kurallar ve alınmış kararlar baz alınarak bir önceki döneme ait bilgilerle kıyaslamaya tabi tutularak, şirket hakkında doğru bir fikre ulaşabilmek için uygulanmaktadır.

3.7.2.2.(1). Faaliyet Denetimi

Faaliyet (performans) denetimi işletmelerin çalışmalarında etken ve etkin çalışıp çalışmadıklarını anlamaya yönelik bir denetim türüdür. Etkenlik bir işletmenin amaçlarında başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir (Ataman vd., 2001: 20).

Diğer bir ifadeye, faaliyet denetimin amacı işletmelerin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkililiğini değerlendirmektir. Tanımda geçen etkenlik, amaca ulaşma; etkililik (verimlilik) ise amaca ulaşırken kaynakları verimli kullanma anlamındadır. Örnek olarak, herhangi bir aksaklık olmaksızın üretimin gerçekleşmesi etkenlik iken, mamullerin minimum maliyetle üretilmesi ise etkililik olarak nitelendirilmektedir. Faaliyet denetiminin gelişmesinde, yönetim anlayışında ve iç denetim mesleğinde yaşanan değişimlerin önemli katkısı olmuştur (Selimoğlu, Özbirecikli, vd, 2008: 6).

Faaliyet denetimi çalışmaları sonucunda, politikaların ve uygulamaların daha etkin ve etken olması için işletme yönetimine yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor

sunulur. Bu sebeple faaliyet denetimi, denetimden çok yönetim danışmanlığına benzemektedir (Gürbüz, 1995: 13).

3.7.2.2.(2). Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)

Bir işletmenin finansal tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, finansal tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Finansal tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemelerdir (Kaval, 2008: 10).

Bu denetim türünde mali tabloların, önceden tespit edilen kurallara uygunluğunu araştırmaktır. Mali tablo denetimi denetçiler tarafından yaygın olarak kullanılan bir denetim türüdür. İşletmelerin mali tablolarının denetimi yapılmak suretiyle, bu tablolarda ki gerçek dışı ve hatalı bildirimler ortaya çıkarılarak, tabloların kullanıcılar için daha fazla güven verici hale getirilmeleri sağlanmaktadır (Akgün, 2000: 8, aktaran, Ayrancı, 2010: 8).

Mali tabloların denetiminden esas olarak bilançonun, gelir tablosunun, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Eğer denetlenen işletme ek mali tablolarda hazırlanmak durumunda ise, satışların maliyeti tablosu, fon akım, nakit akım, özsermaye değişim tablosundan aynı çerçevede incelenmesi gerekir (Güçlü, 2007: 4).

Mali tablo denetimi muhasebe denetiminin başlangıç noktasıdır. Bu bağlamda şekil şartlarına uygunluk denetimi ön plana çıkar cari dönemle önceki dönem verileri kıyaslanır. Değişimler tüm çıkar gruplarının kullanımına açık bir biçimde irdelenir (Güçlü, 2007: 5). Bu denetimin diğer adları ise “Bağımsız Denetim ve Dış Denetim” olarak ta bilinmektedir.

3.7.2.2.(3). Uygunluk Denetimi

Finansal tablo denetimlerine de ışık tutan bu denetim türünde, işletme çalışanlarının kendileri için işletme içi veya dışı üst makamlarca konulmuş her türlü kurala uyup uymadıkları denetlenir. Uygunluk ölçütleri genellikle; ana sözleşme hükümleri, yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri, yönergeler, özel/genel amaçlı kararlar, teknik düzenlemeler, yasal düzenlemeler ve işletme politikalarıdır (Özer, 1997: 70-73). Fakat yasal düzenlemelerde denetim görevini kamu görevlileri olarak SPK Uzman Denetçileri, Bankalar Yeminli Murakıbbı, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetmenleri, Sayıştay Denetçileri vb. denetimi yapmakla görevli kişilerdir (Ayrancı, 2010: 8).

Uygunluk denetimin nihai hedefi kriter alınan herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını ortaya koymaktır. Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibarıyla en fazla kapsamı olan, ancak özü açısından en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetimde tek ve kapsamı dar bir kriter alınır ve bu kritere işin uygun yapıp yapılmadığı araştırılır (Kaval, 2005: 11).

3.7.2.2.(4). Özel Amaçlı Denetimler

Özel amaçlı denetim türünde amaç, herhangi bir konuda işletme yönetimine bilgi sağlamaktır. Özel amaçlı denetimlerde problem ya da denetim konusu önceden belli olduğundan, genel ve karma hipotezler açık bir biçimde belirtilir. Bu hipotezlere dayanarak ilgili sonuca ulaşılır ve bu sonuçların geliştirilmesi sağlanır (Ricchiute N. David, 1995: 6, aktaran, Dalak, 2000: 69).

Özel amaçlı denetim türleri olarak şunları belirtebiliriz (Gürbüz, 1995: 14):

- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Satın alma, devir veya birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
- Kredi işlemlerinden önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması,
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kamusal kurum ve kuruluşlarca teftiş ve incelemeler,
- Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemelerdir.

3.7.2.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim

Bağımsız denetim türleri içerisinde bulunan, bununla birlikte diğer kaynaklarda “Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri” başlığı altında incelenen denetim türü grupları üçe ayrılmaktadırlar. Bunlar; Yıllık (Sürekli) denetim, Sınırlı(Ara) denetim ve Özel denetimdir.

3.7.2.3.(1). Yıllık (Sürekli/Devamlı) Denetim

Sürekli denetim genellikle iç denetçiler tarafından yürütülmekte olan ve işletmenin muhasebe çalışmalarının sene boyunca kesintisiz bir şekilde denetlenmesini ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını içeren bir denetim türüdür (Gürbüz, 1995: 16).

Halka açık şirketlerin, SPK gözetimine tabi diğer şirketlerin, bankaların sigorta şirketlerinin, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin yılsonu finansal tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun biçimde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkân bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır. Başka bir bakış açısıyla rakamlarda değişme olasılığının çok düşük olmasıdır (Kaval, 2005: 12).

3.7.2.3.(2). Sınırlı (Ara) Denetim

Ara denetim, hesap dönemleri içerisinde önceden belirlenmiş tarihlerde ve gerekli görüldüğünde yapılan denetim çeşididir. Üç aylık, altı aylık gibi kısa dönemlere ait sonuçlar incelenir (Ayrancı, 2010: 12).

Başka bir ifadeyle, bazı şirketlerin ara finansal tablolarının, yıllık denetimi yapan denetim şirketi tarafından ara dönemlerde denetlenmesi biçiminde yapılan denetimdir. Bu denetimi yıllık denetimden ayıran husus denetim kanıtı toplamada sınırlama olmasıdır. Şöyle ki, bu şirketlerde mali tablolar bazı sınırlama altında düzenlenir ki, bu sınırlamalar mali tabloların güvenilirliği konusunda şüphe yaratırlar (Kaval, 2005: 12-13)

Seri: X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 34. Kısım md.2'ye göre; Sınırlı bağımsız denetim, ara dönem mali tablolarının SPK tarafından yayınlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak tespit edilmesi ve incelemenin “finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı” biçiminde bir sonuca bağlanarak raporlanmasıdır. Bu kapsamda, işletmelerin ara döneme yönelik genel amaçlı tam set mali tabloları ve/veya özet finansal tabloları incelemeye tabi tutulur (Dibi, 2010: 36).

3.7.2.3.(3). Özel Denetim

Özel denetim çalışması işletmelerin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarla veya halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür. Bu gibi durumlarda bir izahname ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde şirketlerin finansal durumundaki gelişmeleri iyi ortaya koyabilmek amacıyla en az üç döneme yönelik mali raporlar sunulmaktadır. Bunun yanı sıra bu denetim türünde son dönemin rakamlarına güvenilirlik yüksek olmakla birlikte, önceki dönemlere ait rakam veya bilgilere güvenilirlik oldukça düşük seviyede bulunmaktadır. Denetçi bu durumu raporunda açıklamaktadır (Kaval, 2005: 14).

Kanunun 438. maddesine göre, her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteme hakkına sahiptir. Eğer genel kurul bu isteği onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir. Genel kurulun bu talebi reddetmesi halinde, azlık hakkı ortaya çıkmaktadır. Yani red üzerine azlık, mahkemeden özel denetçi atanmasını talep edebilir. Talebin kötüye kullanılması ve şirkete zarar vermesi tehlikesinin azaltılması amacıyla da bazı tedbirler alınmıştır. Pay sahibinin özel denetim yapılması önerisini yapabilmesi için bir ön şart getirilmiştir. Bu da, özel denetim istenen konuda, bilgi alma veya inceleme hakkının önceden kullanılmış olmasıdır. Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde şirket işleri gereksiz yere aksatılmadan yapılır. Denetim esnasında yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dahil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verir. Özel denetçi, incelemenin sonucunda, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verir. Mahkeme raporu şirkete tebliğ eder, yönetim kurulu, raporu ve buna yönelik değerlendirmeleri ilk genel kurula sunar (md. 441-443, www.yenittk.com.tr, 21.04.2014).

3.7.3. Denetçi Kavramı ve Türleri

Denetçi, denetim işlemlerini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız hareket eden, yüksek ahlaki nitelikleri barındıran, dikkatli ve yeterli özeni gösteren kişilerdir (Ayrancı, 2010: 15).

Denetim mesleği; ekonomik, sosyal, mali ve teknolojik alanlarda ortaya çıkan değişimlerle birlikte artan oranda önem kazanmaya başlamış ve günümüzde toplum ve ticaret hayatı içinde oldukça etkili konuma gelmiştir (Akbulut, 1995, aktaran, Özyurt, 2010: 31).

Denetçi; Denetim faaliyetlerini meslek edinmiş, mesleki bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranabilen, yüksek etik değerler taşıyan kişidir. Bu tanımdan hareketle bir denetçide bulunması gereken temel özellikler (Güçlü, 2007: 8);

- Denetçiliği meslek edinmesi
- Mesleki bilgi ve deneyim sahibi olması
- Bağımsız davranabilmesi
- Yüksek etik değerleri taşıması
- Sır saklaması (Denetçilerin gördükleri özel durumları gizlemeleri yasal zorunluluktur) gereklidir.

Denetçilerin görev yaptığı alanlara göre de sınıflandırılması olanaklıdır.

Denetim elemanlarını:

- Merkezi Denetim Elemanı: Ülke düzeyinde denetim yapma yetkisine sahip denetim elemanları örneğin mülkiye ve maliye müfettişleri
- Yerel Denetim Elemanı: İl ve bölge, ya da sektör düzeyinde denetim yapma yetkisine sahip kişi olarak ikiye ayırmak mümkündür. Örneğin Vergi Denetmenleri gibi.

Denetçiler üç gruba ayrılmaktadır, bunlar; "İç Denetçi", "Kamusal Denetçi" ve "Bağımsız Denetçi" olarak yaptıkları çalışmaların kapsamına ve yerine göre değişiklik göstermektedirler.

Tablo 3.6. Denetçi Türlerinin Denetim Alanları ve Muhatapları
Açısından Ayrımı (Yılancı, Yıldız, 2001: 69, akt., Ayrancı, 2010: 16)

DENETÇİ TÜRÜ	DENETİM ALANLARI	İLGİLİ TARAFLAR
İç Denetçi	Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi	İşletme Yönetimi
Bağımsız Denetçi	Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi	İşletme Yönetimi, Yatırımcılar, Kredi Verenler, Devlet
Devlet Denetçisi	Uygunluk Denetimi	Devlet ve Kamu Kurumları

Yukarıdaki Tablo 3.6. da görüldüğü üzere; denetçi türlerinin denetim alanları ve muhatapları açısından ayrımı anlatılmaktadır. Tablo da İç denetçinin denetim alanları, uygunluk ve faaliyet denetimleri, muhatapı ise İşletme yönetimidir. Bağımsız denetçinin denetim alanları, Finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimidir, muhatapları ise işletme yönetimi, yatırımcılar, kredi verenler ve devlettir. Son olarak Devlet denetçisinin denetim alanı ise, uygunluk denetimidir ve bu denetçinin muhatapı ise devlet ve kamu kurumları olarak açıklanmaktadır.

Bağımsız denetçilerin denetim çalışmaları ile ilgili bazı sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklar aşağıda belirtilmiştir (Türedi, 2007: 33):

- Bağımsız denetçiler; inceledikleri mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu hakkında görüş bildirmelidir.
- Denetlenen dönemlere ait bütün belgelerin incelemesi denetçiden beklenmez çünkü denetçi yeterli zaman ve imkan bulamayabilir. Bu nedenle denetçilerden o dönemdeki tüm muhasebe faaliyetleri ile ilgili görüş beklemek doğru değildir.
- Denetçinin işletme politikalarının belirlenmesi ve değerlendirmesi konusunda sorumluluğu yoktur. Bu sorumluluk işletme yönetimine aittir.

- Denetim raporundaki bilgiler raporu kullanacaklar için yardımcı rehber niteliğindedir. Denetim raporu yasaların mutlak doğruluğu yönünden bir güvence olarak görülemez.
- Denetim ile ilgili tüm çalışmaların yapılması denetçinin asıl sorumluluğudur. Denetçi tüm çalışmaları yapmasına rağmen ortaya çıkan aksaklıklar varsa ve bu nedenle işletme ile ilgilenenler zarar görüyorsa bu sorumluluk yönetime aittir.

3.7.3.1. İç Denetçi

İç denetçiler bir örgütün kendi elemanlarıdır ve örgütün kendi iç kontrollerinin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi ile ilgilenirler. Konuyu işletme açısından açıklayacak olursak, iç denetçi işletmenin kendi elemanıdır. İç denetçiler, işletme içerisinde tepe yönetime bağlı iç denetim bölümü olarak nitelendirilen birimin elemanları olarak kurmay bir görev üstlenirler. Bu bölüm, denetimini yapacağı işletmenin diğer fonksiyonel bölümlerinden (üretim, pazarlama, finans vb.) bağımsız olarak örgütlenir. İç denetim bölümü, iç kontrol ortamı, risk değerlendirme bilgi-iletişim ve kontrol eylemleriyle alakalı tepe yönetime danışma ve güvence hizmeti veren kurmay bir birimdir. İç denetçiler başka bir ifade ile iç kontrol sistemiyle ilgili yönetime yardımcı olan kişilerdir. Dolayısıyla ihtiyaca göre, faaliyet denetimi veya uygunluk denetimi yapabilirler (Erdoğan,2012: 7).

İç denetçiler uygulamalarında teknik yetenek ve organizasyonun her seviyesindeki çalışanlar ile iletişim kurabilmek gibi yüksek standartlara sahip olmalıdırlar. İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi ve denetim bulgularına yönelik düzenleyici faaliyetlerin uygulanmasından emin olmak için iç denetçiler denetlenenler ile iyi ilişkiler geliştirmek ve sürdürmek zorundadırlar. Bu durumda da denetçinin çeşitli dengeleri bir arada gözetken iletişim yeteneğine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetçi denetlenen ilişkilerinin geliştirilmesi için iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken bağımsızlık ve objektifliklerini dikkate alarak katılımcı bir yaklaşım sergilemeleri gerekmektedir (Eşkazan, 2004: 33, aktaran, Almalı, 2009: 38).

3.7.3.2. Kamu Denetçisi

Kamu denetçisi kamu kurumlarında görev yapan denetçilere verilen isimdir. Kamu denetçileri hem örgüt içerisinde hem de örgüt dışından görevli kişiler olabilirler. Örneğin üniversitelerin kendi bünyelerinde çalışan iç denetçiler olduğu gibi üniversiteleri kendi bünyeleri dışından bir kamu denetçisi olan Sayıştay denetçileri denetlemektedir. Ancak kamu denetçilerinin ister örgüt içerisinde isterse örgüt dışında olsunlar yaptıkları işler genellikle uygunluk denetimidir. Zaman zaman faaliyet denetimi ve mali tablolar denetimi de yaparlar. Ancak dış denetçilerin veya bağımsız denetçilerin yaptığı şekilde bir mali tablo denetimi veya muhasebe denetimi yapmazlar. Çünkü kamu denetçilerinin amacı kamuya açıklanacak bir rapor düzenlemek değildir. Elde ettikleri sonuçları sadece üst yöneticilere iletirler (Erdoğan, 2012: 7).

Kamu denetçisi, kamudan maaş alan, kamu adına denetim yetkisi kullanan (Maliye müfettişi, SSK müfettişi vbg.) denetim elemanlarıdır. Kamu denetçileri kamu adına tüm faaliyet alanlarını denetler (Güçlü, 2007: 9).

Kamu denetçilerini denetim faaliyetini yürüttükleri başlıca kurumlar şunlardır (Ayrancı, 2010: 18);

- Sayıştay

- Devlet Denetleme Kurulu
 - Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
 - Sosyal Sigortalar Kurumu Teftiş Kurulu
- Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan denetçiler ise;
- Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu
 - Hesap Uzmanları Kurulu
 - Vergi Denetmenleri

ve bu kurumlarda çalışan denetçilerin yaptırım güçlerinin olması diğer denetçilerden farklı olan yanlarıdır.

3.7.3.3. Bağımsız Denetçi

Dış denetçi, örgütle ilişkisi olmayan kendi namına muhasebe denetimi yapmakla görevli bir serbest meslek erbabıdır. Bu sebeple dış denetçi terimi yerine genellikle bağımsız denetçi tabiri de kullanılır. Gerçek anlamda muhasebe denetimini yapan meslek erbabı dış denetçi veya bağımsız denetçilerdir. Bölümümüzün başlangıç kısmındaki genel denetim tanımı da muhasebe denetimi kaygısıyla yapılmış bir tanım olduğundan dolayı denetimin “tarafsız kanıt toplayarak” yapılmasına vurgu yapılmıştır. Her ne kadar iç denetçiler veya kamu denetçileri de denetimlerini tarafsız bir şekilde kanıt toplayarak yerine getirseler de bir örgüte bağımlı olmaları tarafsızlık konusunda dış denetçiler kadar duyarlı ve başarılı olmamalarına neden olabilir. Tanımdaki bağımsızlık veya tarafsızlık gerçek anlamda dış denetçiler için söz konusudur. Örneğin iç denetçiler, işletmenin bir elemanı olduğundan dolayı işletme yönetiminin emrindedirler. Benzer şekilde kamu denetçileri de kamunun bir elemanı olduğu için öncelikle kamu çıkarları doğrultusunda denetim yaparlar. Hâlbuki dış denetçiler tamamen bağımsız olarak çalışan serbest meslek erbablarıdır. Muhasebe denetiminin gerçek işlevi de bu denetimi yapan dış denetçilerin bağımsız ve güvenilir olmaları üzerine odaklanmıştır. Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında da denetçi terimi, dış denetçi veya bağımsız denetçi anlamında kullanılacaktır (Erdoğan,2012: 7).

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin finansal tablolarını denetlemektir. Bunun yanında yaptıkları çeşitli hizmetler de vardır. Bu hizmetler şunlardır (Bozkurt, 1998: 32):

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık yapmak,
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardımcı olmak,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini yürütmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerinin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere iş gören bulunmasına yardımcı olmaktır.

3.7.4. Bağımsız Denetim Kavramı ve Amacı

Toplumun gelişmesi, ekonomik yapının karmaşıklık derecesinin artması, güvenilir bilgi elde etmenin önemini büyük ölçüde arttırmıştır. Çünkü alınacak ekonomik kararlar doğrudan doğruya karar alma sırasında elde bulunan geçerli bilgilere

dayandırılır. İlgili tarafların amaçlara uygun ve tutarlı kararlar alabilmeleri için yararlanılacak bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu nitelikleri taşımayan bilgilere dayanarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasını engelleyerek hem topluma hem de karar alıcıların bizzat kendilerine zarar vermektedir. Bu bakımdan gerek yatırımcılar, gerekse karar alıcılar mali bilgilerle işletme başarısının ölçülmesinde kullanılan bilgilerde bağımsız bir güvence ararlar (Sağlar ve Tuan, 2009: 349, aktaran, Acar, Aktürk, vd., 2012: 116). Bu bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olduğunun saptanması konusunda en yaygın ve genel yöntem ise bu bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi veya kurum tarafından denetlenmesidir (Güredin, 1998: 4).

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi namına çalışan veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçiler tarafından işletmenin talebi ile bir denetim sözleşmesi doğrultusunda işletmenin mali tablolarının denetiminin yapılmasıdır (Demirkol, www.muhasibedergisi.com , 25.03.2013) .

Başka bir ifadeyle bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerin, finansal tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Finansal tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Kaval, 2008: 10).

Denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmış; sadece bağımsız denetime tabi olacak olan şirketlerin denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarına veya bir veya birden fazla yeminli mali müşavire veya serbest muhasebeci mali müşavire bırakılmıştır. Bağımsız Denetime tabi olmayacak olan şirketlerde denetçi olmayacaktır. Denetlemenin konusu, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu mali tabloları ile yıllık raporların ve envanter de dahil olmak üzere, tüm muhasebenin denetimidir. Söz konusu olan, kanuna, Türkiye muhasebe standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimidir. Yönetim Kurulu Raporunun denetimi ise, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir. Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsar. Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan kanun, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında her türlü ilişkiyi denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir. Denetlemenin, mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak ve gelecekteki risklerin tespitini de kapsayacak biçimde yapılması gerekir. Denetçilerin sorumlulukları ve sır saklama sorumlulukları yeni esaslara bağlanmıştır (Şahin, 2012: 4)

Bağımsız denetimin içerdiği genel özellikler ise şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 1998: 28):

- Bu tür denetimin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç, mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek var olan hatalar üzerinde durulmamaktadır.

- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Bağımsız denetim, işletme yönetimi ve çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerini önlemeye yardımcı olur ve faaliyetlerine yardımcı olarak, etkinliği artırır. Mali kurumlar (örneğin ticaret bankaları ve yatırım bankaları) ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla işletmelerden iktisadi ve mali durumları hakkında bilgi ve detaylı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenerek onaylanmaları gerekir. Dolayısıyla, bu raporların istenen özellikleri sağlayabilmesi için bağımsız denetime ihtiyaç vardır. Denetlenmiş mali tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında yardımcı olur. Kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile alakalı olası risklerden korur. İşletme ile ilişkisi bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir (Tunçay, 2011: 94).

Sermaye piyasasındaki gelişmeler işletmelerin muhasebe bilgilerinin daha geniş bir çevre tarafından istenmesini mecburi kılmıştır. Başlangıçta işletmelerin mali durumlarıyla işletme yönetimleri ve vergi denetçileri ilgileniyorken günümüzde şirket ile ticari ve mali ilişki kuran veya kurmayı düşünen bütün kişi ve kuruluşlar işletmelerin mali durumlarıyla ilgilenmektedir. Bu yüzden bağımsız denetim sermaye piyasasında özel ve kamu kesimi açısından büyük fayda sağlamaktadır (Çelik, 2000: 57).

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan firmaya yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Çelen, 2001: 2, aktaran, Karakaş, 2008: 9-10):

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.
- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.
- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitesini artırır.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır.
- İç Kontrol Sisteminin etkinliğini sağlar.

Bağımsız denetim, sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcının korunması, piyasada güven düzenin sağlanması ve halkın ekonomik gelişmeye katılımı konusunda çok önemli bir görevi gerçekleştirmektedir. Bu açıdan bağımsız denetim SPK da hedeflenen amaçlara ulaşılmasında çok önemli bir araçtır (Çelik, 2000: 56).

Bağımsız denetimin kamuya yararlarını şöyle sıralayabiliriz (Çelen, 2001: 2-3, aktaran, Karakaş, 2008: 10-11):

- Sermaye Piyasası, her şeyden önce güven ortamına dayandığından, bu piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya

açıklanan raporlarda yer alması lazımdır. Bunun sağlanmasının en etkili yolu, bağımsız denetimdir.

- Mali Kurumlar (Örneğin Ticaret Bankaları ve Yatırım Bankaları) ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla temasta bulundukları teşebbüs sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumu hakkında esas bilgi ve detaylı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenip onaylanmaları lazımdır. Bu raporların istenen özelliklerde olabilmesi için bağımsız denetime tabi tutulması gerekir.
- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur.
- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

Son olarak da bağımsız denetimin devlete yararlarını ise şu şekilde sıralayabiliriz (Çelen, 2001: 3-4):

- Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki; sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturacaktır.
- İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekarlık yapma güdülerini yok eder.
- Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlemiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracaklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebileceklerdir.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır.
- Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen Kamu İktisadi Teşebbüs'leri bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına doğru ve güvenilir bilgi verecektir.

3.7.5. Bağımsız Denetimin Kapsamı

Finansal raporların güvenilirliğini sağlayacak, bağımsız denetim mesleğinin tümünü kapsayacak, ancak meslekten de önemli ölçüde bağımsız olacak; denetimin kalitesini yükseltecek, kamunun güvenini sağlayacak ve kamu yararını gözetecek bir sisteme ihtiyaç duyulmuş, ABD başta olmak üzere birçok ülkede denetimin gözetimi kurumu oluşturulmuştur. Ülkemizde de bağımsız denetime yönelik düzenleme ve düzenleyici otorite çokluğu; muhasebe denetimi mesleğinin daha çok vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenmesi gibi hususlar dolayısıyla, bağımsız denetim sisteminin çok başlı ve dağınık bir yapı arz ettiği görülmektedir. Bu sebeple 2008 yılının Haziran

ayında, kamu gözetim kurulunun ülkemizde de oluşturulması amacıyla Türkiye Büyük Millet Meclisine “Bağımsız Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurulu” adlı yasa tasarısı sunulmuştur (Senal, 2011: 2).

Dış denetim olarak da tabir edilebilen bağımsız denetim esas olarak bir işletmenin karar alıcılarına sunulacak mali bilgilerinin doğruluğu konusunda görüş bildirmek amacıyla bağımsız denetim uzmanları tarafından yapılan bir denetim olduğunu daha öncede belirtilmiştir. Ülkemizde kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde görev yapan SPK bağımsız denetimi şu şekilde tanımlamıştır (Dibi, 2010: 28);

Seri: X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, md. 4/b’ ye göre; Bağımsız denetim, işletmenin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık mali tablo ve diğer mali bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi gayesiyle bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (Dibi, 2010: 29).

397. madde uyarınca, YTTK’nda Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun mali tablolarının, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği öngörülmüştür. Ayrıca, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan mali bilgilerin, denetlenen mali tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetimin kapsamı içine dahil edilmiştir. Denetçinin denetiminden geçmemiş mali tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı, kanunda özellikle vurgulanmıştır. Kanunun gerekçesine bakıldığında, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunluluğu, yasal bir yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetlenecek olan, şirketin mali tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir (www.serberkerymm.com, 21.04.2014).

Şirketin ve topluluğun mali tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; Envanterin, Muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, Riskin erken saptanması ve yönetilmesi amacıyla kurulan komitenin yönetim kuruluna verdiği raporların, Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir(www.serberkerymm.com, 21.04.2014).

Denetim, şirketin mali tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içerisinde olup olmadığını belirtip, açıklayacak biçimde yapılır. Mali tablolar ve yıllık faaliyet raporlarının denetlenmesi, bu belgelerin sadece kağıt üzerinden incelenmesi olmayıp, envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler ile denetlenmesidir. Ayrıca denetim, kanuna, uluslararası muhasebe standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığını da içerir (www.serberkerymm.com, 21.04.2014).

Kanunun 398. maddesinde denetimin özenle yapılması gereği vurgulanmıştır. Denetçiliğin bir meslek olduğu, mesleğin profesyonelliği şart kıldığı, profesyonelliğin ise, güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlakı anlamında “etik” i ve uluslararası denetim standartlarını içerdiği, kanunun gerekçesinde açıklanmıştır. Denetlemenin yapılmasında dört kural söz konusudur. Bu dört kural 398. madde uyarınca, şirket ve topluluk yönünden şu şekilde ifade edilmektedir (www.serberkerymm.com, 21.04.2014);

- Finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları,
- Tablolar ve raporlarla denetimin ortaya koyduğu bulguların ve bilgilerinin birbiriyle uyumlu olup olmadığı,
- Şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediği,
- Risklerin isabetle ifade olup olunmadığıdır,

ve bu dört nokta, birbirinin alternatifi olmayıp, dördü de denetimin olmazsa olmaz şartı olarak ifade edilmiştir.

Risklere işaret, denetimin ve denetim raporunun görevi değildir. Burada kastedilen, risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının, özellikle yıllık raporlarda buna işaret edilip edilmediğinin ve 378. maddede öngörülen mekanizmanın işleyip işlemediğinin incelenmesidir. Bilindiği gibi YTTK'nın 378. maddesinde, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren nedenlerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü kılınmıştır. Diğer şirketlerde ise, bu komitenin denetçinin gerekli görüp, bunu yönetim kuruluna yazılı bir şekilde bildirmesi halinde derhal kurulacağı hükme bağlanmıştır. Bu komite, her iki ayda bir yönetim kuruluna vereceği raporda durumu değerlendirecek, varsa tehlikelere işaret edecek ve çareleri de gösterecektir. Bunun yanı sıra, raporun bir örneği denetçiye de gönderilecektir (Ser&Berker, www.serberkerymm.com, 21.04.2014).

Bağımsız denetim sektörü, günümüzde önemi gittikçe artan ve mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan şeffaflığın sağlanmasında kritik bir role sahiptir. Bu sebeple bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar bakımından önem arz etmektedir. Ancak bağımsız denetim mesleğinde artan rekabet, meslek mensupları ve denetim firmalarını müşteri portföylerini koruma çabası içine itmiştir. Artan rekabet, fiyat kırmalarına yol açmakla kalmamış, ayrıca meslek mensuplarının bağımsızlıkları üzerinde de bir tehdit oluşturmaya başlamıştır. Dolayısıyla bazı denetim firmaları önemli sayılabilecek müşterilerini kaybetmektense, bağımsızlıklarından ödün vermeyi tercih edebilmektedirler. Müşteri firmaların raporlarında sundukları görüşlerin olumlu olması yönündeki talepleri, denetçiler ve denetim firmalarının zaman zaman onların bu isteklerini kabul etmelerine ve tarafsızlıklarını kaybetmelerine sebep olabilmektedir (Senal, 2011: 1-2).

3.7.6. Bağımsız Denetim Raporu

Mali tabloların, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının tam olarak uygulanması sonucunda hazırlandığı ve bilgilerin güvenilir ve doğru olarak sunulduğu denetçi raporları ile teyit edilmektedir. Bu sebeple denetçilerin hazırladığı denetim raporlarının da gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilerek hazırlandığının tespit edilmesi ve kalite güvence sisteminin varlığının araştırılması gerekmektedir. Lakin denetim raporlarının doğruluğunun kimin tarafından denetleneceği ülkemizde tam olarak belirlenmemiştir (Akdoğan, 2007: 18, aktaran, Senal, 2011: 121).

Denetim süreci sonunda düzenlenen denetim raporları denetim kalitesini etkilemektedir. Mali tablolar ile alakalı mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun tek göstergesi, yayınlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gerekmektedir (Çalgan, 2008: 41, aktaran, Senal, 2011: 30).

Denetim raporundan faydalanacak olanlar, değişik meslek ve iş alanlarında faaliyet gösterdiklerinden dolayı denetim raporu hazırlanırken son derece titiz davranmak raporda çok açık ve net ifadeler kullanmak gerekir. Denetçi raporlama standartlarına uyarak raporunu yazmak zorundadır. Denetim raporu kısa şekilli ve uzun şekilli olmak üzere iki türde yazılabilir (www.asmmmo.org.tr , 21.04.2014).

1. **Kısa şekilli denetim raporu:** Bu rapor şeklinde denetimin içeriği ve denetçinin görüşü yer almaktadır. Raporda yapılan çalışmalar ve ulaşılan sonuç kısa ve öz olarak belirtilir. Genel olarak finansal tabloların denetiminde düzenlenen rapor tipi budur (www.asmmmo.org.tr , 21.04.2014). başka bir ifadeyle, kısa şekilli denetim rapor biçiminde, denetimin içeriği ile denetçinin görüşü yer almaktadır. Raporda, yapılan çalışmalar ve ulaşılan görüş kısa ve öz olarak belirtilmektedir. Bu tür denetim raporlarına “standart rapor” veya “özet rapor” isimleri de verilir. Bu tür raporlar tüm işletme ilgilileri için düzenlenir ve yayınlanır. Genel olarak finansal tabloların denetiminde düzenlenen rapor, kısa şekilli rapordur (Bozkurt, 1998: 366).
2. **Uzun şekilli denetim raporu:** Oldukça geniş kapsamlı olarak düzenlenen bir rapor biçimidir. Tüm denetim çalışmaları, bulgular, varılan sonuçlar raporda ayrıntılı bir biçimde yer alır. Raporda ayrıca denetçinin açıklamaları ve yorumları da yer alır. Uzun şekilli denetim raporları genellikle yönetim için hazırlanır. Diğer işletme ilgililerine verilmez (Bozkurt, 1998: 366).

3.7.7. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistemi İle İlgili Düzenlemeler

Kalite denetimlerini yapan denetçilerin yeterli eğitim, öğretim ve tecrübeye sahip olması, denetçinin sahip olması gereken yüksek kişisel ve ahlaki nitelikleri taşıması ve yönetim tecrübesinin olması gerekmektedir. Kalite denetimlerini yapan denetçilerin teknolojik yönden, kalite sistemleri yönünden yeterli olmaları gerekmektedir. Teknolojik yönden yeterli olmaları için; operasyonların teknolojik yönünü kısa zamanda kavrayabilecek biçimde temel eğitim almaları yeterli olmaktadır. Bazı durumlarda, ürün/proses uzmanının kalite denetimcisine yardım etmesi de söz konusudur. Kalite sistemleri yönünden yeterli olmaları için; kalite standartları ve uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. İnsan ilişkileri yönünden yeterli olmaları için de, denetim görüşmelerinde diğer kimselerle iyi ilişkiler kurabilmeli ve bu ilişkilerini ölçülü bir biçimde sürdürebilmesi gerekmektedir. Bu nitelikleri taşıyan denetçiler hazırlık, planlama, uygulama ve değerlendirme aşamalarını uygulayarak denetim işlemlerini tamamlamaktadırlar. Bunun sonucunda da denetçi, denetim raporu adı verilen bir rapor hazırlamaktadır. Denetim raporunun biçimi ve niteliği; denetçinin türüne, denetçinin niteliğine, denetim bulgularına ve raporun sunulacağı kişi veya kurumların özelliklerine göre değişmekle beraber; kalite denetim raporunda yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir (Dalak, 2000: 75-76):

Denetim Kapsamı ve Hedefleri

- Denetim Planı
- Denetim Heyeti/Tetkik Edilenler
- Denetim Tarihleri
- Denetime Referans Belgeler
- Uygunsuzluklarla İlgili Belgeler
- Denetim Heyetinin Kararı
- Denetim Raporunun Dağıtım Listesidir.

İşletmelerde çeşitli hile şekillerine rastlamak mümkündür. Özellikle bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle beraber ortaya çıkan bilgisayar hileleri oldukça yaygınlaşmaktadır. Yapılan hileler işletmelerde önemli hukuki davalar gibi sebeplerle çok yüksek kaynak kayıplarına yol açmakla beraber, muhasebe ve denetim uzmanlarının imajlarının zedelenmesine sebep olabilmektedir (Çankaya, Gerekan, 2009: 94, aktaran, Acar, Senal, vd., 2011: 275). Yapılan araştırmalar söz konusu hilelerin genellikle denetim kalitesinin en zayıf olduğu aşamalarda ortaya çıktığını göstermektedir. Bu sebeple, denetim kalitesi konusunda en iyi başlangıç noktası, denetim hile oranının tespit edilmesidir (Franci, 2004: 345-368, aktaran, Acar, Senal, vd., 2011: 275). İşte tam bu noktada; Denetim kalitesi, denetçinin ve denetim firmasının kendi içerisindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite seviyesinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir (Ceylan, 2007: 220, aktaran, Senal, 2011: 16).

Patric; yaptığı araştırmasında, hataların ortaya çıkmasına çeşitli sistematik faktörlerin etken olduğunu tespit etmiştir. Bunlar (Patric, 2004: 99, aktaran, Acar, Senal, vd., 2011: 275-276);

- Zayıf denetim gözetimi,
- Eğitim eksikliği,
- Yüksek riskli müşteri hizmetleri,
- Tartışmalı kararlar içindeki yargı hatalarıdır.

Kaliteli bir denetimin anahtarı olarak yeteneğin yanı sıra bağımsızlıktan bahsetmektedir. Yetenek; hata, ihmal ve yanlış beyanların meydana çıkarılmasında, bağımsızlık ise nitelikli denetim raporların hazırlanmasında bir araç olarak kullanılmaktadır (Fearnley, Vivien, 2004: 117-138, aktaran, Acar, Senal, vd., 2011: 276). Kalite denetimlerinde, kalite sisteminin bütün unsurları belirli bir plana göre denetlenmektedir. Bu amaçla, Kalite Güvence Bölümü, yönetim tarafından onaylanmak üzere yıllık bir iç denetim planı hazırlamaktadır. Bu plan, Kalite Güvence Müdürü ile alakalı bölümlerin yöneticileri tarafından tartışılıp karara bağlandıktan sonra, yönetimin onayı alınarak dağıtılmaktadır (Dalak, 2000: 72). Yetenek bakımından incelendiğinde, yeteneksiz denetçilerin hata ve hileleri ortaya çıkarma olasılıklarının, yetenekli denetçilere göre daha düşük olduğu tespit edilmiştir (Becker vd., 1998: 117-138, aktaran, Acar, Senal, vd., 2011: 276).

3.7.7.1. Sermaye Piyasası Kurulu Çerçevesinde Yapılan Düzenlemeler

Seri:X, No: 1-19 Sayılı Tebliğler'e göre Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliği" yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim Kuruluşları ve denetçilere yönelik genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir (Ayrancı, 2010: 66).

Tebliğin yürürlüğe konulması ile beraber, mali tablolarla kamuya açıklanan bilgilerin doğruluğu konusunda önemli bir güvence oluşturan bağımsız denetimin, daha kaliteli bir biçimde yerine getirilmesi, ayrıca uygulayıcıların daha kapsamlı ve uluslararası bağımsız denetim standartları ile uyumlu bir rehberle kavuşmalarının sağlanması hedeflenmiştir. Önceki standartlara nispetle, hayli kapsamlı ve detaylı olan söz konusu standartlarla birlikte, aynen muhasebe ve finansal raporlama düzenlemelerinde olduğu gibi kural bazlı düzenleme yaklaşımdan ilke bazlı düzenleme

yaklaşımına geçiş yaşanmıştır. Bununla beraber Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ’de mali tabloların bağımsız denetimine yönelik uluslararası bağımsız denetim standartlarının hepsi mevcut olup bunun yanı sıra, ülkemizde bağımsız denetim sektörünün düzenlenmesine yönelik genel nitelikli bir takım hususlar ele alınmakta; bu kapsamda kuruluşların bağımsızlığı, mesleki özen ve titizlik ilkesi, mesleki yeterlilik gibi bir takım genel bağımsız denetim standardı olarak adlandırılan hususları ile birlikte denetimin gözetimi ile alakalı yaklaşımlar sunulmakta, denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi veya yetkilerinin iptali ile kuruluş ve denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluklarına da yer verilmektedir (Atasoy, 2010: 86).

Sermaye piyasası, bağımsız denetim faaliyetine yönelik olarak, bağımsız denetim firmalarının kuruluş şartları, faaliyet esasları, bu kuruluşlarda çalışabilecek kişileri nitelikleri ve müşteri işletmelerle yapılan sözleşmeler bakımından izleme faaliyetinde bulunmaktadır. Bağımsız denetim sektörünün işleyişinde etkinliği artırmak üzere, Sermaye Piyasası Kurulu’nun diğer birimlerden gelen bildirimler de izleme faaliyetinde dikkate alınmakta, bunun sonucunda bağımsız denetim firmaları nezdinde kalite kontrol çalışmaları yürütülmektedir (SPK, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, 2008: 89).

Türkiye’de sermaye piyasasında bağımsız denetim yalnızca halka açık şirketler, bankalar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve faktoring şirketleri için zorunludur (Çelik, 2012: 80).

3.7.7.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Yapılacak Olan Düzenlemeler

YTTK şeffaflığın ve açıklığın bir gereksinimi olarak uluslararası denetim standartlarını gündeme getiren bir yapıdadır. Ayrıca kanun kurumsal yönetim ilkelerini de içerisinde barındırmaktadır (Çelik, 2012: 77).

Ülkemizde SPK düzenlemeleri ile halka açık şirketlerde uygulaması başlayan bağımsız denetim, BDDK düzenlemeleri ve yasalaşması beklenen YTTK ile yaygınlık kazanmaktadır. Yapılan düzenlemelerle işletmelerimizin kurumsal yönetim çerçevesinin sürekli bir parçası durumuna gelen bağımsız denetim hizmetleri, işletmelerin muhasebe ve mali raporlama sistemlerinin uluslararası standartlarda kalite ve verimliliğini arttırmalarını da sağlamaktadır (Deloitte Denetim Komitesi, 2009: 4).

TTKT geçici md:2’ ye göre bağımsız denetimin gözetimindeki dağınık yapının ortadan kaldırılması ve denetim standartlarının tek bir yetkili otorite tarafından belirlenmesini temin etmek amacıyla kamu tüzel kişiliğine sahip Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun kurulmasını talep etmektedir. Söz konusu Kurul kuruluncaya kadar, Türkiye Denetim Standartları; TÜRMOB ile ilişkili bir Kurul tarafından uluslararası bağımsız denetim standartlarıyla uyumlu olarak belirlenir, kurulun, hangi kurum ve kuruluşların temsilcilerinden oluşacağı ile çalışma usul ve esasları, TÜRMOB tarafından hazırlanacak ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yayınlanacak bir yönetmelikle düzenlenecektir (Atasoy, 2010: 106).

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile beraber uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Finansal Raporlama Standartları uygulamasının mecburi hale gelmesi, bu esasa göre düzenlenen mali tabloların denetimini ön plana çıkarmaktadır. Bu sebeple denetim standartlarının bütün kesimler için bağlayıcı olacak biçimde yürürlüğe girmesi ve bu konuda tek bir otoritenin olması büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2007: 20-21, aktaran, Senal, 2011: 128).

TTKT’nın 1501. maddesine göre; büyük, küçük ve orta ölçekli; halka açık veya olmayan, hisse senetleri borsaya kayıtlı olan veya olmayan, özel veya kamu sektörüne

ait tüm anonim şirketlerde mali tablolar denetimi ile; birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermaye artırımı veya azaltılması durumlarında özel denetime tabidirler. Denetimin 3568 sayılı yasaya göre; SMMM, YMM ve bunların oluşturdukları bağımsız denetim kuruluşları tarafından, uluslararası denetim standartlarına göre bütünsel olarak yapılması öngörülmektedir. Denetimden geçmemiş olan mali tablolar ve yıllık raporlar yok hükmündedir (Özbirecikli, 2006: 16, aktaran, Demirkıran, 2010: 98).

Tasarı denetim alanında önemli değişiklikler getirmektedir. Bu değişiklikler ile yapılan denetim çalışması ve bu çalışmanın sonucunda meydana çıkacak rapor kuşkusuz daha kaliteli olacaktır. Tasarı ile gelecek yeni düzenlemeler şu şekildedir (Dibi, 2010: 73-75):

- TTKT'nın, 397/1. maddesi ve 635. maddesine göre; Anonim şirketler ve şirketler topluluğu ile limited şirketlerin mali tabloları denetçi tarafın Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetlenecektir.
- TTKT'nın, 397/2. maddesine göre; Denetçinin denetiminden geçmemiş, mali tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. Başka bir deyişle mali tablolar ve yıllık faaliyet raporunun mutlaka denetimden geçmiş olması gerekmektedir.
- TTKT'nın, 398/1. maddesine göre; Denetleme, denetim mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve Uluslar arası Denetim Standartlarına uygun olarak özenle yapılacaktır.
- TTKT'nın, 400/1. maddesine göre; Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler.
- TTKT'nın, 400/1. maddesine göre; YMM, SMMM Bağımsız Denetleme Kuruluşu ve bunların pay sahiplerinden biri; YMM, SMMM, Bağımsız Denetleme Kuruluşunun veya onun pay sahibinin yanında çalışanlar veya bunların mesleği yürüttüğü kişiler;
 - Denetlenecek şirkette pay sahibi ise,
 - Denetlenecek şirketin yöneticisi, çalışanıysa veya 3 yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
 - Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi ya da sahibi ise veya bunlarda %20'den fazla paya sahipse,
 - Son 5 yıl içinde denetçilik mesleğinde elde ettiği gelirin %30'undan fazlasını denetlenecek şirkete denetçilik veya danışmanlık işinden elde etmişse ve bunu cari yılda elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.
- TTKT'nın, 400/2. maddesine göre; Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl değiştirilir.
- TTKT'nın, 400/3. maddesine göre; Denetçi denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketiyle de yapamaz.

3.7.8. Türkiye’ de Denetimin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimini Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonra olarak iki kısımda değerlendirmek bu konudaki gelişimler bakımından bize daha anlaşılır bir karşılaştırma fırsatı sağlayacaktır.

➤ **Cuhmuriyet Öncesi Dönem**

Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman meydana çıktığı kesin olarak bilinmemekle beraber, büyük ölçüde Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiş olan Osmanlı Devlet Yönetim modelinde denetleme hizmetlerinin varlığını ve bağımsız bir biçimde yürütülmekte olduğunu Mustafa Akdağ “Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi” adlı kitabında şöyle ifade etmektedir (Büyükşalvarcı, Bezirci, vd, 2008, aktaran, Bezirci ve Karasioğlu, 575, www.sead.selcuk.edu.tr, 22.06.2014);

“...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, gene kadılardan birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek “müfettiş” diye yollandığı” ve “...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi”

bu ifadeler Osmanlı Devletinde denetim hizmetlerinin özellikle kamu yararı doğrultusunda yapılandırıldığını göstermektedir.

Osmanlı’da kamunun gelir ve giderlerini denetleyen ve bilfiil yapan Defterdarlıklar, Osmanlı döneminden günümüze kalan kurumlardır. Yine 1862’de bugün dördüncü büyük yargı kurumumuz olan Sayıştay kurulmuştur (Güçlü, 2007: 2).

Osmanlı Şeriye Sicilleri incelendiği zaman Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde amme menfaatinin gözetmek üzere her türlü finansal içerikli konularda “kadı” lara tam olarak yetki verilmiş kadılar bu yetki çerçevesinde bulundukları bölgelerdeki muhasebat ile alakalı her türlü işlemlerin yerine getirilmesinden veya yerine getirilen işlemlerin kontrol edilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Kadılar bu görevlerini yerine getirirken muhasebat ile alakalı bütün almış oldukları kararları şeriye sicillerine kayıt ederlerdi (Büyükşalvarcı, Bezirci, vd, 2008, aktaran, Bezirci ve Karasioğlu, 575, www.sead.selcuk.edu.tr, 22.06.2014).

Osmanlı’da muhasebe düzeni, devletin finansal yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe denetimi finansal denetim (kamu denetimi) niteliğinde olup, devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi maksadıyla gerçekleştirilmiştir. Günümüzde de varlığını sürdüren Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuştur (Güvemli, 2001: 640, aktaran, Uzay, Tanç, vd.,2009: 130). Düyun’u Umumiye İdaresinin ise, piyasada muhasebeci ihtiyacının giderilmesine ve muhasebe eğitimi alanında yeni hocaların yetiştirilmesine katkısı olmuştur (Aysan vd., 1998: 65, aktaran, Uzay, Tanç, vd., 2009: 130).

➤ **Cumhuriyet Sonrası Dönem**

1924 yılından sonra yürürlüğe giren “Hesap Talimatnamesi” devlet muhasebesinde iki yanlı kayıt sistemi öngörülmüştür (Güçlü, 2007: 2).

1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu da uzun yıllar devlet muhasebesine yön vermiştir. Bununla beraber Cumhuriyet’in ilk yıllarında Osmanlı’dan kalan tarım ve hayvancılığın vergilendirilmesi ilkesinden vazgeçilmiş ticaret ve sanayinin vergilendirilmesine yönelmişlerdir. Bu bağlamda devlet muhasebesinin yerinde saymaya başladığını ve özel muhasebenin geliştiğini görürüz. 1929 dünya ekonomik bunalımını takip eden yıllarda Atatürk’ün emriyle para ve sermaye piyasalarını denetim altına almak amacıyla 1930’lu yıllarda Merkez

Bankasının kurulduğunu görüyoruz. Bunu takip eden 1950’li yıllarda gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunu yürürlüğe girmiştir. 1989 yılında ise 3568 sayılı muhasebe meslek yasasının çıkmış olması ve 01.01.1994 den itibaren Tek Düzen Muhasebe Hesap Planının uygulamaya konulması önemli kazanımlar olarak değerlendirilmektedir. Ülkemizde uygulamaya konulan TTK, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, kamu denetimi ve vergi denetimini ön plana çıkartmıştır. Ülkemizde kamu denetim kurumlarını dağınık ve çok sayıda olması, özel denetim kurumlarının henüz yeterli, güven olmaması ve olması gereken yeri sağlayamamış olması denetimin ülkemizde ciddi bir sorun olarak devam etmesine sebep olmaktadır. Bununla birlikte, 3568 sayılı muhasebe meslek yasası pek çok önemli eksikliğe rağmen ciddi bir boşluğu doldurmuş yetersiz kalan kamu denetimine yardımcı olmuştur. Yasanın yürürlüğe girmesiyle beraber bağımsız denetim kuruluşları yerlerini almaya başlamışlardır (Güçlü, 2007: 3).

Türkiye’de muhasebe denetçiliği mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile birlikte başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Daha sonraki süreçte bir yandan yasalaşma, bir yandan da mesleki örgütlenme çalışmaları sürdürülmüştür. 1929 yılında yaşanan Dünya ekonomik buhranı, Türkiye ekonomisini de olumsuz etkilemiştir. Türkiye’de özellikle 1950’lerden itibaren hızla değişen ekonomik yapı ve sanayileşmede yaşanan gelişmeler, işletmelerde muhasebe ve muhasebeci ihtiyacını da ön plana çıkarmıştır. (Türker, 2006: 5, aktaran, Uzun, Tanç, vd., 2009: 130). Ekonomik gelişme, bazı yabancı sermayeli şirketlerin gereksinimini, muhasebe mesleğinin denetim boyutunun geliştirilmesini gündeme getirmiştir. Devlet kesiminde, Devlete ait ekonomik kuruluşları destekleyen bir memur sınıfının oluşumu, Maliye Bakanlığı adına denetim yapan Maliyet Müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassısı’nın Hesap Uzmanları biçiminde yeniden yapılandırılması ile serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki gelişimleri sonucunda denetim amaçlı mesleki örgütlenme ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu amaçla mesleğin Fransa’da kullanılan unvanlarından biri olan Expert Comptables’ın Türkçe karşılığı olan Muhasebe Uzmanları unvanı seçilerek 1942 yılında “Türkiye Muhasebe uzmanları Derneği” kurulmuştur. Halen faaliyette bulunan dernek muhasebe mesleğinin denetim boyutunda gelişmesi için faaliyetlerini sürdürmektedir (www.tmud.org.tr, aktaran, Bezirci ve Karasioğlu, 576, www.sead.selcuk.edu.tr, 22.06.2014).

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine finansal tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (www.tbb.org.tr, aktaran, Bezirci ve Karasioğlu, 576-577, www.sead.selcuk.edu.tr, 22.06.2014).

Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk adım, 1970’li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmaları, muhasebe denetimi mecburiyeti ile karşılaşmışlardır. Daha sonraki yıllarda, Türkiye’ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, TTK, Yabancı Sermaye Başkanlığı’na başvuru,

yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapmak gibi sebeplerle muhasebe denetimi talep etmeleri ile gelişmiştir (Uzay, Tanç, vd., 2009: 131).

Ülkemizde denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanununda yer almıştır (Bayazıtlı, 1991: 64, aktaran, Bezirci, Karasioğlu, 577, www.sead.selcuk.edu.tr, 22.06.2014). Türk hukukunda işletme denetimleri 1987 yılına gelinceye kadar TTK ve vergi mevzuatı çerçevesinde kamu gelirlerini güvence altına almak maksadıyla, kamu otoriteleri tarafından yapılan bir denetim şekli biçiminde görülmüştür. 1987 yılından sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma eğilimi meydana çıkmış ve bu eğilimle beraber bağımsız denetim, işletme denetiminde yerini almıştır (Çelik, 2005: 41).

Türkiye’de muhasebe denetimi mesleğinin yasal olarak kurulması çalışmaları 1933 yıllarına dayanmakla birlikte, ilk kurallar 1987 yılında önce bankalar, daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmuştur. 1987 yılında getirilen düzenlemeler sonucunda, yetki almış bağımsız denetim şirketi sayısı 35’e yükselmiştir. Bunlardan 8’i uluslararası nitelikteki denetim şirketi iken, 27’si yerli denetim kuruluşudur (Uzay, 1990: 61, aktaran, Uzay, Tanç, vd., 2009: 131).

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına yönelik zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i yayınlamıştır (Akgül, 2000: 5).

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi (Çarıkoglu, 1995, aktaran, Bezirci ve Karasioğlu, 577-578, www.sead.selcuk.edu.tr, 22.06.2014):

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarının Oluşturulmasına,
- Tek Düzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
- Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş sınavının uygulanması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,
- Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisans üstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutlarının geliştirilmesine,
- Muhasebe denetimine vergi denetim olarak bakmamaya,
- Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine bağlı olmuştur. Ülkemizde bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler 5 kategoride incelenebilir:
 - 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
 - Sermaye Piyasası Kanunu
 - Bankacılık Kanunu
 - Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
 - Sigortacılık Kanunu

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve denetime yönelik gelişmeler, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’nda ki hükümler çerçevesinde gelişmiştir. İlgili kanundaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını

yönlendirici çalışmalar yapmıştır. Bu kuruluşlardan belli başlı olanlar şu şekildedir (Akdoğan, 2001: 13):

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği gibi diğer kuruluşlar,
- Türkiye Muhasebe ve denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'dur.

Ülkemizde son olarak bağımsız denetimin önemini büyük ölçüde artıracak olan düzenleme, 01.07.2012'de yürürlüğe giren 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gelmektedir. Kanunda Anonim Şirket niteliği taşıyan tüm işletmelerin denetimlerinin, halka açık olup olmamasına bakılmaksızın, “Denetçi” olarak nitelendirilen bağımsız denetim yetkisi bulunan kişi veya kuruluşlarca gerçekleştirilmesi hükmü getirilmiştir. Orta ve küçük ölçekli Anonim Şirketler, bir veya birden fazla YMM veya SMMM unvanlı kişiyi denetçi olarak seçebilecekken, büyük ölçekli Anonim Şirketler ancak bağımsız denetim yetkisi bulunan ve ortakları YMM veya SMMM unvanı taşıyan kuruluşları denetçi olarak seçebileceklerdir (Gül, www.ustatlar.net , 10.10.2013). Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenmiştir (6102 Sayılı TTK, www.tbmm.gov.tr ,20.10.2013).

4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)'LER

Ülkeler bazında ulusal muhasebe standartlarında ki farklılıklar işletmelerin ölçeği ne olursa olsun birçok alanda çelişkiler oluşturmaktadır. Küreselleşme süreci ve küreselleşmeyle beraber dünyanın tek bir pazar durumunu alması, sermaye piyasalarındaki hızlı gelişim ve uluslar arası para hareketinin hız kazanması gibi olgular işletmelerin finansal raporlama anlamında ortak bir alfabede toplanmalarını zorunlu kılmıştır. Yine sermaye ihtiyaçlarını uluslararası finans piyasalarından temin etmek isteyen işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini arttırmaları, önceden belirlenmiş bu standartlara uyum ve entegrasyonuna bağlıdır. Ülkemizde standart oluşturma yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiş ve bu yetki çerçevesinde kurul AB mevzuatıyla uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına entegrasyonu sağlayabilmek gayesiyle UFRS' nı benimsemiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) ile bir telif ve lisans anlaşması imzalanmıştır. Bu çalışmalar kapsamında TMSK tarafından resmi bir çevirinin yapılarak TMS / TFRS resmi gazetede yayınlanmıştır (Güner, Doğan, vd. 2013: 3).

12.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan Kanun'un ek 1. maddesi uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan TMSK, 07.03.2002'de, UFRS ile uyumlu muhasebe standartları saptamak ve yayınlamak gayesiyle faaliyete geçmiş, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini de devralmıştır (Başpınar, 2004: 51). Dolayısıyla TMSK, denetlenmiş mali tabloların sunumunda; mali tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere kurulmuştur. Kurul, 2010 yılında da Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayınlamıştır (IFRS, 2010, aktaran, Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 156). Bu yayında TMS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41 yer almaktadır. Bu standartlar, numaraları farklı olsa da, UFRS'lerden alınmış olup, UFRS'lerde değişiklik oldukça yenilenmektedir. 2010'da Türkiye Muhasebe Standartları, halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerinin denetlenmiş finansal tablolarında kullanılmaya başlanmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 156).

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenleme/uygulamaların ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir (Üstündağ, 2006: 13., aktaran, Tire, 2009: 9).

Türkiye'deki muhasebe düzenlemeleri incelendiğinde ekonomik ve siyasi ilişkiler paralelinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Başlangıçta muhasebenin gelişimi ağırlıklı olarak kamu sektöründe gerçekleşmiştir. Muhasebe düzenlemeleri, başlangıçta Fransız, sonra Alman daha sonra da Amerikan muhasebe sisteminden etkilenmiştir. Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile alakalı uygulanan çalışmalar incelendiğinde çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu meydana çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine kullanır hale gelmiştir. Türkiye piyasalarına bakıldığında, bir işletme, vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilanço için, "1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" uyarınca belirlenen ilkeler ve Tekdüzen Hesap Planı'nı, bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu'na vereceği bilanço için "SPK Muhasebe Standartlarını", bir banka olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na vereceği bilanço için

“BDDK Muhasebe Standartlarını” ve alacağı uluslararası kredi için ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için “Uluslararası Muhasebe Standartlarını” esas alarak finansal tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktadır. Türkiye şirketlerinin dünya piyasalarında kendini kabul ettirebilmeleri, finansal kaynaklara daha kolay erişebilmeleri, yabancı şirketlerin Türkiye’deki yatırımcılarının önünün açılabilmesi, Avrupa Birliği’ne girmeye hazırlanan Türk şirketlerinin rekabet gücüne sahip olabilmesi için Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kilit rol oynayacak niteliğe sahiptir (Kocamaz, 110, www.iibfdergisi.ksu.edu.tr , 12.06.2014).

Bunun yanı sıra muhasebede standartlaşma denetimin daha kolay ve daha güvenilir bir biçimde gerçekleşmesi bakımından da faydalıdır. Muhasebe standardizasyonu ile beraber işlem ve olayların benzer ilke, kavram ve muhasebe politikalarına uygun bir biçimde muhasebeleştirilmesiyle mali tabloların daha güvenilir ve doğru olmasına ve daha kolay karşılaştırılabilmesine olanak sağlar. Böylece bu bilgilerin denetiminin daha sağlıklı bir biçimde yapılmasına imkan verir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 234, aktaran, Karkacı, 2009: 6).

Finansal tablo ve muhasebe bilgilerinde uyum ve standartlaşmanın sağlanması için her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulup, uygulanması artık bir zorunluluk olarak görülmektedir. Son yıllarda globalleşme ile beraber, uluslar arası ticaretin daha kolay yapılmaya başlanması, uluslararası düzeydeki işletmelerin çoğalması, uluslararası finansal piyasalardaki gelişmeler, serbest piyasa ekonomisine geçilmesi ve meydana çıkan “Yeni Ekonomi” olgusu, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kalkmasını ve şirketlerin muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir nitelikte olmasını gerekli kılmıştır (Ayboga, 2002: 49-50, aktaran, Karkacı, 2009: 24).

Türkiye’de son iki yılda tek düzenliliğin sağlanması ve TSRS’lere geçişte milat sayılabilecek çok önemli iki gelişme yaşanmıştır. Bunlardan birincisi YTTK’nın yayımlanarak TFRS’lere göre mali tablo düzenlenmesini yükümlülük haline getirilmesi, diğeri ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle 02.11.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Türkiye’deki muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarını tek çatı altına toplayacak olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulumunun teşkil edilmesidir (Çelik, 2012: 45).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından oluşturulmakta ve yayınlanmakta olduğunu daha öncede belirtmiştik. Kurulun hedefi, “finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek” biçiminde ifade edilmektedir. 26.09.2011 tarihli Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’ye göre Kurul’un görev ve yetkileri özetle (muhasebe ve finansal raporlama ile alakalı olanlar) şu şekildedir (Erer, Çatıkkaş, vd., 2013: 4):

- Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.
- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını daha çok Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümler yönlendirmiştir. Bu hükümlerin ihtiyaçlara cevap vermediği veya uygun bulmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşlarda kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici birtakım çalışmalarda bulunmuşlardır. Bu kuruluşlardan önemli olanları şunlardır (Arıkan, 1996: 62, aktaran, Karkacier, 2009: 25):

- İktisat Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Türk Bankalar Birliği
- Sermaye Piyasası Kurumu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Koordinatörlüğünde Kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).

Önemli değişiklikler içerisinde, sabit kıymetlerin TMS/TFRS’ye değerlendirilmesi, vadeli alım ve vadeli satışların ayrılması, tüm alacak ve borçlar için reeskont hesaplama zorunluluğu, reeskontun VUK uygulamasından farklı formülle hesaplanması, ilişkili tarafların ayrılması, öngörülemez giderler için karşılıkların ayrılması, değer düşüklüğü hesaplamaları, ertelenen vergilerin hesaplanması, VUK’tan farklı bir maliyet yapısının oluşturulması, yeni finansal enstrümanlar, konsolide mali tabloların hazırlanması gibi konular sayılabilir. Ayrıca, bundan böyle ticari kârın bulunması yeterli olacak, ancak ticari kârdan yola çıkarak TMS’ye özgü birtakım eksiltmeler ve VUK’a özgü artırımlarla vergi matrahına ulaşılabilecektir. İşletme sistemlerinde bunu sağlamak için paralel muhasebe prensiplerini uyarlamak gerekmektedir (BIC, www.behrendt.com.tr, 08.05.2014).

Türkiye’de standart hazırlama konusunda karmaşanın sona erdirilebilmesi için TMSK kurulmuş ve tüm işletmeleri içine alacak şekilde TMS’lerin yayınlanması amaçlanmıştır. Türkiye’de muhasebe standartları ile alakalı yapılan çalışmalar devlet öncülüğünde gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken ekonomik ve siyasi anlamda ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerin yasaları ve uygulamaları örnek alınmaktadır (Kocamaz, 110-111, www.iibfdergisi.ksu.edu.tr, 12.06.2014).

Türkiye Muhasebe Standartları'nın hazırlanıp yayınlanmasıyla, muhasebe alanında ortak bir dil oluşturulması suretiyle finansal raporlamaların hazırlanması ve sunulmasında da birlik sağlanacaktır. Finansal tablolarda yer alan ve kendi standartları itibarıyla doğru olan TTK, VUK, SPK, Bankalar Kanunu, Sigorta Mevzuatı gibi muhtelif mevzuatlar içinde bulunan, muhasebesel kayıt ve raporlamalara yönelik farklı hükümler çerçevesinde ülke genelinde işletmelerin farklı esaslara dayalı tablolar düzenlemelerine sebep olan uygulamalarda bütünlük sağlanabilecektir (Kocamaz, 117-118, www.iibfdergisi.ksu.edu.tr , 12.06.2014).

4.1. TFRS'nin Finansal Tablolar Üzerine Etkileri

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da öngördüğü üzere Türkiye'de bundan sonra muhasebe standartları ile alakalı her türlü değişiklik TMSK tarafından gerçekleştirilecektir. Yine bu yasaya göre bu standartların işletmelerde defter bazında uygulanması gerekmektedir. Bu da her muhasebe kaydının TMS/TFRS'ye uygun bir şekilde yapılması demektir. Bu kanuna göre işletmeler muhasebe sistemlerini TMS/TFRS standartlarına göre uyarlamak zorunda kalmışlardır. Bu durumda işletmelerin muhasebe sistemlerinde köklü değişiklikler meydana getirmiştir. Türkiye'de ise önceleri muhasebe konusunda, şirketlerin takip etmek zorunda olduğu yasal çerçeve; Vergi Usul Kanunu, Tek Düzen Hesap Planı'na dayalı Muhasebe Sistemi ve Türk Ticaret Kanunu tarafından düzenlenmekteydi. Ancak YTTK yukarıda sayılan tüm yasal çerçeveyi bir araya getirmiştir. Bu arada, YTTK, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı baz aldığından, köklü değişiklikleri de beraberinde getirmiştir (BIC, www.behrendt.com.tr , 08.05.2014).

Yeni Kanun halka açık olsun olmasın, tüm işletmelerin mali tablolarının, TMSK tarafından yayınlanan TMS/TFRS' ye göre hazırlanmalarını öngörmüştür. TMS/TFRS, UFRS'nin Türkçe çevirisidir. Yeni Kanun, muhasebe ve raporlama alanındaki uygulamalara tekdüze uygulama disiplini ve düzenini getirerek, TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış mali tabloların UFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolarla karşılaştırılabilmesini ve TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış mali bilgilerin uluslararası pazarlarda kabulünü sağlamayı amaçlamaktadır. Daha önceleri belirleyici bir role sahip olmayan önemlilik, karşılaştırılabilirlik, özün önceliği, dürüst gösterim (dürüst resim ilkesi) gibi kavramlar UFRS ile tam uyumlu olan TMS/TFRS'nin kavramsal çerçevesinde yer alacaktır (PWC, www.ttkd.org.tr , 16.02.2014).

Hali hazırda İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)' ye raporlayan bütün şirketler mali tablolarını Tebliğ no 29'a göre hazırlamakta, bu tebliğ de tamamen TMS/TFRS'nin uygulanmasını öngörmektedir. TMS/TFRS kapsamı dışında kalan, (kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan) işletmeler için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu "IASB" tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı" (IFRS for SMEs) yayımlanmıştır. Bu standart, tam set IFRS'lerin basitleştirilmiş bir şeklidir ve tek bir standart içinde 35 bölümden oluşmaktadır. Fiilen mevzuatımıza TMS/TFRS olarak girmiş bulunan IFRS'lerle aynı sistematığe haiz olması, IFRS for SMEs' in TMSK tarafından benimsenmesinde önemli rol oynamıştır. IFRS for SMEs bire bir Türkçeye çevrilmiş olup, KOBİ TFRS adı altında yayımlanmış bulunmaktadır (BIC, www.behrendt.com.tr , 08.05.2014).

4.1.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

Mali Tabloların Sunuluşu Standardı Ocak 2005'te Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TMSK tarafından yayınlanan standart uygulamacılara mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında dikkat edilmesi gereken ilkeleri detaylı olarak sunmaktadır (Özdemir, 2007: 46).

TMS/1, finansal tabloların sunuluşuna yönelik genel hükümleri, yapılarına ilişkin ana çerçeveyi ve içeriklerine yönelik asgari koşulları düzenlemektedir. Belirli işlem ve olayların muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklamalarına yönelik hususlar, diğer Standartlarda ve Yorumlarda ele alınmaktadır (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 33).

Tablo 4.1. Standardın ve Finansal Tablo Hakkında Genel Bilgiler (Ser&Berker: 36, www.serberkerymm.com, 12.03.2014)

Finansal tabloların sunuluşuyla alakalı	
Standardın Amacı	• Genel kuralları, • Yapısıyla ilgili açıklamaları ve • İçeriğiyle ilgili asgari koşulları ortaya koymaktır.
Standardın Kapsamı	• Standart genel amaçlı finansal tabloların TFRS'ye uyumlu olarak hazırlanması ve sunulmasında uygulanır, • Kar amacı güden özel ve kamu sektöründe yer alan işletmelere yöneliktir, • Kar amacı gütmeyen işletmelerin bu standardı uygulamak istemeleri halinde, bazı kalemleri ve tanımları değiştirmeleri gerekebilir, • Konsolide ve bireysel finansal tablo düzenleyen tüm işletmeleri kapsar, Genel amaçlı mali tablolar, bir işletmeden kendi özel bilgi ihtiyacını karşılamaya yönelik raporları talep edebilme olanağı olmayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan mali tablolardır. Mali tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak üzere, işletmenin;
Finansal Tabloların Amacı	• Finansal durumu, • Finansal performansı ve • Nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. • Varlıklar • Borçlar • Özkaynaklar • Kazançlar ve kayıplar dahil, gelir ve giderler

Finansal tablolarda sunulan bilgiler	- Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar - Nakit akışları
---	---

Yukarıdaki Tablo 4.1. de görüldüğü gibi, standart ve mali tablolar hakkındaki genel bilgilerden Standardın amacı, Standardın Kapsamı, Mali tabloların amacı ve Mali tablolarda sunulan bilgilere net bir şekilde gösterilmiştir.

Bunun yanı sıra, tam bir finansal tablo seti; finansal durum tablosunu (bilanço), kapsamlı gelir tablosunu (tek bir tablo olarak ya da gelir tablosu ile diğer kapsamlı gelirin gösterildiği iki ayrı tablo şeklinde), özkaynak değişim tablosunu, nakit akış tablosunu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ile diğer açıklayıcı notları da içermektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 33).

Tablo 4.2. Finansal Durum Tablosu (Ser & Berker: 38-43, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)	
- Finansal Durum Tablosu (Bilanço), bir işletmenin belli bir tarihteki varlıkları, yabancı kaynakları ve özkaynaklarını gösterir. TMS/1’de esas olarak iki sunum biçimi benimsenmiştir. - Faaliyet döngüsünün esas alındığı sunum - Likidite temeline dayalı sunum Faaliyet döngüsü, varlıkların işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilmesi ile nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi arasındaki süredir. Paraya dönüşmesi 12 aydan uzun olsa dahi, stoklar ve ticari alacaklar dönen varlık olarak kabul edilir. Alım satım amaçlı finansal varlıklar ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli bölümünü de içerir.	Finansal durum tablosunda asgari olarak aşağıdaki kalemler yer alır - Maddi duran varlıklar, - Yatırım amaçlı gayrimenkuller, - Maddi olmayan duran varlıklar, - Finansal varlıklar, - Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, - Canlı varlıklar, - Stoklar, - Ticari ve diğer alacaklar, - Nakit ve nakit benzerleri, - TFRS/5’e göre satış amaçlı olarak sınıflandırılan varlıkların toplamı - Ticari ve diğer borçlar, - Karşılıklar, - Finansal borçlar, - TMS/12’de tanımlandığı üzere, dönem vergisine ilişkin borçlar ve varlıklar, - TMS/12’de tanımlandığı üzere, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları, - TFRS/5’e göre elden çıkarılacak varlık grubu içerisinde yer alan satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan borçlar, - Özkaynaklarda sunulan kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları), - Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler. - İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin

Dönen Varlıklar	beklenmesi, • Öncelikle alım satım amacıyla elde tutulması, • Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya • Nakit veya nakit benzeri varlıklar (raporlama tarihini takip eden en az on iki aylık süre içerisinde takas edilmesi veya bir borç ödemesinde kullanılması kısıtlanmış olanlar hariç).
Kısa Vadeli Borçlar	• Normal faaliyet döngüsü içerisinde ödeneceğinin öngörülmesi, • Öncelikle alım satım amacıyla elde tutulması, • Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde ödeneceğinin öngörülmesi veya • İşletmenin borcunu, raporlama döneminden sonra en az on iki ay içinde ödemesini erteleyecek koşulsuz bir hakkının olmaması.

KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI KAR YA DA ZARAR TABLOSU (KAPSAMLI KAR VEYA ZARAR TABLOSU)

Kapsamlı Kar veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgiler

Kar veya Zarar: Diğer kapsamlı kar veya zarar unsurları hariç, gelir gider farklarının toplamıdır.	• Hasılat • İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar • Finansman maliyetleri • Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları • Bir finansal varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi amacıyla yeniden sınıflandırılması durumunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar • Vergi gideri • Durdurulan faaliyetlerin toplamına ait tek bir tutar
---	--

Diğer kapsamlı kar ya da zararın unsurları :

- Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler,
- Tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Yurt dışındaki faaliyetlere ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- TFRS/9'a göre gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı kar ya da zarara yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan

	kazanç ve kayıplar, • Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları, • Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan borçlara ilişkin kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değer değişim tutarı.
Diğer Kapsamlı Kar veya Zarar (diğer kapsamlı gelir): Kar veya zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider kalemlerinden oluşur.	Diğer Kapsamlı Kar Ya Da Zarar Bölümünde Sunulacak Bilgiler • Sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar • Sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar
Toplam Kapsamlı Kar veya Zarar: Ortaklarla ortak olmaları nedeniyle yapılan işlemlerden kaynaklanan değişiklikler hariç olmak üzere, belli bir dönemde özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerdir.	Toplam kapsamlı kar veya zarar iki unsurdan oluşmaktadır: • Kar ya da zararın bütün bileşenleri (dönem kar ya da zararına yansıtılan tüm işlemler), • Özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar (diğer kapsamlı kar ya da zarar).
	Giderlerin Çeşit Esasına Göre Sunumu • Hasılat • Diğer Gelirler • Mamul ve yarı mamul stoklarında değişim • Kullanılan hammadde ve diğer tüketim malları • Çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri • Amortisman ve itfa giderleri • Diğer giderler • Toplam giderler • Vergi öncesi kar
	Giderlerin Fonksiyon Esasına Göre Sunumu
Kar Veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Kar ya da Zarar Tablosu	• Hasılat • Satışların Maliyeti • Brüt Kar • Diğer Gelirler • Dağıtım Maliyetleri • Yönetim Giderleri • Diğer Giderler Vergi Öncesi Kar
Giderlerin Analizi	• Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarları göstermek suretiyle, döneme ilişkin toplam kapsamlı kar veya zarar, • Her bir özkaynak kalemi için TMS/8'e göre muhasebeleştirilen geçmişe yönelik uygulama veya

	geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri,
• Mutabakat	✓ Kar veya zarar ✓ Diğer kapsamlı kar veya zarar ✓ Ortaklar tarafından yapılan katkılar ve dağıtımlar, ✓ Kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler
Özkaynaklar Değişim Tablosu	Özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarlar da açıklanır. • Finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan bilgiyi sağlar. • İşletme dipnotları, uygulama açısından mümkün olduğu ölçüde, sistematik bir biçimde sunar. İşletme, finansal tablolardaki her kalemden, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunur. • İşletme, önemli muhasebe politikalarının özetinde aşağıdaki hususları açıklayacaktır: • Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esasları (veya esasları); ve • Finansal tabloların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikaları.
Dipnotlar	Eğer işletme dış kaynaklı sermaye ihtiyaçları ile karşı karşıya ise, bu ihtiyaçların karşılanıp karşılanmadığı da dahil olmak üzere, bu ihtiyaçların niteliği ve bunların nasıl yönetildiğini açıklar.

Tablo 4.2. de Finansal durum tablosu yani bilançonun anlatıldığı kısımda Finansal Durum Tablosunda bulunması gereken kalemlere, dönen varlıklar ve kısa vadeli borçlara değinilmiş ve bunların özellikleri anlatılmıştır. Tablonun ikinci kısmında ise, Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Kar ya da Zarar Tablosunun içerisinde yer alan Kapsamlı Kar Veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgiler, Diğer kapsamlı kar ya da zararın unsurları ve içerisinde sunulacak bilgiler, Giderlerin analizinin Çeşit esasına göre ve Fonksiyon esasına göre sunulma şekilleri, son olarak da Özkaynak değişim tablosu ve dipnotların özellikleri anlatılmıştır.

Standartta mali tabloların sınıflandırılmasında, temel mali tablo, ek mali tablo ayrımı kaldırılmış bunun yerine genel amaçlı ve özel amaçlı mali tabloların sınıflandırılmasına yer verilmiştir. Özel amaçlı tablolar, özellikli bilgi sunmak için talep edilmesi durumunda hazırlanan tablolardır. Özel amaçlı tablolara kar dağıtım, fon akım ve net işletme sermayesi değişim tablosu, tasfiye ve mali kar/zararına yönelik bilgiler ile işletme içi karar almayı destekleyen raporlar örnek olarak verilebilir ancak bu tablolar standartta belirtilmemiştir (Zaif ve Ayanoğlu, 2006: 3-4, aktaran, Özdemir, 2007: 47).

Standartın anlaşılabilirliğini artırmak için mali tabloların her bölümü açıkça belirtilmelidir. Ayrıca aşağıdaki bilgiler de açık bir şekilde gösterilmeli ve bilgilerin doğru dürüst anlaşılması için gerektiğinde tekrarlanmalıdır (TMS/1, md. 46):

- Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki bilanço tarihinden beri olan değişiklikler,
- Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiği,
- Bilanço tarihi veya finansal tablonun kapsadığı dönem, finansal tablonun bölümü için bunlardan hangisi uygunsa;
- “TMS/21 Kur Değişiminin Etkileri”nde tanımlandığı gibi, kullanılan para birimi; ve
- Finansal tabloda sunulan tutarların yuvarlanma derecesi.

Standartın üzerinde durduğu önemli bir nokta dipnotlardır. Dipnotlar; mümkün olduğu ölçüde, sistematik bir şekilde sunulacaktır. Bilanço, gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit tablosundaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunacaktır. Standartta göre mali tabloların hazırlanış temelleri ve özel muhasebe politikalarına yönelik bilgi sağlayan dipnotlar, mali tabloların ayrı bir bölümü olarak sunulabilir (TMS/1, md. 104, 107).

Standart kalemlerin hangi sıra ve biçimde sunulacağını açıklamaz. Ancak standart ilgili maddesinde yalnızca, bilançoda ayrı olarak sunulmaya yeter ölçüde birbirlerinden nitelik ve işlev olarak farklı olan kalemlerin, bir listesine yer verilmiştir (TMS/1, md. 71).

Standartta faaliyet döngüsü açıkça belirtilmiş olup, kuruluşun faaliyet dönemi, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi arasında geçen süredir. Eğer işletmenin normal faaliyet süresi açıkça belirlenemiyorsa, süresi on iki ay olarak varsayılır (TMS/1, md. 59).

Giderler, yoğunluk, kar veya zarar yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olabilen mali performansın kısımlarını ortaya koymak için, alt bölümlere ayrılmalıdır. Standart’ın iki alternatiften birincisi; giderler, gelir tablosunda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, sosyal yardımlar ve reklam maliyetleri) toplanır (birleştirilir, gruplanır) ve kuruluşun çeşitli fonksiyonlarına dağıtılmazlar (TMS/1, md. 90, 91). İkincisi ise; giderlerin fonksiyonu veya “satışların maliyeti” yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar. Bu metot kullanıcılara giderlerini niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaştırılması keyfî dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir (TMS/1, md. 92).

Her sunuş yönteminin farklı tipteki bir kuruluşa yararı olduğu için standart, yönetimin en tutarlı ve sağlıklı sunuş metodunu seçmesini önerir. Ancak, giderlerin niteliğiyle alakalı bilgi gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yararlı olduğu için giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıkları takdirde ek bilgilerin sunulmasına gerek vardır (TMS/1, md. 94).

Özkaynak değişim tablosunda, kuruluştan, dönem kar veya zararının, doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kaleminin ve bu kalemlerin toplamının; ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları tek tek göstermek şekliyle dönemin toplam gelir ve giderinin ve özkaynakların her bölümü için muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve hataların düzeltilmesinin sonuçlarının açıklanması istenmektedir (TMS/1, md. 96).

Mali tablolar; raporlayan işletmenin adını, mali tabloların tek bir işletmeye mi yoksa işletmeler topluluğuna mı ait olduğunu, mali tabloların kapsadığı raporlama dönemini, mali tablolarda kullanılan para birimini ve mali tabloların TFRS'lerle uyumlu olup olmadığını belirtir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 33).

4.1.2. TMS 2 Stoklar

TMS/2, stokları tanımlamakta ve stokların varlık ya da gider olarak muhasebeleştirilmesine, ölçümüne ve stoklara yönelik olarak yapılması gereken açıklamalara dair hükümleri meydana koymaktadır. TMS/2, diğer Standartların kapsamında yer alan stoklara (devam etmekte olan inşaat sözleşmelerine, finansal araçlara, canlı varlıklara ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlere) uygulanmaz (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 35).

Tablo 4.3. Stokların Kapsam Alanı (Ser&Berker: 43, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Kapsam	Stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine yönelik esasları açıklar.
Stoklar	- İşin olağan akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, - Satışa konu olmak üzere üretilmekte olan, - Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler biçiminde bulunan varlıklardır.
Kapsam Dışında Kalanlar	- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, - Finansal araçlar, - Tarımsal faaliyetler ile alakalı canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerdir.
Değerleme Hükümleri Kapsamı Dışında Tutulan Stoklar	- Tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler, üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar, - Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan (brokerlar) elinde bulundurdıkları stoklardır.

Tablo 4.3. de stokların kapsamı, nelerin stok olarak kabul edildiği, stokların kapsamı dışında kalan unsurları ve son olarak da değerleme hükümleri kapsamı dışında kalan stokların nelerden oluştuğu anlatılmaktadır.

Stoklar, maliyet bedeli üzerinden ölçülürler ve sektördeki uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değerleri üzerinden ölçülen tarımsal (hasat sonrası) ve madeni ürünler ile stoklarını, gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan ellerinde bulundurdıkları stoklar, bu hükmün dışında kalırlar. Bu tür işletmeler bakımından, stokların değerinde ortaya çıkan değişimler, değişimin olduğu dönemde kâr ya da zarara yansıtılır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 35). Standarttaki ifadeye göre net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal gidişatı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi umduğu net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer

ise, aynı stokun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar içerisinde değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. Bunlardan ilki işletmeye özgü bir değer iken ikincisi değildir. Stokların net gerçekleştirilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir (TMS/2, md. 7).

Defter değerinin net gerçekleştirilir değere indirgenmesi (defter değerinin düşürülmesi); stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz duruma gelmesi, satış fiyatının düşmesi ya da ürünün tamamlanma ve satışa hazır duruma getirilme maliyetlerinin artması gibi durumlarda gerekli olabilmektedir. Söz konusu indirgeme, ilgili kalemlerin benzer kullanıma sahip olması, aynı coğrafi bölgede üretilmesi veya pazarlanması ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer kalemlerden kolayca ayrılamaması durumunda her bir stok kalemi ve stok grubundaki kalemler baz alınarak yapılır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 35).

Tablo 4.4. Stoklarda Maliyet Hesaplamaları (Ser & Berker: 43-45, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi	• Tüm satın alma maliyetlerini, • Dönüştürme maliyetlerini ve • Stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.
Satın Alma Maliyetleri	• Satın alma fiyatı, • İthalat vergileri ve diğer vergiler (iade alınamayanlar) • Nakliye, yükleme/ boşaltma maliyetleri ile • Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. • Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.
Vadeli alımlarda stok maliyeti	• Eğer satın alma anlaşması, bir finansman unsuru içeriyorsa, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasındaki fark, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir, • Vade farkları stokların maliyetine dahil edilmez.
Dönüştürme Maliyetleri	• Dönüştürme maliyetleri= Direkt işçilik giderleri + Genel üretim giderleri • Sabit genel üretim giderlerinin mamule yüklenmesinde normal maliyet yöntemi kullanılır.
Ortak Ürünlerin Maliyetinin	• Üretim maliyetleri ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılır. • Üretim maliyetleri ortak ürünlere, nisbi satış değerlerine göre dağıtılabilir (piyasa değerini esas

Hesaplanması	alan dağıtım yöntemi kullanılır).
Yan Ürünlerin Maliyetinin Hesaplanması	• Yan ürünler çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. • Bu ürünler, satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek ölçülür (net gerçekleşebilir değer), bu tutar ana ürünün maliyetinden indirilir.
Diğer Maliyetler	• Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler.
Stoklara Dahil Edilmeyen Maliyetler	• Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri • Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri • Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve • Satış giderleri.
Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti	• Hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. • Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dahil edilmez. • Hizmet sağlayan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından genellikle fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan genel giderleri içermez.
Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	• İlk muhasebeleştirmede, gerçeğe uygun değerinden hasat yerindeki tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer üzerinden ölçülür.

Tablo 4.4. de görüldüğü üzere, stok maliyetinin belirlenmesi, satın alma maliyetleri, vadeli alımlarda stok maliyeti, dönüştürme maliyetleri, ortak ve yan ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması, diğer maliyetlerle stoklara dahil edilmeyen maliyetler, hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti ve son olarak da canlı varlıkların hasatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetlerinin nelerden ve nasıl oluştuğu açık bir şekilde anlatılmıştır.

Maliyet, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet gibi uygulanmasına imkân tanınan bir maliyet yöntemi kullanılarak, ikame edilemeyen ya da belirli bir proje için tahsis edilmiş her bir stok kalemine dağıtılır. Bu yüzden dolayı, son

giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına izin verilmemektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 35).

Standart stoklara yönelik uygulamalarda, ülkemizdeki uygulamalar bakımından çok fazla yenilik getirmemektedir. Stoklar grubunu önceki uygulamalara paralel bir biçimde, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal, diğer stoklar, verilen sipariş avansları ve stok değer düşüklüğü karşılığı biçiminde tanzim etmek mümkündür. Bu ayrıntılı açıklamaları dipnotlarda göstermek gerekmektedir (Özdemir, 2007: 61).

4.1.3. TMS 7 Nakit Akış Tabloları

Standartta işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri kapsamındaki nakit giriş ve çıkışlarına detaylı olarak yer verilmiştir. Nakit akışlarının raporlanması ve netleştirme ile alakalı esaslar da standartta detaylı şekilde yer almaktadır (Özdemir, 2007: 57). Nakit akış tablosunun sunumu, tam bir mali tablo setinin bir parçası olması gereğince zorunludur. Nakit akış tablosu, nakit ve nakit benzerlerindeki değişimler hakkında bilgi sağlamaktadır. Nakit akışı yaratmayan işlemler, nakit akış tablosunda yer almaz. Nakit benzerleri, belirli bir nakit tutarına kolayca çevrilebilen, kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Değerlerindeki değişim riski önemsizdir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 37).

Tablo 4.5. Nakit Akış Tablolarının Genel Özellikleri (Ser&Berker: 47, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	İşletmenin nakde ve nakde eşdeğer varlıklarında dönem boyunca ortaya çıkan değişikliklerin, işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri şeklinde sınıflandırılarak raporlanmasını sağlamaktır.
Standardın Kapsamı	Nakit akış tablosunun, finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosunun düzenlendiği her dönem için düzenlenmesi zorunludur.
Nakit Akış Bilgilerinin Yararları	- İşletmenin net aktiflerindeki değişimi, finansal yapısını (likidite ve borç ödeme gücü dahil) gösterir, - Nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için gerekli bilgiyi sağlar. - Nakit; işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı, - Nakit benzeri varlıklar ise tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları kapsar. - Çekler (vadesiz),

Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar

- B tipi likit fonlar,
- Ters-repo işlemlerinden alacaklar,
- Vadesi 3 aydan kısa olan mevduat (vadesi 3 aydan uzun mevduat finansal varlıklar arasında gösterilir),
- Satılmaya hazır finansal varlıklardan vadesine 3 aydan az kalmış devlet tahvili ve hazine bonoları veya aktif bir
- Piyasası olan likit diğer borçlanma araçları,
- Para piyasalarından alacaklar,
- Müşterisi olunan bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken ve bakiyeleri sıklıkla pozitif ve negatif olacak şekilde dalgalanabilen bankalar nezdindeki cari hesaplar.

Tablo 4.5. de görüldüğü üzere, TMS/7'nin amacı, kapsamı, nakit akış bilgilerinin yararları ve son olarak da nakit ve nakit benzerleri varlıkların nelerden oluştuğu anlatılmıştır.

Nakit akış tablolarına yönelik standardın özenle üzerinde durduğu noktaların ilkinde nakit akışlarının işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir şekilde sınıflandırılması gerekliliğidir (TMS/7, md. 10). Nakit akışları, faaliyet çeşidine göre işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları biçiminde sınıflandırılır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 37). İşletme faaliyetlerinden meydana gelen nakit akışları, genellikle işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle alakalı olup, net karın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanır (TMS/7, md. 14). Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzeri olmayan yatırımların elde edilmesi ile elden çıkarılmasına yönelik faaliyetlerdir. Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynağında ve borçlarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir. İşletme faaliyetleri, işletmenin gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyetleri dışındaki her türlü faaliyettir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 37).

Finansman faaliyetlerine yönelik nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanır (TMS/7, md. 17).

Vergilerle alakalı nakit akışları ayrıca açıklanır ve bu nakit akışları, açık olarak finansman ve yatırım faaliyetleriyle bağlantılı olmadıkları takdirde işletme faaliyetlerinden nakit akışı olarak sınıflandırılır. Bağlı ortaklıklar veya iştirakler maliyet esası veya öz sermaye yöntemi ile muhasebeleştirildiğinde, ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar ve iştirakler arasındaki nakit akışları örneğin temettü tahsilatları ve avans ödemeleri ve diğer nakit akışları biçiminde nakit akış tablosunda gösterilir (TMS/7, md. 31-37).

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının sunumunda alternatif yöntemler bulunmaktadır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 37):

- Dolaysız yöntem – nakit girişleri ve nakit çıkışları brüt tutarlar üzerinden gösterilir veya
- Dolaylı yöntem – işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının belirlenmesi amacıyla kâr ya da zarar düzeltilir.

Nakit akış tablosunda verilen bilgiler, “nakit ve nakit benzerleri” olarak tanımlanan kalemlere dayanmaktadır. Nakit benzeri varlıklar kısa vadeli (en fazla üç ay vadeli) varlıklardır. Özkaynağa dayalı yatırımlar, nakit benzeri varlık olarak kabul

edilmez. Bankalardan alınan krediler genellikle finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır; ancak, istenildiğinde çekilebilen bankalar nezdindeki cari hesaplar “nakit ve nakit benzerleri”nin bir türü olarak düşünülebilir. Nakit akışlarına yönelik bilgiler, mali tablo kullanıcıları için önem taşımaktadır. Yıllık mali tablolarla beraber yayımlanan yönetim raporlarında nakit akışlarına dair açıklamaların da yer alması gerekir (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 37).

Standartta göre nakit akışı yaratmayan işlemler nakit akış tablosunda yer almadığından dolayı nakit akışı yaratmayan işlemlerin, nakit akış tablosu dışında bırakılması, nakit akış tablosunun amacı ile tutarlıdır. Çünkü bu işlemlerin cari dönemde ki nakit akışları ile bir ilişkileri bulunmamaktadır (TMS/7, md. 44).

4.1.4. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

Standarttaki tanıma göre, muhasebe politikaları; mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır (TMS/8, md. 5).

TMS/8, muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesine yönelik koşulları belirlemekte ve muhasebe politikalarında değişiklik yapıldığı durumlarda bu değişikliklerin muhasebe/finansal raporlama bakımından hangi işlemleri gerektirdiğini düzenlemektedir. Standart ayrıca, muhasebe politikaları veya tahminlerinin değiştirilmesinin ya da geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesinin gerektiği durumlarda yapılması gereken açıklamaları da içermektedir. Muhasebe politikaları Standartlarla uyumlu olmalıdır. Muhasebe politikaları, benzer işlem ve olaylara tutarlı bir biçimde uygulanmalıdır. Yeni ya da değiştirilmiş bir Standart ya da Yorum, muhasebe politikasında bir değişiklik yapılmasını gerektirebilir ve belirli geçiş hükümleri içerebilir. Diğer durumlarda, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, yeni politika her zaman uygulanıyormuş gibi geçmişe dönük olarak uygulanır ve geçmiş dönem tutarları da düzeltilir. Yapılan değişiklik ve bu değişikliğin mali tablolardaki etkisi hakkında açıklamada bulunulur (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 38).

Tablo 4.6. Muhasebe Politikaları Hakkında Genel Özellikler (Ser & Berker: 51-53, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	• Muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine yönelik kriterleri belirlemek, • Muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine yönelik muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir.
Standardın Kapsamı	• Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, • Muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve • Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde uygulanır.

MUHASEBE POLİTİKALARI

Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli

- İlkeler,
- Esaslar,
- Gelenekler,
- Kurallar ve uygulamalardır.

Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması

- Standartlarda veya yorumlarda yer alan politikaların uygulanması gerekir,
- Konuya yönelik standart veya yorum yoksa, işletme yönetimi kendisi politika geliştirir.

Muhasebe Tutarlılığı**Politikalarının**

- İşletme benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır.

Muhasebe Politikaları aşağıdaki durumlarda değiştirilebilir:

Muhasebe Değişiklikler**Politikalarında**

- Bir Standart veya Yorum tarafından gerekli kılınıyorsa veya
- İşletmenin mali durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin mali tablolarda daha uygun ve güvenilir bir biçimde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise.

Muhasebe politikasındaki değişiklik aşağıdaki şekilde yapılır

- Yeni bir standardın veya yorumun uygulanması, varsa standartta veya yorumda yer alan geçiş hükümlerine göre yapılır.
- Eğer geçiş hükmü yoksa, bu durumda işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygular.
- Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.
- Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltilmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir.

Muhasebe Değişiklikler	Tahminlerindeki	• Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır: • Sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse değişikliğin yapıldığı dönemde veya; • Gelecek dönemler ile de ilgiliyse hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlere yansıtılır.
Hatalar		Hatalar, finansal tablo kalemlerinin; • Muhasebeleştirilmesi • Ölçülmesi, • Sunulması ve • Açıklaması sırasında ortaya çıkar • Cari dönemde yapılan hatalar mali tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. • Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin mali tablolarda düzeltilir.
Düzeltilme işlemi		• Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya • Hata, sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla yapılır.

Tablo 4.6. da görüldüğü üzere, TMS/8'in amacı ve kapsamı, muhasebe politikaları başlığı altında da muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması, muhasebe politikalarının tutarlılığı, muhasebe politikalarındaki değişim nedenleri ve bu nedenleri bağlı olarak yapılan değişim şekilleri, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, hatalar ve son olarak da düzeltme işlemleri maddeler halinde açıklanmıştır.

Mali tablolardaki birçok kalem kesin bir biçimde ölçülemez ve yalnızca tahmin edilebilir. Tahminler, en son ve en güvenilir bilgiye dayanmalıdır. Yapılan tahminler, yeni bilgi ve değişen durumlar sonucunda gözden geçirilmelidir. Tahmindeki bir değişiklik, cari dönemde ve değişiklikten etkilenen gelecek dönemlerde muhasebeleştirilir. Politika değişikliğinin tersine, geçmiş dönem tutarları düzeltilmez. Hatalar, yanlışlıklardan ve dikkatsizlikten veya mevcut bilginin yanlış yorumlanmasından kaynaklanabilir. Hatalar, tespit edilmelerinin ardından yayımlanan ilk mali tablolarda düzeltilerek sunulur. Geçmiş dönem tutarları, hiç hata olmamış gibi yeniden ifade edilir. Hatalı işlem ve hatanın mali tablolarda düzeltilmesinin yarattığı etki açıklanır. Muhasebe politikalarında değişiklik yapılması ve hataların düzeltilmesi

işlemlerinin cari dönem kâr/zararında ayrıca açıklamayı gerektiren bir etkileri bulunmaz. Sözü edilen işlemin geçmiş dönem mali tablolarında etkisi bulunur ve bu sebeple, geçmiş dönemlerin cari dönemle kıyaslanabilir olması için geçmiş dönemler düzeltilir. Yeni yayımlanan Standartların etkisi erkenden dikkate alınmalıdır. İşletme, yayımlanmakla beraber henüz yürürlüğe girmemiş bulunan Standartların etkisi hakkında açıklamada bulunmalıdır (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 38-39).

Standartın mali tablolara etkisini şu şekilde özetlemek mümkündür; standarda göre, işletme benimsediği muhasebe politikasını mali tablo dipnotunda açıkça belirtmelidir bunun yanı sıra muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde yapılacak değişikliklerin hesaplamalarının yapılarak, mali tablolara etkisinin tespit edilmesi gerekmektedir (Özdemir, 2007: 62-63).

4.1.5. TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Raporlama döneminden sonra meydana çıkan olaylar, kullanıcıların mali tablolara yönelik değerlendirmelerini etkileyebilmektedir (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 40). Bilanço tarihinden sonra meydana çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanmak üzere yürürlüğe giren standartta, bilanço tarihinden sonraki olaylar düzeltme gerektiren olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylar biçiminde iki kısma ayrılmaktadır (TMS/10, md. 2, 3).

Tablo 4.7. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Özellikleri (Ser&Berker: 53-54, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standartın Amacı	• Mali tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren olaylar, • Mali tablolarda açıklama yapılmasını gerektiren olaylar, • Mali tabloların yayın tarihi.
Standartın Kapsamı	Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanır.
Finansal Tabloların Tarihinin Belirlenmesi	• Mali tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren olaylar, • Mali tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylardır.
Onay	• Mali tablolar, ortakların mali tabloları onayladığı tarih itibarıyla değil, yönetim kurulunun yayın için karar aldığı tarih itibarıyla onaylanır.

Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonra Finansal Tablolarda Düzeltme Yapılmasını Gerektiren Olaylar

- Olayların raporlama dönemi itibariyle var olduğuna yönelik kanıtlar varsa,
- Olay bilanço tarihinden önce ortaya çıkmış ancak olayla alakalı bilgi bilanço tarihi ile onay tarihi arasında edinilmişse, bu olaylar için mali tablolarda düzeltme yapılır.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için mali tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Dipnotlarda açıklama yapılır

Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

- Raporlama döneminden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi.
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması.
- Önemli varlık alımları, varlıkların “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması.
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, bir yangın nedeniyle ana üretim fabrikasının tahrip olması.
- Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması.
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması.
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama tarihinden (bilanço tarihinden) sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması.
- İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması.
- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi.
- Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

Temettümlere İlişkin Hükümler

- Raporlama döneminden sonra, ancak bilançonun yayını için onay verilen tarihten önce ilan edilen

	temettüleri ile ilgili olarak bilanço tarihinde işletmelerce herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmaz.
İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi	Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, mali tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.

Tablo 4.7. de görüldüğü üzere, TMS/10'un amacı ve kapsamının yanı sıra, raporlama döneminden sonraki olayların mali tabloların onay tarihinin belirlenmesi, raporlama döneminden sonra mali tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren olaylar, raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar, temettülere ilişkin hükümler ve son olarakta işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi durumları maddeler halinde açıklanmıştır.

Mali tablolar, raporlama dönemi sonu ile yayımı için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen belirli olaylar sebebiyle düzeltilir. Düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibarıyla ilişkili olayların var olduğunu gösteren koşulların bulunduğu durumlarda; düzeltme gerektirmeyen olaylar ise, ilişkili olayların raporlama döneminden sonra meydana çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlarda söz konusudur. Dağıtılacağı, raporlama döneminden sonra ilan edilen temettüler, raporlama dönemi sonunda borç olarak mali tablolara yansıtılmaz; çünkü raporlama tarihi itibarıyla, söz konusu temettüler mevcut bir yükümlülük niteliğinde değildir. Mali tablolar genellikle, işletmelerin sürekliliği ilkesi dikkate alınarak hazırlanır. Raporlama döneminden sonra işletmenin tasfiye edilmesine veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi durumunda, mali tabloların hazırlanması sırasında süreklilik ilkesi dikkate alınmaz (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 40).

4.1.6. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

TMS/11, inşaat sözleşmelerinden elde edilecek hasılat ile sözleşme maliyetlerinin muhasebeleştirme usullerini belirlemektedir. Bu Standart, proje yöneticileri ve mimarlar gibi, inşaat projesi ile doğrudan bağlantılı hizmet sağlayanlar da dahil olmak üzere, taahhüt işletmeleri için geçerlidir. Gayrimenkul inşaat anlaşmaları; müşterinin inşaat başlamadan önce ve/veya inşaatın devamı sırasında ilgili gayrimenkulün tasarımındaki büyük yapısal unsurları belirleyebildiği/değiştirebildiği (bu gücü kullansın ya da kullanmasın) durumlarda, TMS/11 çerçevesinde yer alır. Raporlama dönemleri sonunda her bir inşaat sözleşmesine yönelik değerlendirmede bulunulur. Muhasebeleştirme işlemi, sözleşmenin sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülebilmesine bağlıdır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 41).

Tablo 4.8. İnşaat Sözleşmelerinin Özellikleri (Ser&Berker: 54-56, www.serberkerymm.com , 12.03.2014)

Standardın Amacı	• İnşaat sözleşmeleri ile alakalı gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik esasları, • Sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine nasıl dağıtılacağını açıklamaktır.
Standardın Kapsamı	• Yüklenici işletmelerin inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesini kapsar. • Bu kapsamda, bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik sözleşmeler de inşaat sözleşmeleri olarak değerlendirilir.
İnşaat Sözleşmeleri	• İnşaat sözleşmeleri, bir varlığın ya da ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. Varlık grubunun tasarım, teknoloji, fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım bakımından birbiriyle yakından bağlantılı olması gerekir. • Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi, birbiriyle yakından bağlantılı veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile alakalı da olabilir.
Sözleşme Geliri	• Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve • Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden oluşur. • Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Gelir tutarı, gelecekte meydana çıkabilecek olaylara bağlı olduğu için, dönemden döneme değişebilir.
Sözleşme Maliyetleri	• Belli bir sözleşmeyle doğrudan bağlantılı maliyetler, • Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve • Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetlerden oluşur.
Sözleşme Gelir ve Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	• Tamamlanma yöntemi, • Tamamlanma yüzdesi yöntemi.

Tablo 4.8. de görüldüğü üzere, TMS/11 amacı ve kapsamının yanı sıra, inşaat sözleşmelerinin tanımı ve ne tür sözleşmeler olabileceği, sözleşme gelirleri ve son olarak da sözleşme gelir ve maliyetlerinin muhasebeleştirilme şekilleri maddeler halinde açıklanmıştır.

İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebildiğinde, sözleşmeden elde edilecek hasılat, inşaat işi tamamlandıkça muhasebeleştirilir ve sözleşme maliyetleriyle eşleştirilir. Anılan muhasebeleştirme yöntemi, genellikle, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. İşin tamamlanan kısmı; sözleşmeden

elde edilecek hasılat ve giderin belirlenmesini ve bunun sonucunda elde edilecek kârın muhasebeleştirilmesini etkiler. Alınan hak ediş ve avanslar, çoğunlukla, yapılan işin tamamlanma seviyesini tam olarak yansıtmayacaktır. Sözleşmede gelecekte yapılması öngörülen işlerle alakalı olarak katlanılan maliyetler, geri kazanılabilir olmalarının mümkün olması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir. Aksi takdirde, ilgili tutarlar derhal gider olarak muhasebeleştirilir. İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülemediğinde, tüm sözleşme maliyetleri, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 41).

4.1.7. TMS 12 Gelir Vergileri

TMS/12, aşağıda belirtilen durumların cari ve gelecek dönemlerdeki vergisel sonuçlarının nasıl muhasebeleştirileceği de dahil olmak üzere, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesine yönelik yöntemleri ortaya koymaktadır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 43).

Tablo 4.9. Gelir Vergilerinin Genel Özellikleri (Ser & Berker: 58-60, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

Standardın Amacı Ve Kapsamı	Gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.
TANIMLAR	
Muhasebe karı (zararı)	vergi öncesi dönem karını (zararını) ifade eder.
Vergiye tabi kar (mali zarar)	Vergi yasalarına göre, bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen karı ifade eder. Mali zarar ise, vergi geri kazanımı sağlayan zararı ifade eder.
Vergi gideri (vergi geliri)	Dönem karının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.
Ertelenmiş vergi borçları	Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.
Ertelenmiş vergi varlıkları	Gelecek dönemlerde geri kazanılacak gelir vergisi tutarını ifade eder. Bunlar; indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları sonucu ortaya çıkar.
Geçici farklar	Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır.
	Gelecek dönemlerde varlıktan yararlanıldığında veya

Vergiye tabi geçici farklar	borç ödendiğinde o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken dikkate alınırlar.
İndirilebilir geçici farklar	Gelecek dönemlerde varlıktan yararlanıldığında veya borç ödendiğinde o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.
Dönem vergisi	Vergiye tabi kar (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.
Vergiye esas değer	Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.
Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi	- Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise, aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir. - Mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde, faydalanılabilecek tutar varlık olarak muhasebeleştirilir. - Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı, raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte olan vergi oranları dikkate alınarak hesaplanır.
Ertelenmiş Vergi Borcunun Muhasebeleştirilmesi	- Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Bu genel ilkenin istisnası olan durumlar aşağıda sıralanmıştır. ✓ Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi. ✓ İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve ne muhasebe karını ne de vergiye tabi karı etkilemeyen işlemler neticesinde oluşan varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi. - Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Bu genel ilkenin istisnası olan durumlar aşağıda sıralanmıştır. ✓ İşlem bir işletme birleşmesi değildir ✓ İşlem, ne muhasebe karını ne de vergiye tabi karı etkilememektedir.
Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi	- İşletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için sadece aşağıdaki koşullarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir. ✓ Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekte tersine dönecektir ✓ Geçici farkların kullanılabilmesine yeter tutarda

Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Borcunun Ölçümü	vergilendirilebilir gelir elde edilecektir.	• İşletme her raporlama dönemi sonunda, önceki dönemlerde muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlıklarını gözden geçirmelidir. • Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için, ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yönelik gelir elde edileceğinin olası olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.
		• Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu, raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte olan vergi oranlarına dayanarak, varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle ölçülür. • Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu iskonto edilmez.
Vergi Gideri ve Vergi Gelirinin Muhasebeleştirilmesi	• Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, gelir veya gider olarak, aşağıdaki durumlar hariç dönemin kar veya zararına dahil edilir.	✓ İşlem veya olayın kar veya zarar dışında, ya diğer kapsamlı gelirden ya da özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması, ✓ İşletme birleşmeleri
	• Dönem vergi varlığı ile dönem vergi borcu ancak aşağıdaki durumlarda birbiri ile mahsup edilir:	✓ Yasal olarak mahsup etme hakkı vardır ✓ Net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapacaktır ya da ödemeyi ve tahsilatı ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaktır.
	• Ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcunu ise ancak aşağıdaki durumlarda mahsup edebilir:	✓ Yasal olarak dönem vergi varlıklarını dönem vergi borcuna mahsup etme hakkı vardır ✓ Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu aynı vergi idaresi ile ilgilidir. Aynı vergi mükellefidir ya da işletmeler ayrı olsa bile, alacakları ve borçlarını ya net esasa göre yerine getirecek ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaktır.

Tablo 4.9. da görüldüğü üzere, TMS/12'nin amacı ve kapsamının yanı sıra, tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlar muhasebe karı-zararı, vergiye tabi kar-mali zarar, vergi giderleri-gelirleri, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları, geçici farklar ve vergiye tabi geçici farklar, indirilebilir dönem vergisi ve dönem vergisi ve vergiye esas değerlerdir. Ayrıca tabloda gelir vergisinin özellikleri içinde bulunan dönem vergi borcu ve dönem vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcunun ölçümü, vergi gideri ve vergi gelirinin muhasebeleştirilmesi maddeler halinde açıklanmıştır.

Ertelenmiş vergi, ertelenmiş vergi varlığı (borcu) geri kazanıldığında (ödendiğinde) uygulanması öngörülen vergi oranları dikkate alınarak ölçülür ve söz konusu ölçüm, varlıkların (borçların) defter değerlerinin ne biçimde geri kazanılacağına (ödeneceğine) yönelik raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle oluşan beklentilerin vergisel sonuçlarını yansıtır. Ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları iskonto edilmez. Raporlama dönemi sonu itibariyle yürürlükte olan vergi oranı genellikle, gelecek dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranı ile örtüşmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları ya da borçları, yeni bir vergi oranının yürürlüğe girmesi kesinleştğinde düzeltilir. Söz konusu düzeltme, muhasebe tahmininin revize edilmesi biçiminde muhasebeleştirilir. Diğer bir ifadeyle; düzeltme işlemi ilgili dönemin kâr ya da zararını etkiler. İşlem ve olayların vergisel sonuçları, ilgili işlem veya olayın muhasebeleştirildiği finansal tabloda muhasebeleştirilir. Başka bir deyişle, kapsamlı gelir tablosunda ya da doğrudan özkaynaklarda raporlanır. İşletme birleşmesi sırasında, ertelenmiş vergi varlıklarının veya borçlarının muhasebeleştirilmesi, şerefiyenin tutarını etkiler. Dönem kâr ya da zararının belirlenmesinde dikkate alınan vergi gideri, cari dönemin vergisi ile ertelenmiş verginin toplamıdır. TMS/12, muhasebe kârı üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile vergi gideri arasındaki farkın açıklanmasını gerektirir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 43-44).

Gelir tablosundaki vergi kalemini doğrudan etkileyen bu standarda göre vergi karşılıklarının hesaplanması ve peşin ödenen vergilere yönelik ayrıntılar dipnotlarda açıkça gösterilmelidir (Özdemir, 2007: 65).

4.1.8. TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama

Standart kapsamında faaliyet alanı ve coğrafi bölüm tanımları detaylı bir biçimde yapılarak bölüm hasılatı, giderleri, sonuçları, varlıkları ve borçlarının tanımlanmasına yer verilmiştir. Standartta özellikle, raporlanabilir bölümlerin belirlenmesi konusunda dikkat edilecek unsurların üzerinde durulmuştur. Temel ve ikincil bölüm raporlama esasları konusunda açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir (Özdemir, 2007: 66).

Temel bölüm raporlama esasının coğrafi bölüm mü yoksa faaliyet alanı mı olacağını, işletmenin risk ve getirilerinin temel kaynak ve niteliği belirler. İşletmenin risk ve getiri oranlarının, daha ziyade, ürettiği ürün ve hizmetlerdeki çeşitliliklerden etkilenmeleri durumunda; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik temel unsur, faaliyet alanı olurken; coğrafi bölümler ikincil olarak raporlanır. Benzer olarak, işletmenin risk ve getiri oranlarının, daha çok, söz konusu işletmenin farklı ülkelerde veya diğer coğrafi bölgelerde faaliyet göstermesinden etkilenmeleri durumunda; bölüm bilgilerinin raporlanmasına yönelik temel unsur coğrafi bölgeler olurken, ilgili ürün ve hizmet gruplarına yönelik bilgiler faaliyet alanı esasında ikincil olarak raporlanır (TMS/14, md. 26).

Standartta raporlanabilir bölümler konu başlığı altında işletme içi raporlanan önemli ölçüde benzer iki veya daha fazla faaliyet alanı veya coğrafi bölümün, tek bir faaliyet alanı veya coğrafi bölüm olarak birleştirilebileceği belirtilmiş ve bu benzerliği sağlayan koşullar sıralanmıştır. Bölüm muhasebe politikaları başlığı altında, bölüm bilgilerinin, edilmiş bir grubun veya bir işletmenin mali tablolarının hazırlanması ve sunulmasında kanıksanan muhasebe politikaları ile uyumlu olarak hazırlanması gerekliliği vurgulanmıştır (TMS/14, md. 34,44).

Standardın açıklamalar bölümünün birinci kısmında bir işletmenin temel raporlama esastaki raporlanabilir bölümlerine yönelik gerekli açıklamalar, ikinci

kısımında ikincil raporlama esasına göre raporlanabilir bölümlerine yönelik gerekli açıklamalar belirtilmiştir. Standartın mali tablolar üzerine etkileri ele alındığında, standarda göre işletme dipnotlarında temel raporlama şeklini ve ikincil raporlama şeklini tanımlayarak bu doğrultuda bir sunum yapılabilir. Örneğin bir işletme mali tablolarının dipnotunda temel raporlama şeklini coğrafi bölümler olarak belirleyebilir ve satışlarını, varlıklarını ve diğer özellikli kalemleri bölümler bazında açıklayabilir. Bunun yanı sıra işletme ikincil raporlama şeklini endüstriyel bölümlere biçiminde de yapılabilir (Özdemir, 2007: 67).

4.1.9. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretiminde veya idari amaçlarla kullanılmak üzere, bir dönemden fazla elde tutulan fiziki varlıklardır. Bu varlıklar, başkalarına kiraya verilmiş olanları da içine almakla beraber yatırım amaçlı olarak edinilen gayrimenkulleri kapsamaz. Maddi duran varlıklar, başlangıçta, maddi duran varlık kalemini kullanılabilir hale getirilmesi için katlanılan harcamaların tamamını içerecek biçimde maliyet bedeli ile kaydedilir. Tamir ve bakım harcamaları gider olarak muhasebeleştirilir. İşletmeler, maddi duran varlığın farklı yararlı ömre sahip unsurlarının ayrı olarak muhasebeleştirilmesine imkân verecek detayda kayıt yapmalıdır. Maddi duran varlığın bir unsurunun yenilenmesi durumunda, yeni iktisap edilen kıymet varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 45).

Standarttaki hükümlere göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, bu kalemlerle alakalı gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilişkili kalemin maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi koşullarının oluşması halinde varlık olarak mali tablolara yansıtılır (TMS/16, md. 7).

Tablo 4.10. Maddi Duran Varlıkların Genel Özellikleri (Ser & Berker: 60-66, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	• Maddi duran varlıkların ilk defa kayda alınması, • Dönem sonunda değerlemesi, • Amortisman giderleri ve • Değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesine yönelik esasları belirlemektir.
Standardın Kapsamı	• Standart kapsamına, maddi duran varlık olarak tanımlanan unsurlar girmektedir.
Maddi duran varlıklar	• Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, • Başkalarına kiraya verilmek (kira geliri elde etmek amacıyla elde edilen arsa, arazi ve binalar hariç) veya • İdari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve • Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Bu varlıkların; • İşletme faaliyetlerinde kullanılması, • Birden fazla dönemde kullanılacağı tahmin edilmesi, • Maddi bir yapıya sahip olması gerekir.

Standart kapsamına alınmayan varlık unsurları	• Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar, • Tarımsal faaliyetlerle alakalı canlı varlıklar, • Madenlere yönelik arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi, • Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar; • İnşa edilen ve geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller.
Maddi Duran Varlığın Maliyetini Oluşturan Unsurlar	• Satın alma bedeli, • Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine yönelik her türlü maliyet, • Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna yönelik tahmini maliyeti, • İşletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.
Varlıkla doğrudan ilişkili maliyetler	• Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, • Yerin hazırlanmasına yönelik maliyetler, • İlk teslimata ilişkin maliyetler, • Kurulum ve montaj maliyetleri, • Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar, • Mesleki ücretler.
Varlıkla ilişkilendirilmeyen maliyetler	• Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri, • Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına yönelik maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil), • Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil), • Yönetim giderleri ve diğer genel giderler, • Başlangıç zararları • Faaliyetlerin yerini değiştirme veya faaliyetleri yeniden düzenleme maliyetleridir.
Maddi Duran Varlıklarda Maliyetin Ölçümü	• Satın Alma Yolu ile Elde Etme • Takas Yolu ile Elde Etme • İmal veya İnşa Yolu ile Elde Etme
İlk Muhasebeleştirme Sonrası	• Günlük bakım maliyetleri gider yazılır,

Yapılan Maliyetler	- Büyük çaplı arıza kontrol maliyetleri aktifleştirilir, - Varlığın verimini, kapasitesini ya da ömrünü artıran değer artırıcı maliyetler aktifleştirilir.
Maddi Duran Varlıkların İzleyen Dönemlerde Değerlemesi	- Maliyet Yöntemi - Yeniden Değerleme Yöntemi
Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	- Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Yararlı ömür : - Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya - İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder. Amortisman; - Varlık kullanılabilir olduğunda başlar. - TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihinde veya - Varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. - Varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz.
Amortisman Yöntemleri	Hesaplama
	- Doğrusal amortisman yöntemi (normal amortisman yöntemi), - Azalan bakiyeler yöntemi ve - Üretim miktarı yöntemidir.
Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	- Elden çıkarıldığında veya - Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.

Tablo 4.10. da görüldüğü üzere, TMS/16'nın amacı ve kapsamının yanı sıra, maddi duran varlığın tanımı ve standart kapsamına alınmayan varlık unsurları, maddi duran varlığın maliyetini oluşturan unsurlar, varlıkla doğrudan ilişkili maliyetler, varlıkla ilişkilendirilemeyen maliyetler, maddi duran varlıklarda maliyetin ölçümü, ilk muhasebeleştirme sonrası yapılan maliyetler, maddi duran varlıkların izleyen dönemlerde değerlendirilmesi, maddi duran varlıklarda amortisman, amortisman hesaplama yöntemleri ve son olarak da maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması durumları maddeler halinde açıklanmıştır.

Standart, muhasebeleştirmede nelerin maddi duran varlık kalemini meydana getirdiği gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Standarda göre maddi duran varlıklarla alakalı bütün maliyetlerin oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirmek gerekir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi esnasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri kapsar (TMS/16, md. 9,10). Maddi duran varlıklarla

alakalı sonraki maliyetler bölümünde standart, bir işletmenin maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerinin aktifleştirilemeyeceğini hükmeder. Bunun tam tersine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini kapsar. Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür (TMS/16, md. 12,15).

Maddi duran varlık ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden birikmiş amortisman düşüldükten sonraki değerinden ya da gerçeğe uygun değerinden (yeniden değerlendirilmiş tutarından) ölçülebilir. Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi durumunda, maddi duran varlıklar sınıfında yer alan bütün varlıklar yeniden değerlendirilmeli ve tespit edilen değerler sürekli olarak güncellenmelidir. Yeniden değerlendirme değer artışları genellikle, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 45).

Karışıklığı önlemek ve uygulamada belirli ölçüde bir standardın yakalanması için amortisman konusu da standart kapsamında yer verilen konulardan biridir. Standartta göre bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir (TMS/16, md. 63).

Bir maddi duran varlık kalemi elden çıkarıldığında, meydana çıkan kazanç ya da zarar kapsamlı gelir tablosunda gösterilir. Maddi duran varlıklar için yapılan harcamaların gider olarak muhasebeleştirileceği dönemlerin tespiti profesyonel muhakeme gerektirecek ve bu kararlar cari ve gelecek dönemlerde elde edilecek kârları etkileyecektir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 45).

4.1.10. TMS 17 Kiralama İşlemleri

Kiralama işlemi, bir varlığın kullanım hakkının belirli bir süreliğine kiracıya devredildiği sözleşme olarak ifade edilmektedir. Kiralama işlemleri, muhasebe tekniği ve uygulamaları bakımından finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Kiralama işlemleri, sözleşme hükümlerine yönelik önemli bir taahhüdün mevcut olduğu tarihte, yani sözleşmenin başlangıç tarihinde sınıflandırılır. Kiralanan varlığın sahipliğine ait risk ve yararların tamamına yakınının kiracıya devredildiği sözleşmeler finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bunun dışında kalan diğer tüm kiralama işlemleri, faaliyet kiralaması olarak değerlendirilir. Arazi ve binayı birlikte içeren kiralama sözleşmelerinde, arazi ve binalar kiralama işleminin sınıflandırılmasında ayrı ayrı dikkate alınır. Kiralama süresinin sonunda mülkiyet kiracıya geçmediği sürece, sözleşmenin araziye yönelik kısmı normal koşullar altında faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Faaliyet kiralaması kapsamında yapılan kira ödemeleri genellikle, kiralama süresi boyunca doğrusal (eşit) bir şekilde gider olarak muhasebeleştirilir. Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu varlığı, finansal durum tablosunda göstermeye devam eder (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 47).

Tablo 4.11. Kiralama İşlemlerinin Genel Özellikleri (Ser & Berker: 66-68, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	Kiralama işlemlerine yönelik olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.
Standardın Kapsamı	Standartta yer alan muhasebeleştirme esaslarının her çeşit kiralama işlemine uygulanması gerekir.
Kapsam Dışında Bırakılanlar	- Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri ve - Sinema filmleri, video, kasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları.
Ölçümleme Kapsamı Dışında Bırakılanlar	- Kiracıları tarafından yatırım amaçlı olarak elde tutulan gayrimenkuller, - Kiraya verenlerin faaliyet kiralaması kapsamında kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkuller, - Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan canlı varlıklar; veya - Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması kapsamında kiraya verilen canlı varlıklardır.
Kiralama Sınıflandırılması	- Finansal kiralama ve - Faaliyet kiralamasıdır.
Finansal Kiralama	- Mülkiyetin devri, - Ucuza satın alma hakkı, - Kullanım ömrünün kira süresinin büyük bir bölümünü kapsaması, - Gerçeğe uygun değer kadar kira ödemesi, - Kiralanan varlığın sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması, - Fesih işleminden kaynaklanan zararların kiracı tarafından karşılanması, - Kalıntı değerinin kazanç ve kayıplarının kiracıya ait olması, - Bir dönem daha ucuza kiralama hakkının olmasıdır.
Arazi ve Arsaların Sınıflandırılması	- Arazinin mülkiyeti devredilmeyecekse, faaliyet kiralaması, - Devredilecekse, finansal kiralama olarak sınıflandırılır.
Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Kiracı,	- Gerçeğe uygun değer ya da - Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançosunda varlık ve borç olarak muhasebeleştirir.

	• Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir. • Anapara ve faiz giderleri ayrıştırılır. • Amortisman ayrılır. • Yararlı ömrün belirlenmesinde mülkiyetin devri dikkate alınır. • Mülkiyet devredilecekse, kullanım ömrü; devredilmeyecekse, kira süresi ve kullanım ömründen kısa olanı dikkate alınır.
Kiraya Veren	• Finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları bilançosuna yansıtır ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterir. • Alacaklar, anapara ve faiz geliri olarak ayrıştırılır. • Finansal kiralama şirketlerinde, başlangıç maliyetleri net yatırım tutarına dahil edilir. • Üretici ve satıcı şirketlerde, başlangıç maliyetleri doğrudan gider yazılır.
Üretici ve Satıcı Konumundaki İşletmelerde Finansal Kiralama İşleminin Muhasebeleştirilmesi	• Bu işletmelerde 2 farklı gelir oluşur: ✓ Satış Karı ve ✓ Kiralama Gelirleridir.
Faaliyet Kiralaması İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	• Faaliyet kiralaması, finansal kiralama dışındaki kiralamadır. Bu tür kiralama işlemlerinde varlığa ilişkin risk ve yararların tamamı kiracıya devredilmemektedir.
Faaliyet Kiralaması İşleminin Kiracı Tarafından Muhasebeleştirilmesi	• Yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.
Faaliyet Kiralaması İşleminin Kiraya Veren Tarafından Muhasebeleştirilmesi	• Kira geliri; kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir. • Faaliyet kiralamasına konu olan varlıklar niteliğine göre bilançoda yer alır. • Bu varlıklara Amortisman ayrılır ve TMS/36 uygulanır.
Satış ve Geri Kiralama İşlemleri	• Bir varlığın satışını ve yine aynı varlığın geri kiralınmasını içerir.

Tablo 4.11 de görüldüğü üzere, TMS/17'nin amacı ve kapsamının yanı sıra, tabloda kiralama işlemlerinde kapsam dışında bırakılanlar, ölçümleme kapsamı dışında bırakılanlar, kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, finansal kiralama, arazi ve arsaların sınıflandırılması, finansal kiralama işlemlerinin kiracı ve kiraya veren açısından muhasebeleştirilmesi, üretici ve satıcı konumundaki işletmelerde finansal kiralama işleminin muhasebeleştirilmesi, faaliyet kiralaması işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,

faaliyet kiralaması işlemlerinin kiracı ve kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmesi ve son olarak da satış ve geri kiralama işlemleri maddeler halinde açıklanmıştır.

Standardın devamında ilk olarak kiralama sözleşmelerinin kiracının mali tablolarında nasıl gösterileceğine ait hükümler sonrasında da kiraya verenin mali tablolarında nasıl gösterileceğine ait hükümler yer almaktadır. Burada finansal kiralamar ve faaliyet kiralaması ayrı ayrı belirtilmiş ve finansal kiralamar için ilk muhasebeleştirme ve sonraki ölçümlere yönelik dikkat edilmesi gerekli hususlara yer verilmiştir. Satış ve geri kiralama durumunda meydana çıkacak sonuçlar ayrı ayrı incelenmiştir. Kiralama işlemlerinden dolayı ortaya çıkan sonuçlar zaman sınırlarını gösterecek şekilde, örneğin bir yıllık ödeme dönemi, beş yıllık ödeme dönemi ve beş yıldan sonraki süreç, ayrıntılı bir biçimde mali tablo dipnotlarında gösterilmelidir (Özdemir, 2007: 70-71).

4.1.11. TMS 18 Hasılat

TMS/18; mal satışı, hizmet sunumu ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenlemektedir. Hasılat, genel olarak, gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girmesinin olası olduğu ve söz konusu yararların güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 48).

Tablo 4.12. Hasılatın Genel Özellikleri (Ser&Berker:69-72, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

	Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik konular açıklanır.
Kapsam	• Mal satışları, • Hizmet sunumları, • İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.
Mal	• Mamuller ve Ticari malları ifade eder.
Hizmet	• Sözleşmeye bağlı kalınarak, belirli işlemlerin, belirli bir sürede yerine getirilmesini içerir.
İşletme Varlıklarının Başkaları Tarafından Kullanılmasından Doğan Gelirler	• Faiz: nakit veya nakit benzerlerinin kullanılmasıyla ya da alacaklar için alınan tutarlardır. • İsim hakları: patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilenler. • Temettüler: ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar. • Finansal Kiralama Sözleşmeleri Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler ve diğer gelirler,

Kapsam Dışı Bırakılan Hasılat Veya Diğer Gelirler	• Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler veya bunların elden çıkarılması, • Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler, • Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler, • Tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesidir.
Hasılat Kavramı	• Özkaynakta artışa neden olur, • Olağan faaliyetlerden elde edilir (bir kereye mahsus değildir), • Brüt olarak ölçülür (kazançlardan farklıdır), • Ekonomik fayda, nakit veya diğer varlıklar anlamındadır. Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır. • İşletmenin kendi adına aldığı ve alacağı bir tutardır, • İşletmeye brüt ekonomik fayda akışını içerir.
Hasılatın Ölçümü	• Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. • Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi veya kazanılmış bir özkaynak aracının el değiştirmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır. Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve düzenlemenin gerçekte bir finansman işlemi olduğu durumlarda; bedelin gerçeğe uygun değeri, bir emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen gelecekte elde edilecek bedelin bugünkü değeridir. Bir finansman işlemi, örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapar veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında bir orana sahip olan bir alacak senedi alırsa, oluşur. Emsal faiz oranı aşağıdakilerin daha açık olarak tespit edilebilenidir: • Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı, veya • Aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.
Hasılat Tutarı	• Nakit veya nakit benzeri değer olarak alınır (TL, Döviz, Çek gibi), • Nakit girişi ertelenebilir (satış vadeli yapılmış olabilir), • Hasılat= Beklenen Tahsilatların Bugünkü değeri Finansman Niteliği Taşıyan Satışlar: • Vadeli satışlarda (yani nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda) satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir (alıcıya vade farksız satış yapılması veya alıcıdan piyasa faiz oranı altında

	olan bir alacak senedi alınması). • Finansman niteliği taşıyan satışlarda; • Satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir.
Emsal Faiz Oranı	• Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya • Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranıdır.
Mal Satış İşleminde Hasılatın Doğuşu	• Malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması, • Satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolün veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği biçimde bir yönetim etkinliğinin sürdürülmemesi, • Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi, • İşleme yönelik ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin olası olması, • İşleme yönelik gerçekleşen veya gerçekleşecek olan maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesi gerekir.
Hizmet Muhasebeleştirilmesi	Satışlarının • Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi, • İşleme yönelik ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin olası olması, • Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi, • İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi. Hizmet sunumuna yönelik işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat, yalnızca muhasebeleştirilmiş giderlerin geri kazanılabilir tutarı ölçüsünde mali tablolara yansıtılır.
Faiz, İsim Hakları ve Temettülerin Muhasebeleştirilmesi	• İşlemlerle alakalı ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığının olması ve • Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekir. • Faiz, etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. • İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. • Temettüler, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda muhasebeleştirilir. Dipnotlarda yapılacak açıklamalar • Muhasebe politikaları, • Mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları, temettüler, komisyonlar, devlet teşvikleri, diğer hasılat türleri ayrı olarak açıklanır,

Tablo 4.12. de görüldüğü üzere, TMS/18'in kapsamının yanı sıra, mal, hizmet, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından doğan gelirler, kapsam dışı bırakılan hasılat veya diğer gelirler, hasılat kavramı, hasılat ölçümü, hasılat tutarı, emsal faiz oranı, mal satış işleminde hasılatın doğuşu, hizmet satışlarının muhasebeleştirilmesi ve son olarak da faiz, isim hakları ve temettülerin muhasebeleştirilmesi maddeler halinde açıklanmıştır.

Mal satışına yönelik hasılatın mali tablolara yansıtılabilmesi için gerekli imkanlar, mal satışı sonucu meydana çıkan hasılatla yönelik diğer bazı özel durumlar ve giderlerin eşleştirilerek muhasebeleştirilmesi konuları detaylı bir biçimde açıklanmaya çalışılmıştır (TMS/18, md. 14-19). Hizmet sunumuna yönelik işlemler, sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, tamamlanma dereceleri de dikkate alınarak mali tablolarda yer alır. İşleme yönelik sonuçların güvenilir şekilde tahmin edildiğinin kabul edildiği koşullar standartta sayılmıştır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ve hizmet sunumuna yönelik diğer muhasebeleştirme esasları standardın içerisinde yer almaktadır (TMS/18, md. 20-28).

Hizmet sunumlarında hasılat, hizmet sunuldukça muhasebeleştirilir. Söz konusu muhasebeleştirme yöntemi, genel olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bununla beraber, hizmet sunumuna yönelik işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat, yalnızca mali tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı düzeyinde muhasebeleştirilir. Faiz, zamanla orantılı bir biçimde ve etkin faiz yöntemi çerçevesinde muhasebeleştirilir. İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Temettüler, hissedarların ödemeleri tahsil etme hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilir. Hasılat, işletmenin kendi adına aldığı veya alacağı bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak nitelendirilemez (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 48).

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirilerinin hangi koşullar sağlandığında ve hangi muhasebe esasları çerçevesinde muhasebeleştirileceğine standartta yer verilmiştir. Standart hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkelerini düzenleyerek, gelir tablosundaki gelir kalemlerinin oluşumunu etkilemektedir. Buna göre gelir tablosunda esas faaliyet gelirleri ve diğer gelirler kalemlerine yer verilirken, bu kalemlerin ayrıntıları dipnotlarda teferruatlı şekilde gösterilmelidir (Özdemir, 2007: 72).

Hasılatın muhasebeleştirilme zamanının belirlenmesi bakımından özellikle dikkat edilmesi gereken durumlar bulunmaktadır. Bu durumlara örnek olarak; gecikmeli teslimatın söz konusu olduğu satışlar, montaj, kontrol ve iade hakkı gibi satış sözleşmesine bağlı koşulları da içeren koşula bağlı satışlar, satım-geri satın alım sözleşmeleri, konsinye satışlar, yeniden satış amacıyla karşı taraflara satışlar, birden çok unsur içeren satış sözleşmeleri, abonelik ücretleri ile belirli bir zaman süresince parçalar halinde karşı tarafa sağlanan hizmetlere yönelik ücretler, satılan ürüne yönelik olarak karşı tarafa gelecek dönemlerde çeşitli hizmetler sunulacağına dair yapılan bir sözleşme ile beraber gerçekleştirilen satışlar, kapasite değişim işlemlerini de kapsayan swap işlemleri, finansal bir yatırımın ayrılmaz bir parçası niteliğindeki hesap açma ücretleri, kredi vermek üzere alınan teminat ücretleri ve imtiyaz hakkı ücretleri gösterilebilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 49).

4.1.12. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Standardın amacı; çalışanlara sağlanan yararların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına yönelik hususları belirlemektir. Standart, bir işletmenin; sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı yararlar olarak, borç ve çalışanlara sağlanan yararlar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda meydana çıkan ekonomik yararın işletme tarafından kullanılması durumunda, gider muhasebeleştirilmesini gerekli görmektedir (TMS/19, Amaç Kısmı).

Tablo 4.13. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Özellikleri (Ser&Berker: 73-74, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	• Çalışanlara sağlanan yararların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına yönelik hususları belirlemektir.
Standardın Kapsamı	• Kısa vadeli faydalar; ücret, maaş, sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kar paylaşımı ve ikramiyeler, parasal olmayan faydalar (ağlık yardımı, lojman, araç gıda yardımı vs.) • Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, emeklilik sonrası hayat sigortası, emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi. • Diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile, iş göremezlik ödeneği vs. • İşten çıkarma tazminatları. • Bir çalışanın bir hesap dönemi boyunca sunduğu hizmetler karşılığında ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş kısa vadeli faydaların ödenmiş tutarları düşüldükten sonra kalan kısım borç olarak muhasebeleştirilir. Başka bir standart gereği, anılan faydaların varlık maliyetine eklenmesine izin verilmemiş ise, gider olarak muhasebeleştirilir.
Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar	• Ücretli izinler biçiminde çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların beklenen maliyeti, çalışanların gelecek ücretli izinlerini arttıran hizmetler vermeleri sonucunda ücretli izinlerin birikmesi ve ücretli izinlerin birikmediği, yani izinlerin kullanılması durumunda mali tablolarına yansıtılır. • Kar paylaşımı ve ikramiyeye yönelik tahmini maliyet ise, geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin bu ödemelere yönelik yasal veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğünün olması ve tutarın makul bir biçimde tahmin edilebilmesi durumunda finansal tablolara yansıtılır.
Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydalar	• Tanımlanmış katkı planlarında, işletme ayrı bir işletmeye (fona) sabit bir katkı payı öder. Fonun, çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ilave bir yükümlülüğü söz konusu değildir. • Tanımlanmış fayda planları: Tanımlanmış katkı

	planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasında yönelik fayda planlarıdır.
Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar	• Ücretli uzun süreli izinler, • Uzun dönemli hizmet faydaları, • Uzun vadeli sakatlık tazminatları, • Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında ödenebilir duruma gelen kar paylaşımı ve ikramiyeler, • Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında ödenebilir duruma gelen ertelenmiş tazminatlar.
İşten Çıkarma Tazminatları	İşten çıkarma tazminatları aşağıdaki durumların sonucu olarak meydana çıkar ve ödenebilir duruma gelir: • Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi, • Çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi. İşten çıkarma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamamaları sebebiyle gerçekleştikleri anda kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.

Tablo 4.13 de görüldüğü üzere, TMS/19' un amacı ve kapsamının yanı sıra tablo da çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve son olarak da işten çıkartma tazminatları maddeler halinde açıklanmıştır.

Çalışanlar, gelecek dönemlerde kendilerine ödenecek yararlar karşılığında hizmet sunduklarında, söz konusu yararlar borç olarak muhasebeleştirilir. İşletmelerce, çalışanlar tarafından sunulan hizmetlerden yararlanıldığı sürece de, bu yararlar gider olarak muhasebeleştirilir. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli yararlar, hizmet sunulduğu sürece gider olarak muhasebeleştirilir. Birikmeyen izinler (örneğin, bazı durumlarda, hastalık izni), yalnızca izin alındığında; temettü ve ikramiye ödemeleri ise ödenmelerine yönelik bir yükümlülük bulunduğu muhasebeleştirilir. Ödenmeyen kısa vadeli faydalar da borç olarak muhasebeleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 51). Standartta göre çalışanlara sağlanan yararlar, uzun vadeli borç karşılıkları biçiminde bilançoda gösterilebilir ancak açıklamalarına mali tablolara ait dipnotlarda yer verilmelidir (Özdemir, 2007: 73).

TMS/19'un temel özelliği; çalışanlarca sunulmuş bulunan hizmetler sonucunda ve tanımlanmış bir yarar planı kapsamında, çalışanlara işten ayrılma sonrası veya uzun vadeli faydalar sağlanmasına yönelik yükümlülüğün borç olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmesidir. Borcun tutarı; ölüm, çalışanların işten ayrılma oranları, emeklilik yaşı ve tarihi, plan varlıklarının getiri oranı, gelecekteki ücret ve fayda düzeyleri, sağlık yardımlarına yönelik gelecekteki maliyetler ile iskonto oranı gibi varsayımlardan etkilenmektedir. Ayrıca; temettü, ikramiye ve işten çıkarma tazminatlarından kaynaklanan yükümlülük tutarının ve işletmelerin gayri resmi uygulamalarından kaynaklanan çeşitli fayda yükümlülüklerinin belirlenmesi amacıyla, değerlendirmede bulunulması gerekmektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 52).

4.1.13. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS/20, doğrudan işletmeye sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini ve işletmeye sunulan devlet yardımlarının açıklanmasını ele alır. Devlet teşvikleri, belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında devletin muhtelif kaynaklarının işletmeye transfer edildiği işlemlerdir. Devlet teşvikleri, devlete olan borçlarda yapılan indirimleri ve devlet kredilerinden piyasa faiz oranının altında bir orandan faydalanmayı içerir. Devlet yardımları; belirli şartları sağlayan işletmelere sağlanan yararlardır. Devlet teşvikleri; teşviğin bağlı olduğu koşulların yerine getirileceği ve ilgili teşviğin elde edileceğine dair makul bir güvence olduğu durumlarda mali tablolara yansıtılır. Parasal olmayan teşvikler ya gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilir ya da hem varlık hem de teşvik nominal değeriyle muhasebeleştirilir. Teşviğin edinilmiş olması, her zaman, teşvik için gerekli şartların kesin olarak sağlandığı (veya sağlanacağı) anlamına gelmez (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 55).

Tablo 4.14. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasının Özellikleri (Ser ve Berker:75-76, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

Standardın Amacı	Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasına yönelik esasları düzenlemektir.
Standardın Kapsamı	- Standart tüm devlet teşviklerine ve diğer şekillerdeki devlet yardımlarına uygulanır. Vergilendirilebilir gelirin tespitinde yararlanmak üzere, devlet tarafından sağlanan yararlar kapsam dışıdır. - Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. - Devlet yardımı, belirli koşulları yerine getiren işletmeye ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir.
Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	- Devlet teşvikleri aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan mali tablolara yansıtılmaz: ✓ Teşvinin elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi, ✓ Teşvinin işletme tarafından elde edilmesi. - Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik olarak kar veya zarara yansıtılır. - Parasal olmayan teşvikler, arazi veya diğer kaynaklar gibi, gerçeğe uygun değerleri ile mali tablolara alınır. - Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil

Devlet Ödenmesi	Teşviklerinin	Geri	edilebilir hale geldiği dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirilir. • Gelire yönelik teşvikler bazı durumlarda kapsamlı kar veya zarar tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir. • Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahminin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir. Gelire yönelik teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar, öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği dönemde itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Bakiyeyi aşması ya da bakiyenin olmaması durumunda ise, doğrudan kar veya zararda muhasebeleştirilir. Varlığa yönelik devlet teşvikinin geri ödenmesi durumunda, varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı azaltılır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kar ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kar veya zararda muhasebeleştirilir.
Devlet Teşviklerinin Açıklanması			Aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekir: • Teşvikin muhasebeleştirilmesinde uygulanan muhasebe politikası, • Teşvikin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan yararlandığı diğer devlet yardımları, • Muhasebeleştirilmiş teşvike yönelik olarak yerine getirilmemiş koşullar.
Devlet Yardımları			• Devlet teşviki tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsar. Bu faydaların önemli boyutta olması durumunda, türü, kapsamı ve süresi hakkında açıklamalar yapılır.

Tablo 4.14. de görüldüğü üzere, TMS/20'nin amacı ve kapsamının yanı sıra, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, devlet teşviklerinin geri ödenmesi, devlet teşviklerinin açıklanması ve devlet yardımları maddeler halinde açıklanmıştır.

Devlet teşvikleri, telafi etmeleri amaçlanan maliyetlerle aynı dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Başka bir deyişle, devlet teşvikleri doğrudan sermayede muhasebeleştirilmezler. Devlet teşviklerinin bağlantılı olduğu, gelecekte katlanılması gereken bir maliyet bulunmadığı durumlarda, ilgili teşvik, elde edilebilir duruma gelmesiyle beraber doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara yönelik devlet teşvikleri, başlangıçta, finansal durum tablosunda (bilanço) ertelenmiş gelir ya da ilişkili varlıklardan indirim olarak muhasebeleştirilir. Alınan teşvik, ilk muhasebeleştirme işlemi sonrasında, ilişkili bulunduğu varlığın yararlı ömrü boyunca, ertelenmiş gelir tutarları iptal edilmek veya ilgili dönemlerde teşvik tutarı kadar eksik amortisman ayrılmak suretiyle kâr ya da zararla ilişkilendirilir. İade edilme gereği

doğan devlet teşvikleri, geriye kalan ertelenmiş gelir tutarları ters kayıtlarla kapatılmak veya ilgili varlığın brüt defter değeri ve birikmiş amortismanları artırılmak suretiyle muhasebeleştirilir. Diğer durumlarda, yapılan geri ödeme gider olarak muhasebeleştirilir. Devlet teşvik ve yardımlarına yönelik açıklama hükümleri, işletme mali tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırmayı amaçlamaktadır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 53).

Standart, mali tablolarda devlet teşvikleri veya desteklemeler elde edildiğinde bunların açıkça gösterilmesini gerekli kılmaktadır. Devlet teşvikleri veya çeşitli desteklemeler söz konusu olduğu zaman, dipnotlarda bu husus mali tablo kullanıcılarını aydınlatacak şekilde detaylarıyla birlikte sunulmalıdır (Özdemir, 2007: 74).

4.1.14. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

İşletmenin yurt dışında faaliyetleri ya da yabancı para birimlerinde işlemleri olabilir veya işletme, mali tablolarını yabancı bir para biriminde sunabilir. TMS/21, yabancı para birimindeki işlemlerin ve yurt dışındaki faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde ve mali tabloların yabancı bir para birimine çevrilmesinde uygulanacak hükümleri içerir. İşletme, mali tablolarındaki kalemleri geçerli (işlevsel) para birimi ile ölçmek zorundadır. Geçerli (işlevsel) para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi olup, işlemlerin fiyatlarının belirlenmesinde kullanılır. Ancak işlemler bu para birimden gerçekleştirilmemiş olabilir. Geçerli para biriminden farklı bir para biriminde yapılan işlemler, işlem tarihindeki geçerli (spot) kur üzerinden çevrilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 55).

Standartın en temel konuları hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin mali tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağıdır (TMS/21, md. 2). Parasal varlıklar ve borçlar raporlama dönemi sonundaki geçerli (spot) kur (kapanış kuru) üzerinden; parasal olmayan kalemler ise tutarlarının (maliyet ya da gerçeğe uygun değer) belirlendiği tarihteki kur üzerinden çevrilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 55).

Yabancı para işlemlerin geçerli para biriminde raporlanması konusu; ilk muhasebeleştirme, izleyen bilanço tarihlerinde raporlama, kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve geçerli para biriminde değişiklik alt başlıkları ile birlikte açıklanmıştır (Özdemir, 2007: 75).

Standart kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS/12 standardının hükümlerinin uygulanacağını ifade etmektedir (TMS/21, md. 50). Parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde gelir ya da gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, yurt dışındaki faaliyeti ve raporlayan işletmeyi birlikte içeren mali tablolarda (konsolide finansal tablolar gibi), yurt dışındaki faaliyetteki net yatırımın bir parçasını oluşturan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, net yatırım elden çıkarılıncaya kadar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Bu tür kur farkları, net yatırım elden çıkarıldığında kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılır ve elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya zarar mali tablolara yansıtılır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 55).

Tablo 4.15. Kur Değişimi Etkilerinin Özellikleri (Ser&Berker: 76-77, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	- Yabancı paralı işlemlerin, yurtdışındaki işletmelerin mali tablolara nasıl dahil edileceğini ve mali tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. - Çeviri işlemi yapılırken hangi döviz kuru veya kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin mali tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı da bu standartta ele alınmaktadır.
Standardın Kapsamı	- Yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi, - Konsolidasyon amacıyla yurt dışındaki işletmelerin mali tablolarının raporlama para birimine çevrilmesi, - İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve mali durumunun mali tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi işlemleridir.
Standart Kapsamı Dışında Kalan İşlemler	“TMS 39, Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler, - Finansal riskten korunma muhasebesi, - Yabancı paralı işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz.
Geçerli Para Biriminin Belirlenmesi	- Geçerli para birimi, temel ekonomik çevrenin para birimidir. - Mali tablolarda kullanılan para birimi finansal tabloların sunulduğu para birimidir.
Yabancı Paralı İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması	Yabancı paralı bir işlem aşağıdaki işlemlerden oluşur: - İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması, - İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi, - İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.
Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çeviri İşlemi	- Aktif ve yabancı kaynaklar (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) bilanço tarihindeki kapanış kurundan çevrilir, - Gelir ve giderler (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir ve - Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin (öz kaynakların) ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir.
Geçerli Para Birimi Yüksek Enflasyonlu Bir Ekonominin Para Birimi Olan İşletmelerde Finansal Tabloların Çeviri İşlemi	- Çeviri işlemi yapılmadan önce, mali tablolar TMS 29 Standardına göre düzeltilir, - Karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere aktifler, pasifler, öz kaynak kalemleri, gelir ve giderler kapanış kurundan çevrilir.

Yurtdışındaki Elden Çıkarılması	İşletmenin	Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş birikmiş kur farkları, elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya kaybın hesaplanmasında dikkate alınır.
--	-------------------	--

Tablo 4.15. de görüldüğü üzere, TMS/21'in amacı ve kapsamının yanı sıra, standart kapsamı dışında kalan işlemler, geçerli para biriminin belirlenmesi, yabancı paralı işlemlerin geçerli para biriminde raporlanması, finansal tablolarda kullanılan para birimine çeviri işlemi, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerde finansal tabloların çeviri işlemi ve son olarak da yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılması maddeler halinde açıklanmıştır.

TMS/21, işletmenin mali tablolarını herhangi bir para biriminde sunmasına olanak tanımaktadır. Mali tabloların sunulduğu para birimi, geçerli para biriminden farklıysa, varlıklar ve borçlar kapanış kurundan; gelir ve giderler ise işlemin gerçekleştiği tarihteki kurdan çevrilir. Bir döneme ait ortalama kur, söz konusu kurun işlem kurlarına oldukça yakın bir kur olması durumunda kullanılabilir. Ortaya çıkan bütün kur farkları doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir. İşletmenin geçerli para biriminin belirlenmesi için muhakeme gücünün kullanılması gerekebilir. Çok uluslu ve çeşitli alanlarda faaliyet göstermekte olan bir şirketler grubunda yer alan bireysel işletmelerin geçerli para birimleri birbirlerinden farklı olabilir. Bu tür durumlarda, bireysel işletmelerin mali tabloları, konsolidasyon işleminin gerçekleştirilebilmesi için ortak bir para birimine çevrilir. Geçerli para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletme, mali tablolarını "TMS/29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Standardı çerçevesinde yeniden düzenlemelidir. Bir başka para birimi geçerli para birimi olarak kabul edilmek şartıyla yeniden düzenleme işleminden kaçınılamaz. Bu Standart, işletmenin yabancı para birimli işlemlerinin ve yurt dışındaki faaliyetlerinin mali tablolara nasıl dahil edileceğine ve mali tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğine yönelik hükümler içerir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 55-56).

4.1.15. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

TMS/23, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik ilkeleri ortaya koymaktadır. Borçlanma maliyetleri, borçlanmalara yönelik olarak katlanılan faiz giderleri ile diğer maliyetleri içerir. Bu Standart uyarınca, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıkların (özellikli varlık) elde edilmesi, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Diğer borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 57). Özellikle varlığın elde edilmesi, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikle varlıkla alakalı harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda meydana çıkmayacak olan maliyetlerdir (TMS/23, md. 10). Söz konusu maliyetler, özellikle bir varlığın edinilmesine yönelik olarak yapılmış borçlanmalarda meydana çıkan maliyetler olabileceği gibi; özellikle bir varlığın edinilmesine yönelik olarak yapılan harcamaların, ağırlıklı ortalama borçlanma maliyeti oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanan maliyet tutarı biçiminde de ortaya çıkabilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 57).

Tablo 4.16. Borçlanma Maliyetinin Özellikleri (Ser ve Berker: 78-79, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	Standardın amacı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik esasları belirlemektir.
Standardın Kapsamı	- Standardın kapsamını borçlanma maliyetleri oluşturur. - Borçlanma maliyetleri işletme tarafından yapılan borçlanmalarla alakalı olarak katılan faiz ve diğer giderlerden oluşur. Borçlanma maliyetlerine yönelik örnekler : - TMS/39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri, “TMS/17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca mali tablolara yansıtılan finansal kiralamalara yönelik borçlanma maliyetleri ve - Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile alakalı düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.
Kapsam Dışında Bırakılan Unsurlar	- İmtiyazlı hisse senetleri de dahil olmak üzere borç olarak sınıflandırılmayan, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri, - Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, - İmtiyazlı hisse senetleri de dahil olmak üzere borç olarak sınıflandırılmayan, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri, - Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleridir.
Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	- İşletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili katılan faiz ve diğer giderler doğduğu anda gider olarak muhasebeleştirilir. - Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ise aktifleştirilir.
Özellikli Varlık	Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Özellikli varlıklara örnekler: - Satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stoklar. Kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlıklı değildir. Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar da özellikli varlık olarak tanımlanmamaktadır. - İmalat tesisleri,

			• Enerji üretim tesisleri, • Maddi olmayan duran varlıklar, • Yatırım amaçlı gayrimenkuller.
			Özellikli varlığa yönelik borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi için;
Özellikli Borçlanma Muhasebeleştirilmesi	Varlıklara Maliyetlerinin	İlişkin	• Maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, • Özellikle varlığın işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olması, • Borçlanma maliyetinin varlıkla doğrudan ilişkisinin olması gerekir.

Tablo 4.16. da görüldüğü üzere, TMS/23'ün amacı ve kapsamının yanı sıra, kapsam dışında bırakılan unsurlar, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, özellikli varlıklar ve son olarak da özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi maddeler halinde açıklanmıştır.

Standardın mali tablolara etkisi irdelendiğinde borçlanma yoluyla varlık edinilmesi veya faaliyetlerin finansmanında bu standardın etkisi olduğu görülmektedir. İşletmeler TFRS'ye uygun mali tabloları hazırlayıp, sunmaları durumunda borçlanma maliyetlerine yönelik standarttaki esasları uygulamak ve uygulamalarının detaylarını dipnotlarda açıklamak zorundadırlar. İşletmeler standarda göre, varlık alımları veya yatırımları esnasında oluşan borçlanma maliyetlerini varlığın maliyetine ekleyebilmektedirler (Özdemir, 2007: 76-77)

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine, varlığın geliştirilmesi (elde edilmesi, inşası veya üretimi) süresince devam edilir. İlgili varlık amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale geldiğinde, anılan işleme son verilir. Varlığın parçalar halinde tamamlandığı durumlarda, ilgili parçalar, kullanılmaları öngörülen duruma veya satışa hazır hale geldiklerinde, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir. Özellikle varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Bu sebeple konusu varlıklar amortismanına tabi tutulduğunda veya satıldığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmiş olması, işletme kârını etkilemektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 57).

4.1.16. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS/24'e yönelik taraf ilişkileri, iş ve ticaretin normal bir parçasıdır. Mesela, işletmeler çoğu defa faaliyetlerinin bir bölümünü bağlı ortaklıkları, iş ortakları ve iştirakleri üzerinden sürdürür. Bu koşullar içerisinde, işletmenin iştirak edilen işletmenin mali ve faaliyet politikalarını etkileme gücü; kontrol, müşterek kontrol veya önemli etkinin varlığıyla gerçekleşir (TMS/24, md.5).

TMS/24, ilgili tarafların niteliği ve işletmenin ilgili taraflarla olan işlemleri hakkında açıklamalarda bulunulmasını gerektirir. Söz konusu açıklamalar, gerek konsolide finansal tablolar ve gerekse ana ortaklık, ortak girişimci ya da yatırımcının bireysel finansal tabloları için geçerlilik arz etmektedir. Adı geçen Standart, bunlar dışındaki işletmelerin mali tabloları için de geçerlidir. "TMS/24 İlişkili Taraf Açıklamaları" Standardı 2009 yılı içerisinde revize edilmiştir. Standardın yeni versiyonunda devletle alakalı işletmeler bakımından açıklama hükümleri sadeleştirilmiş ve ilgili taraf tanımına açıklık getirilmiştir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 58).

Tablo 4.17. İlişkili Taraf Açıklamalarının Özellikleri (Ser ve Berker: 80-81, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	• Standardın amacı; İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin mali tablolarda nasıl sunulacağını açıklamaktır. • İlişkili taraflarla olan borçların, alacakların, gelir ve giderlerin değerlemesi değil, bu kapsama giren kişi ve kuruluşlarla olan ilişkiler açıklanmaktadır.
Standardın Kapsamı	• İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin belirlenmesi, • İşletme ile ilişkili taraf arasındaki mevcut hesap bakiyelerinin belirlenmesi, • İlgili kalemlere yönelik yapılacak açıklamaların belirlenmesi.
İlişkili Tarafın Tanımlanması	• Bağlı ortaklıklar, • İştirakler, • İş ortaklığı, • Kilit personel, • Bağlı ortaklık, iştirak ve kilit personelin yakın aile üyeleri, • Personel sandıkları, personel ihtiyaçlarına yönelik kooperatiflerdir.
İlişkili Taraf Kapsamına Girmeyen İşlemler ve Taraflar	• Finansman sağlayanlar, • Sendikalar, • Kamu hizmeti şirketleri, ve • Devlet makamları ve mercilerinden, işletme ile sadece olağan iş ilişkileri içerisinde olanlardır.
Açıklanması Gereken İşlemlere İlişkin Örnekler	• Mal alım ve satımı, • Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım ve satımı, • Hizmet sunumu ve alımı, • Kiralamalar, • Araştırma ve geliştirme transferleri, • Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, • Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler • Teminat veya kefalet karşılıkları ve • İşletme adına veya işletme tarafından başka bir taraf adına borçların ödenmesi.

Tablo 4.17. de görüldüğü üzere TMS/24'ün amacı ve kapsamının yanı sıra, ilişkili tarafın tanımlanması, ilişkili taraf kapsamına girmeyen işlemler ve taraflar ve son olarak da açıklanması gereken işlemlere ilişkin örnekler maddeler halinde açıklanmıştır.

İlişkili taraflarla olan ilişkiler, ticaret ve iş hayatının doğal bir parçasını oluşturur. İlişkili taraflarla olan ilişki, işletmelerin kâr veya zararı ile mali durumunu etkileyebilir. İlişkili taraflar, ilişkili olmayan taraflarca gerçekleştirilmesi mümkün olmayan işlemleri gerçekleştirebilir. Bir işletmenin kâr veya zararı ile mali durumu,

ilişkili taraflarla herhangi bir işlem gerçekleşmemiş olsa bile, ilişkili taraflarla ilişkisinden etkilenebilir. Tek başına ilişkinin varlığı, işletme ile diğer taraflar arasındaki işlemlerin etkilenmesi için yeterli olabilir. İlişkili taraf açıklamaları, bir işletmenin mali durumu ile kâr veya zararının ilişkili tarafların varlığından ve bu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden etkilenme olasılığına dikkat çekmekte ve taahhütler dahil olmak üzere ilişkili taraflardan olan alacak ve borç bakiyelerinin mali tabloları etkileyebileceğini öngörmektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 59).

Bu standart, bilançonun varlıklar ve yükümlülükler grubundaki ilişkili taraflardan alacaklar ve ilişkili taraflara borçlar kalemlerinin oluşumunu düzenlemektedir. İlişkili taraflardan alacaklar ve ilişkili taraflara borçlar dipnotlarda detaylı olarak gösterilmelidir. Bu açıklamalarda cari hesap borçları/alacakları, personele borçlar/alacaklar, ilişkili taraflarla yapılan işlemler(satışlar, faaliyet giderler gibi), yönetim kurulu üyelerine veya yöneticilere sağlanan faydalar yer alabilir (Özdemir, 2007: 77-78).

Başka bir ifadeyle; TMS/24, ilişkili tarafla gerçekleştirilen işlemlerle alakalı olarak yapılması gereken açıklanmaları ele almaktadır. Anılan Standart, bu işlemlerin ölçülmesiyle ilgilenmez. İlişkili taraf işlemlerinin gerçeğe uygun değerinin açıklanması şart değildir. İlişkili taraf işlemlerine ilişkin açıklamalarda, ilgili işlemin koşullarının piyasa şartlarında karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleştirilen işlemlerin koşullarıyla aynı olduğuna yönelik belirlemelerde bulunulabilir. Ancak, bu açıklamanın doğruluğunu gösteren kanıtlar olmalıdır. İlgili taraflar, iş ortaklarını, ortak girişimcileri ve işten ayrılma sonrası sağlanan faydaları kapsar. Bu Standart, mali durum ve faaliyet sonuçlarının ilişkili tarafların varlığından, bu taraflarla yapılan işlemlerden ve söz konusu işlemlere yönelik mevcut bakiyelerden etkilenme olasılığının bulunmasına dayanır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 59-60).

4.1.17. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar

TMS/27, konsolide mali tablolara yönelik ilkeleri ortaya koymakta; ayrıca, bireysel finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi konularını ele almaktadır. Bir veya daha fazla bağlı ortaklığa sahip işletmeler (ana ortaklıklar), konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır. Bağlı ortaklık; adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmedir. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın kontrolündeki tüm işletmeleri içerir ve tek bir işletmenin mali tabloları gibi hazırlanıp sunulur. Ana ortaklığın kendisinin bir başka işletme tarafından tamamen sahip olunan bir bağlı ortaklık niteliğinde olduğu (veya kısmen sahip olunan bir bağlı ortaklık niteliğinde olup, bu bağlı ortaklığın diğer ortaklarının, ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmaması hususunda bilgilendirildikleri ve bu hususa itiraz etmedikleri), menkul kıymetlerinin halka açık bir piyasada işlem görmediği ya da işlem görmek üzere olmadığı ve kendisine sahip olan ana ortaklığın halka açık mali tablolarını TFRS'lerle uyumlu bir şekilde yayımladığı durumlarda, ilişkili ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmaz (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 63).

Tablo 4.18. Bireysel Finansal Tabloların Özellikleri (Ser ve Berker: 81-83, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı		Bir işletmenin kendi isteği ya da yasal düzenlemeler gereği, bireysel finansal tablolar hazırlaması durumunda, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylarının muhasebeleştirilmesinde uyulacak esasları açıklamaktır.
Tanımlar		Konsolide finansal tablolar: Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu grup mali tablolarıdır. Bireysel finansal tablolar: Bir ana ortaklık (başka bir ifadeyle bir bağlı ortaklığın kontrolüne sahip bir yatırımcı) veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü veya önemli etkisi olan bir yatırımcı tarafından sunulan ve yatırımların, maliyet bedeli üzerinden ya da TFRS/9 Finansal Araçlar uyarınca muhasebeleştirildiği mali tablolarıdır.
Bireysel Finansal Tabloların Hazırlanması		TMS/27 hangi işletmelerin bireysel finansal tablo düzenlemesi gerektiğini belirlemez. Bu Standart TFRS'lere uyumlu bireysel finansal tablolar hazırlanırken uygulanır. Özkaynak yönteminin uygulandığı mali tablolar bireysel finansal tablo değildir. Benzer şekilde bağlı ortaklığı veya iştiraki olmayan ya da herhangi bir iş ortaklığında iş ortaklığı katılımcısı olarak yatırımı bulunmayan bir işletmenin mali tabloları bireysel finansal tablo değildir.
Muhasebeleştirme Seçimi	Yönteminin	Bireysel finansal tablolarını hazırlayan bir işletme, bu tablolarda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını; - Maliyet bedeliyle veya - TFRS 9'a uygun olarak muhasebeleştirir.
Temettü Muhasebeleştirilmesi	Gelirlerinin	- İşletmenin bir bağlı ortaklığından, iş ortaklığından veya iştirakinden temettü alma hakkı doğduğunda, bireysel finansal tablolarda söz konusu temettü kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bir ana ortaklığın kendi ana ortaklığı olarak yeni bir işletme kurmak suretiyle grubunu aşağıdaki koşulları karşılayacak biçimde yeniden yapılandırması ve yeni ana ortaklığın ilk ana ortaklıkta yer alan yatırımını bireysel finansal tablolarında maliyet bedeli veya TFRS/9'a uygun olarak muhasebelestirmesi durumunda, yeni ana ortaklık ilk ana ortaklığın bireysel finansal tablolarında yer alan özkaynak kalemlerindeki payının yeniden yapılandırmanın gerçekleştiği tarihteki defter değerini maliyet tutarı olarak dikkate alır. - Yeni ana ortaklığın, ilk ana ortaklığın mevcut özkaynak araçları karşılığında kendi özkaynak

Grubun Yeniden Yapılandırılması	araçlarını ihraç etmek suretiyle ilk ana ortaklığın kontrolünü elde etmesi. • Yeni gruba ait olan varlık ve yükümlülükler ile ilk gruba ait olan varlık ve yükümlülüklerin yeniden yapılandırmanın hemen öncesinde ve sonrasında aynı olması ve • İlk ana ortaklığın yeniden yapılandırma öncesindeki sahiplerinin, yeniden yapılandırmanın hemen öncesindeki ilk grubun net varlıkları üzerinde sahip oldukları mutlak ve nispi paylar ile yeniden yapılandırmanın hemen sonrasında oluşan yeni grubun net varlıkları üzerinde sahip oldukları mutlak ve nispi payların aynı olması.
Açıklamalar	Bireysel finansal tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır: • Mali tabloların bireysel finansal tablo olduğu; • Konsolide finansal tabloların TFRS/10'da yer alan muafiyet dolayısıyla hazırlanmadığı; • Kamuya açıklanmak üzere TFRS'lere uygun konsolide finansal tablolarını hazırlayan işletmenin adı ve faaliyetini sürdürdüğü esas yeri (farklı olması durumunda şirket olarak olduğu ülke) ve konsolide finansal tabloların elde edilebileceği adres. • Önemli bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesi. Bu liste aşağıdaki bilgileri içermelidir: ✓ Yatırım yapılan işletmenin adı. ✓ İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü esas yer (farklı olması durumunda şirket olarak kurulduğu ülke). ✓ İşletmedeki sahiplik oranı ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı. hazırlanan listedeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle ilişkin açıklama.

Tablo 4.18. de görüldüğü üzere, TMS/27'nin amacının yanı sıra, konsolide ve bireysel tabloların tanımlarıyla birlikte bireysel finansal tabloların hazırlanması, muhasebeleştirilme yöntemlerinin seçilmesi, temettü gelirlerinin muhasebeleştirilmesi, grubun yeniden yapılandırılması ve son olarak da açıklamalar kısmında bireysel finansal tablolarda yapılan açıklamalar maddeler halinde açıklanmıştır.

TMS/27 ayrıca, bir işletmenin diğer bir işletmeyi, oy haklarının yüzde ellisinden fazlasına sahip olmadan da kontrol edebileceği durumları belirtmektedir. Azınlık paylarını elinde bulunduran bir işletme, oy haklarının çoğunluğuna sahip olmasını sağlayan herhangi bir resmi düzenleme bulunmasa dahi, diğer bir işletmeyi kontrol edebilir. Örneğin; yatırımların dağınık bir yapıya sahip olduğu ve diğer hissedarların, hisselerini, azınlık paylarını elinde bulunduranlardan daha fazla oya ulaşacak biçimde bir arada değerlendiremedikleri durumlarda, kontrol gücüne sahip olunabilir. Bu husus, zaman zaman “fiili (de facto) kontrol” olarak da adlandırılmaktadır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 63).

İşletme her bir yatırım sınıfı için aynı muhasebeleştirme esaslarını uygular. Maliyeti bedeli üzerinden muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak bir varlık grubunun içerisine dahil edildiğinde) TFRS/5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler'e uygun olarak muhasebeleştirilir.

TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilen yatırımların satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması durumunda, ölçümde bir değişiklik yapılmaz. TMS/28'in (2011'de değişen şekli ile) 18. Paragrafı uyarınca iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki yatırımlarını TFRS/9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak ölçmeyi tercih eden işletmeler, bu yatırımlarını bireysel finansal tablolarında da aynı biçimde muhasebeleştirir ve ölçer (Ser&Berker: 82, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

TMS/27, risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları, yatırım fonları, tröstler ve benzeri işletmeler de dahil olmak üzere bütün işletmeler için geçerlidir. Bir bağlı ortaklık, faaliyet konusunun grup içerisindeki diğer işletmelerin faaliyet konularından farklı olması dolayısıyla konsolidasyon kapsamı dışında bırakılmamalıdır. Ana ortaklık ile bağlı ortaklığın raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, konsolidasyon amacıyla, genellikle bağlı ortaklık tarafından, ana ortaklığın mali tabloları ile aynı tarihli ilave mali tablolar hazırlanır. Konsolide finansal tablolarda tek tip muhasebe politikaları kullanılmalıdır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 64-65).

4.1.18. TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Paylar

İştirak, yatırımcı işletmenin, üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir. Yatırım yapılan işletmenin oy hakkının %20'sini ya da daha fazlasını elinde bulunduran bir yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğuna yönelik aksi ispat edilebilir bir karine mevcuttur. Bununla birlikte, yatırımcının yatırım yapılan işletme üzerindeki etki derecesini belirlemek amacıyla, eldeki bütün bilgiler çerçevesinde bir değerlendirmenin yapılması gerekir. Örneğin; yatırımcı işletme, yatırım yapılan işletmenin oy hakkının %20'sinden daha azına sahip olduğunda dahi, yönetim kurulunda temsil, temettü dağıtımına yönelik alınan kararlara katılım da dahil olmak üzere politika belirleme sürecine katılım, yatırımcı ile yatırım yapılan işletme arasındaki önemli bazı işlemlerin gerçekleştirilmesi biçiminde meydana çıkan yakın bir ilişki, işletmeler arası yönetici personel değişimi ya da işletme için gerekli temel teknik bilginin sağlanması gibi faktörler dolayısıyla, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 66).

Tablo 4.19. İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Payların Özellikleri (Ser ve Berker: 83-5-85, www.snerberkerymm.com, 12.03.2014).

Kapsam	İştirakleri ve iş ortaklıkları bulunan tüm işletmelerce uygulanır.
İştirak Kavramı	Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.
İş Ortaklığı	- Müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır. - Müşterek kontrol, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. - Müşterek anlaşma, iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır.

Özkaynak Yöntemi

- İştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta işlem fiyatı üzerinden muhasebeleştirilir,
- İşlem maliyetleri fiyata dahil edilir,
- İktisap tarihinden sonra ise, yatırımcının iştirakin veya iş ortaklığının kar veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtacak biçimde defter değeri düzeltilir.
- Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararından alacağı pay, yatırımcının kar ya da zararı olarak muhasebeleştirilir, iştirakin veya iş ortaklığının defter değeri artırılır,
- Elde edilen dağıtımlar (kar payları gibi), defter değerini azaltır,
- Yatırım yapılan işletmenin diğer kapsamlı gelir kalemlerinde, yani özkaynaklarında meydana gelen diğer değişiklikler de defter değerinde düzeltmeye sebep olabilir.
- Yatırımcı işletmenin iştirakin zararlarından kendisine düşen payı, söz konusu iştirakteki toplam payına eşit ya da bu payın üstünde ise, yatırımcı kendi payının üzerindeki zarar tutarını finansal tablolara yansıtmaz.
- Potansiyel oy hakkı önemli etkinin var olup olmadığı değerlendirilirken dikkate alınır. Ancak, ölçümlerde mevcut oy hakkı dikkate alınır, potansiyel oy hakkı ölçüm yapılırken dikkate alınmaz.
- İştirakin edinme maliyeti ile iştirakin net tanımlanabilir varlıklarının gerçeğe uygun değeri arasındaki fark şerefîyedir, ancak bu fark ayrı olarak muhasebeleştirilmez, amortismanına tabi varlıkların değer düzeltimi gerçeğe uygun değer dikkate alınarak yapılır.
- Değer düşüklüğüne yönelik bir gösterge varsa, yatırımın tüm defter değeri tek bir varlık gibi değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Defter değerine dahil edilmiş olan şerefîye ayrı olarak teste tabi tutulmaz, ancak bütünün bir parçasıdır.
- Aralarındaki işlemlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kar veya zararlar iştirakteki payı oranında elemine edilir.
- Aynı tarihler dikkate alınır. Mümkün değilse, en güncel finansal tablosu kullanılır, önemli işlem ve olayların etkileri için düzeltme yapar.
- Farklı muhasebe politikaları mümkün olduğunca düzeltilir.
- Kendi payına düşen ek zararları muhasebeleştirmez, sıfıra düştükten sonra, ek zararları, yükümlülüğü varsa karşılık ayırmak suretiyle (borç) muhasebeleştirir.

**Konsolide Finansal Tablolar
Düzenlenirken Yatırımcı İle
İştirakin ve İş Ortaklığının
Finansal Tablolarının
Özkaynak Yönteminin**

- Mümkünse aynı tarihli mali tablolar kullanılır,
- Mümkün değilse, en güncel tarihli mali tabloları kullanılır,
- İki raporlama dönemi sonu arasında gerçekleşen önemli işlemler ve olayların etkileri için düzeltmeler yapılır.

Uygulanmasına Getirilmesi	Hazır	Hale	• Farklı muhasebe politikaları kullanılıyorsa, İştirakin mali tabloları düzeltilir. (mümkünse).
			İştirakler ve iş ortaklıkları konsolide finansal tablolarında duran varlıklar(cari olmayan varlıklar) içinde gösterilir.
			Açıklamalar;
			• İştirakler ve iş ortaklıklarının ölçümü için seçilen muhasebe politikası,
			• İştirakler ve iş ortaklıklarının defter değeri,
			• Yayınlanmış fiyat kotasyonu bulunan ve özkaynak yöntemine göre değerlendirilen iştiraklerin gerçeğe uygun değeri,
			• İştirakin ve iş ortaklığının kar veya zarardaki payları ve diğer kapsamlı gelirdeki payları,
			• Durdurulan faaliyetlerdeki payları.
İştiraklerin ve İş Ortaklıklarının Finansal Tablolarda Gösterilmesi			

Tablo 4.19. da görüldüğü üzere, TMS/28'in kapsamının yanı sıra, iştirak kavramı, iş ortaklığı, özkaynak yöntemi, konsolide finansal tablolar düzenlenirken yatırımcı ile iştirakin ve iş ortaklığının finansal tablolarının özkaynak yönetiminin uygulanmasına hazır hale getirilmesi ve son olarak da iştiraklerin ve iş ortaklarının finansal tablolarda gösterilmesi maddeler halinde açıklanmıştır.

Standartta özkaynak yöntemi teferruatlı olarak açıklanmıştır. Özkaynak yöntemi iştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, daha sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak biçimde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir (TMS/28, md. 2).

İştirakin zarar ettiği durumlarda, yatırımcı işletme, özkaynak yöntemi uyarınca yatırımının defter değerini azaltır. Özkaynak yönteminin uygulanmasına, yatırımın değeri sıfıra indirilinceye kadar devam edilir. Yatırım, yalnızca iştirakteki payları değil; bazı uzun vadeli alacaklar gibi özkaynak dışı payları da kapsar. Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirdiği mali tablolara ilaveten bireysel finansal tablolar da hazırladığında, iştiraklerini, söz konusu bireysel finansal tablolarında maliyet değeri üzerinden ya da TMS/39 ve TFRS/9 uyarınca muhasebeleştirir. Yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olup olmadığının belirlenmesinde, eldeki tüm bilgiler kapsamında kapsamlı bir değerlendirme yapılması gerekir. Uzun vadeli ağır kısıtlamalar dolayısıyla iştirakin yatırımcıya fon transfer etme olanağının azaldığı durumlar, özkaynak yönteminin uygulanması zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Ancak yatırımcı, diğer faktörlerle birlikte, bu tür kısıtlamaların, kendisinin yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olmadığını gösterip göstermediğine dikkat etmelidir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 66-67).

Standartın mali tablolara etkileri ele alındığında, finansal varlık olarak değerlendirilebilen iştiraklerdeki yatırımlar bilançoda mali tablo kullanıcılarını aydınlatacak şekilde sunulmalıdır. İştiraklerden elde edilen temettü gelirleri, gelir tablosunda, diğer faaliyetlerden gelir ve kar kalemi altında değerlendirilmelidir (Özdemir, 2007: 80).

4.1.19. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS/29, geçerli (işlevsel) para birimi (işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi) yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler için geçerlidir. Bu Standart, yüksek enflasyonu tanımlamamaktadır. Bir fiyat endeksine bağlanmış faiz oranı, fiyat ve ücret düzeyi ile son üç yılın kümülatif enflasyon oranının % 100'e yaklaşması ya da söz konusu oranı aşması gibi faktörler, yüksek enflasyonun varlığına işaret eder. Karşılaştırmalı bilgi içeren mali tablolar, raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçüm birimi üzerinden ifade edilmelidir. Para biriminin cari değere göre düzeltilmesi, genel bir fiyat endeksi kullanılarak yapılır. Net parasal pozisyonda ortaya çıkan kazanç veya kayıp, dönem kâr veya zararına dahil edilmeli ve ayrı olarak raporlanmalıdır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 68).

Mali tabloların düzeltilmesi başlığı altında bilanço ve gelir tablosuna ait kalemlerin fiyatlardaki değişmeden etkilenme durumları ve düzeltme esasları açıklanmıştır. Standart aynı zamanda düzeltmede ihtiyaç duyulacak genel fiyat endeksinin seçilmesi ve kullanımı ile alakalı hükümlere de yer vermiştir (Özdemir, 2007: 80).

Tablo 4.20. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamanın Özellikleri (Ser&Berker: 85-86, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

Standartın Amacı	• Yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimine göre düzenlenmiş olan mali tabloların anlamlı bilgileri sunabilmesi amacıyla, enflasyona göre yeniden düzenlenmesine yönelik esasları açıklamaktır.
Standartın Kapsamı	Standartta yüksek enflasyonun varlığına yönelik kesin bir oran tanımlanmamaktadır. Mali tabloların bu standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekeceği konusu işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Ancak, yüksek enflasyonun varlığına yönelik bazı göstergelere de yer verilmiştir. • Nüfusun çoğunluğunun servetini parasal olmayan kalemlerde ya da yabancı bir para biriminde tutmayı tercih etmesi, • Nüfusun çoğunluğunun parasal tutarları yabancı bir para birimi cinsinden elde tutmayı tercih etmesi, • Kredili alış ve satış işlemlerinde, fiyatların, paranın satın alma gücündeki zararları karşılayacak şekilde belirlenmesi, • Faiz oranları, ücretler ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olarak belirlenmesi, • Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması. • Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin mali tabloları, raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilir. Önceki döneme ait karşılaştırmalı rakamlar da raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilir. • Düzeltme genel fiyat endeksi kullanılarak yapılır. Parasal kalemler, raporlama dönemi sonundaki ölçüm birimiyle ifade edildiği için, bu kalemlerde bir

Finansal Tabloların Düzeltilmesi	düzeltilme yapılmaz. Parasal olmayan kalemler, elde edildiği veya doğduğu tarih ile raporlama dönemi sonundaki tarih arasındaki genel fiyat endeksine göre düzeltilir. • Net parasal pozisyon kar veya zararı, kar veya zarara dahil edilerek ayrıca gösterilir. Bir parasal olmayan kalemin düzeltilmiş tutarı, geri kazanılabilir tutarını aşıyorsa, ilgili standartlara göre varlığın değeri azaltılır. • Yüksek enflasyon dönemi sona erdiğinde ve işletme bu standardı uygulamayı bıraktığında, önceki raporlama döneminin cari ölçüm birimine göre ifade edilen dönem sonu tutarları, izleyen mali tablolarda defter değerleri için esas alınır.
Açıklamalar	• Net parasal pozisyon kar veya zararı, • Mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi ve raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiği, • Mali tabloların tarihi veya cari maliyet yaklaşımlarından hangisine göre hazırlandığı, • Raporlama dönemi sonundaki geçerli fiyat endeksi, niteliği, cari ve önceki raporlama dönemi boyunca endekste meydana gelen hareketler.

Tablo 4.20. de görüldüğü üzere, TMS/29'un amacının ve kapsamının yanı sıra, tabloda finansal tabloların düzeltilmesi ve açıklamalar maddeler halinde açıklanmıştır.

İşletmeler, mali tablolarının enflasyona göre düzeltilmiş olduğunu; düzeltme işlemi için kullanılan fiyat endeksini ve mali tabloların tarihi maliyet ya da cari maliyet esaslarından hangisi uyarınca hazırlandığını açıklamak zorundadır. Faaliyet sonuçları ve finansal performans, geçerli para birimi üzerinden ölçülmelidir. Bununla birlikte, düzeltme işlemi sonrasında, faaliyet sonuçları ve finansal performans, TMS/21 hükümleri uyarınca herhangi bir para birimine çevrilmek suretiyle farklı bir para birimi üzerinden de sunulabilir. Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, ölçüm amacıyla istikrarlı bir para birimi kullanmayı seçerek düzeltme yapmaktan kaçınmalarına izin verilmez. Bazı durumlarda, işletmenin geçerli para biriminin belirlenmesi aşamasında profesyonel bir değerlendirme yapılması gerekebilmektedir. Profesyonel bir değerlendirme ayrıca, bir ekonominin yüksek enflasyonlu olup olmadığının belirlenmesinde de gerekebilmektedir. Birden fazla fiyat endeksi bulunduğu, mali tablolar, satın alma gücündeki genel değişimleri yansıtan genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmelidir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 68).

Ülkemizde enflasyon muhasebesi uygulamasıyla, bu standart hükümlerinin daha önce uygulamaya geçmesini sağlamıştır. Bu standardın mali tablolar üzerine etkileri incelendiğinde, standarda göre enflasyon düzeltmesi işlemi yapıldıktan sonra, bilançoda sermaye yedekleri grubunda bir alt kalem olarak özsermaye enflasyon düzeltmesi farkları hesabına yer verilmesi gerekecektir. Aynı şekilde mali tablolardan özsermaye değişim tablosunda da sermaye yedekleri altında özsermaye enflasyon düzeltmesi farkları ayrıca gösterilmelidir. Enflasyon düzeltmesine yönelik hesaplamalar da, dipnotlarda mali tablo kullanıcıları için sunulmalıdır (Özdemir, 2007: 80-81).

4.1.20. TMS 30 Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar

Bu standardın amacı; bankalar ve benzeri finansal kuruluşların mali tablolarında yapılacak açıklamalara yönelik 30'nolu Türkiye Muhasebe Standardının yürürlüğe konulmasıdır. Bu Standart, bankaların ve benzeri finansal kuruluşların mali tablolarında uygulanır. Bu Standart kapsamında “banka” terimi, temel faaliyetlerinden biri mevduat kabul etmek ve kredi vermek veya yatırım yapmak maksadıyla borç almak olan, bankacılık ya da benzeri mevzuat kapsamında yer alan tüm finansal kuruluşları kapsar (TMS/30, md. 1-2).

Bankalar, düzenleyici otoritelerle ve idareyle olan yakın ilişkileri ve bu merciler tarafından yapılan düzenlemeler yoluyla parasal sistemde güven tesis edilmesinde temel rol oynar. Bu sebeple, başta ödeme gücü, likidite ve çeşitli işleri ile alakalı oransal risk dereceleri olmak üzere, bankaların sağlam bir yapıya sahip olmasının çok önemli ve geniş ölçekli bir etkisi söz konusudur. Bankaların faaliyetleri ve buna bağlı olarak muhasebe ve raporlama yükümlülükleri diğer ticari işletmelerinkilerden farklıdır. Bu Standart, bankaların kendilerine özgü ihtiyaçları olduğunu kabul eder. Standart ayrıca, likidite ve risklerin yönetim ve kontrolü gibi konulara yönelik mali tablolarla alakalı olarak yapılacak açıklamaların sunumunu da teşvik eder (TMS/30, md. 3).

Bir banka, gelir ve giderlerini özelliklerine göre gruplayan ve başlıca gelir ve gider çeşitlerinin tutarlarını kamuoyuna açıklayan bir gelir tablosu sunar. Diğer Standartların gerektirdiklerine ek olarak, gelir tablosunda kamuoyuna açıklanacak bilgilerin ya da mali tablolara yönelik notların, bunlarla sınırlı olmamak üzere, gelir ve gider kalemlerini içermesi mecburidir. Bir bankanın faaliyetlerinden kaynaklanan başlıca gelir türleri; faiz, hizmetlerden alınan ücretler, komisyonlar ve alım-satım işlem sonuçlarını kapsar. Mali tablo kullanıcılarının bankanın performansını değerlendirebilmesi amacıyla, her bir gelir türü ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır. Söz konusu açıklamalar, “TMS/14 Bölümlere Göre Raporlama” Standardının gerektirdiği gelir kaynaklarına yönelik açıklamalara ek olarak yapılır. Bir bankanın faaliyetlerinden kaynaklanan başlıca gider türleri; faiz, komisyon, kredi ve avanslardan zararlar, yatırımların defter değerinin azalması ile alakalı giderler ve genel yönetim giderlerini kapsar. Mali tablo kullanıcılarının bankanın performansını değerlendirebilmesi amacıyla, her bir gider türü ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır (TMS/30, md. 9, 10, 11, 12).

Bu açıklamalara ek olarak varlık ve borçların vadesi ve kredi ve avanslara yönelik zararlar gibi önemli konularda da standartla açıklığa kavuşturulmaktadır. Standartta finansal tabloların, banka ve benzeri finansal kuruluşların farklı yapılarının olmalarından dolayı farklı biçimsel özellikler taşıyabileceği vurgulanmaktadır. Standart diğer standartlardaki açıklamalarla birlikte banka ve benzeri finansal kuruluşların yapması gereken açıklamaları kapsamaktadır. Ancak TFRS'lerin yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle birlikte bu standart yürürlükten kaldırılmıştır (Özdemir, 2007: 81).

4.1.21. TMS 31 İş Ortaklarındaki Paylar

İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme biçimine bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların mali tablolarında raporlanması bu standart hükümlerine göre yapılır (TMS/31, md. 1).

İş ortaklığının esasında, ekonomik bir faaliyet üzerindeki müşterek kontrolü ihtiva eden, sözleşmeye dayalı bir anlaşma bulunur. Müşterek kontrolün, yalnızca, iş

ortaklığının ekonomik faaliyetine yönelik stratejik, finansal ve operasyonel kararların, tüm girişimcilerin oy birliği ile alındığı durumlarda var olduğu kabul edilir. Bununla birlikte, ortak girişimcilerden biri, diğer ortak girişimciler tarafından üzerinde uzlaşmaya varılan faaliyet politikaları ile stratejik ve mali politikalar çerçevesinde hareket eden, iş ortaklığının işletmecisi veya yöneticisi konumunda bulunabilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 69). Standartta bazı tanımlara yer verilmiş ve iş ortaklıklarının çeşitleri sayılmıştır. İş ortaklıklarının çeşitleri; müştereken kontrol edilen faaliyetler, varlıklar ve işletmeler olarak belirtilmiştir (TMS/31, md. 7). Müştereken kontrol edilen varlıklardaki paya yönelik olarak, ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payını kendi mali tablolarında muhasebeleştirir. Ortak girişimci ayrıca, diğer girişimcilerle müştereken üstlenilen yükümlülüklerdeki ve katlanılan giderlerdeki payını, üstlendiği diğer yükümlülükleri ve katlandığı diğer giderleri ve iş ortaklığının ürününün kendine ait kısmının satışından veya kullanımından elde edilen gelirleri de muhasebeleştirir. Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payını, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemlerinden birini kullanmak suretiyle muhasebeleştirir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 69).

Yatırımcıların, yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrole sahip olup olmadıklarının belirlenmesinde, eldeki tüm bilgiler çerçevesinde kapsamlı bir değerlendirmede bulunmaları gerekir. Ortak girişimci, müşterek kontrolün kalmadığını işaret eden diğer faktörleri de göz önünde bulundurmak şartıyla, iş ortaklığının, kendisine fon aktarma kabiliyetini azaltabilecek uzun vadeli önemli kısıtlamalar bulunup bulunmadığına dikkat etmelidir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 70).

4.1.22. TMS 32 Finansal Araçlar: sunum

TMS/32'nin amacı, mali araçların borç veya özkaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine yönelik ilkeleri belirlemektir. Bu standart, ihraç eden bakımından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara yönelik faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır (TMS/32, md. 2).

Finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne yönelik hususlar “TMS/39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı ile “TFRS/9 Finansal Araçlar” Standardında; açıklama hükümleri ise “TFRS/7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardında ele alınmaktadır. Finansal araçlar, sunum bakımından, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılır. Finansal borç ile özkaynak arasındaki farklılık, nakit (veya diğer bazı finansal varlıklar) verme yükümlülüğünün bulunup bulunmamasından kaynaklanır. Ancak, bu konuda bazı istisnalar mevcuttur. İşlemin, ihraçcının kendi hisseleri yoluyla gerçekleştirilmesi durumunda, yapılacak sınıflandırma, ihraç edilecek hisselerin sabit ya da değişken sayıda olup olmamasına göre değişecektir. Finansal varlıklar ve finansal borçlar, yalnızca, işletmenin, muhasebeleştirilen tutarları netleştirme konusunda yasal bir hakkı bulunduğu ve net esasa göre ödeme yapma ya da varlığı edinme ve borcu ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak gerçekleştirme niyeti bulunduğu netleştirilir. Bazı finansal araçlar, yasal açıdan özkaynak görünümünde olmalarına rağmen, özleri itibarıyla borç niteliğindedirler ve TMS/32'ye tabidirler. Örneğin; istisnalar mevcut olmakla beraber, geri ödeme yükümlülüğü bulunan paylar ve bir yatırım fonu üzerinde sahip olunan itfa edilebilir veya nakit karşılığında fona iade edilebilir nitelikteki paylar, borç olarak sınıflandırılır. Finansal aracın finansal borç ya da özkaynak olarak

sınıflandırılması, finansal araca yönelik faiz, temettü, kayıp ve kazançların, gelir veya gider ya da özkaynakta ortaya çıkan değişim biçiminde değerlendirilmesini de belirlemektedir. Borç olarak sınıflandırılan paylardan kaynaklanan temettüler, gider olarak muhasebeleştirilir ve kâr ya da zararı etkiler (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 71).

Standartta yer alan açıklamalar ile beraber standardın ekinde yer alan uygulama rehberinin alakalı paragrafları da belirtilmiştir. Açıklamaların detayları için uygulama rehberine bakılması istenmiştir. Standartta göre düzenlenen bir finansal tabloda işletme muhasebe politikalarını ve gerekli açıklamaları yaparken, finansal araçların sınıflandırılmasına yönelik politikalarını, işletmeye özgü finansal risk yönetimi ve araçlarını tanımlamalıdır. Mali tablo dipnotlarında işletme tarafından faiz oranı riski, likidite riski, döviz riski ve kredi riski nasıl tanımlandığı yer almalıdır (Özdemir, 2007: 83-84).

4.1.23. TMS 33 Hisse Başına Kazanç

Hem aynı raporlama dönemi içerisinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve mali tablo kullanıcılarına sunulmasına yönelik ilkeleri belirlemek standardın temel amacıdır. Hisse başına kazanç verilerinin, “kazanç”ın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması sebebiyle sınırlı kullanıma sahip olmasına rağmen, tutarlı bir şekilde belirlenen bir payda, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu Standardın odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına yönelik paydanın belirlenmesidir (TMS/33, md. 1).

TMS/33, hisse başına kazancın hesaplanmasını ve sunumunu düzenlemektedir. Bu standart, adi hisse senetleri veya potansiyel hisse senetleri borsalarda işlem gören işletmeler için geçerlidir. İşletmeler, adi hisse başına kazanç ile sulandırılmış hisse başına kazancı kapsamlı gelir tablosunda eşit öncelik ve önemde sunmaya özen göstermelidir. Konsolide finansal tablolarda yer verilen hisse başına kazanç tutarları, konsolide kar ya da zarar tutarının ana ortaklığın adi hisse senetlerini elinde bulunduran pay sahiplerine denk gelen kısmını gösterir. Sürdürülen faaliyetlerden kaynaklanan kar ya da zararı da açıklayan işletmeler, adi hisse başına kazanç ve sulandırılmış hisse başına kazanç tutarlarını, sürdürülen faaliyetler itibarıyla ayrıca raporlamalıdır. Durdurulan bir faaliyeti bulunan işletmeler, ilgili durdurulan faaliyete yönelik adi hisse başına kazanç tutarı ile sulandırılmış hisse başına kazanç tutarını kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklamak zorundadır. TMS/33, adi hisse başına kazancın ve sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında kullanılan oranın paydasında ve payında yer alacak tutarların tespitine yönelik esasları ortaya koyar. Adi hisse başına kazancın ve de sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında kullanılan paydalar; yıl içindeki gerçekleştirilen yeni hisse senedi ihraçlarından, hisse senedine dönüştürülebilir finansal araçların dönüştürülmesi sonrasında ihraç edilen hisse senetlerinden, koşullu olarak ihraç edilebilen veya iade edilebilen hisse senetlerinden, bedelsiz hisse senetlerinden, hisse senedinin bölünmesi ve hisselerin birleştirilmesi işlemlerinden, opsiyonların ve hisse alma hakkı veren finansal araçların kullanımından, hisse senetleri ile ödenebilen sözleşmeler ve işletmenin kendi hisselerini geri satın almasını gerektiren sözleşmelerden etkilenebilir (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 72-73).

Mevcut veya potansiyel adi hisse senetleri halka açık piyasalarda işlem gören veya aynı piyasalarda adi hisse senetleri ya da potansiyel adi hisse senetlerini ihraç etme

surecinde olan işletmeler tarafından bu standardın uygulanması gerekmektedir (TMS/33, md. 2).

Adi hisse başına kazanç, mali tabloların analizinde önemli bir ölçüdür. Fiyat/kazanç oranlarının hesaplanmasında ve bunun gibi birçok değerlendirme işleminde kullanılır. Bu Standart, farklı işletmelerin aynı raporlama dönemindeki ve aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performanslarının daha iyi karşılaştırılabilmesi amacıyla, hisse başına kazançların nasıl belirlenmesi ve sunulması gerektiğini ele almaktadır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 73).

Standardın mali tablolar üzerine en belirgin etkisi gelir tablosu üzerinde görülmektedir. Gelir tablosunun sunulmasında vergi karşılıkları ayrılmasından sonra ulaşılan dönem net karı, hisse adedine bölünerek hisse başına kazanç ayrıca yer almaktadır. Yapılan hesaplama yönelik ayrıntılara dipnotlarda yer verilmelidir (Özdemir, 2007: 84).

4.1.24. TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem finansal raporu, bir mali yıldan daha kısa bir süreyi kapsayan döneme yönelik tam ya da özet mali tablolar setini ifade eder. TMS/34, hangi işletmelerin ara dönem mali rapor yayımlaması gerektiğini belirlemez. Bu husus, genelde, sermaye piyasalarına yönelik düzenlemelerin konusunu oluşturur. Ara dönem mali raporlama yapıldığı durumlarda, bu Standart uygulanır. TMS/34, ara dönem mali raporların asgari seviyede sahip olmaları gereken içeriği göstermekte; ara dönem mali tablolarda uygulanacak muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarını belirlemektedir. Ara dönem mali tabloları, asgari olarak; finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve seçilmiş dipnotları da kapsayan özet bir mali tablolar setinden oluşur. Genellikle, işletmenin en yakın tarihli yıllık mali tablolarında mevcut olan bilgilerin, ara dönem tablolarında tekrar edilmek yerine güncellenerek sunulması istenmektedir. Ara dönem mali tabloları, en son yıllık raporlama döneminin sonundan itibaren meydana çıkan değişimleri gösterir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 74).

Tablo 4.21. Ara Dönem Finansal Raporlamanın Özellikleri (Ser ve Berker: 86-88, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

Standardın Amacı	Ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğini tanımlamak ve ara döneme yönelik mali tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir.
Standardın Kapsamı	Halka açık işletmelerin ara dönem finansal raporlama yapması teşvik edilmektedir. Standartta yer alan esaslar, işletmelerin TFRS'ye uygun olarak ara dönem raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya isteğe bağlı olarak ara dönem finansal raporlama yapmak istedikleri durumlarda uygulanır. Halka açık işletmelerin en azından cari hesap döneminin birinci altı aylık döneme ilişkin ara dönem finansal raporları sunması ve bu raporları en geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirmesi teşvik edilmektedir.

Tanımlar	• Ara dönem: Bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemidir. • Ara dönem finansal raporu: TMS/1’de tanımlandığı biçimiyle tam bir mali tablo setini veya bu standartta tanımlanan ara döneme yönelik özet mali tablo setini içeren finansal raporu ifade eder.
Ara Dönem Finansal Raporun Asgari İçeriği	• Özet finansal durum tablosu, • Özet kapsamlı kar veya zarar tablosu, • Özet özkaynak değişim tablosu, • Özet nakit akış tablosu, • Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar). Ara dönem finansal raporlarda mali tabloların tam set olarak yayınlanması durumunda, yayınlanmış olan bu mali tabloların tam set TFRS/TMS’ ler ile uyumlu olması şarttır.
Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler	Ara dönem finansal raporlar, aşağıda belirtilen dönemlere yönelik özet veya tam ara dönem finansal tabloları içerir: • Bir önceki finansal yıl sonu finansal durum tablosu ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış cari dönem ara finansal durum tablosu, • Cari ara dönem kapsamlı kar veya zarar tablosu ve cari yıla yönelik hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan faaliyetleri kapsayan kümülatif kapsamlı kar veya zarar tablosu, • Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla yönelik hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan özkaynak değişim tablosu, • Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış cari yıla yönelik hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan nakit akış tablosudur.
Diğer Açıklamalar	• Muhasebe politikalarındaki değişiklikler, • Mevsimsel veya dönemsel faaliyetlere ilişkin açıklayıcı yorumlar, • Olağandışı nitelikte olan kalemlerin niteliği ve tutarı, • Tahminlerde meydana gelen değişiklikler, • Hisse senetleri ve borçlanma araçlarının ihracı, geri satın alınması ve geri ödenmesine ilişkin açıklamalar, • Ödenen temettüleri, • Bölümlere ilişkin birkaç bilgi, • Ara dönem sonrası ortaya çıkan önemli olaylar, • İşletme birleşmeleridir. • İşletmeler ara dönem finansal tablolarında yıllık mali tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorundadır. • İşletmenin raporlama sıklığı faaliyet sonuçlarının ölçümünü etkilemez. Ara dönem raporlamasında ölçme işlemleri cari hesap dönemi başından ara dönem raporlama tarihine kadar olan dönemi kapsar.

Muhasebeleştirme ve Ölçme	- Finansal yıl içerisinde elde edilen mevsimsel, dönemsel veya arazi gelirler, işletmenin hesap dönemi sonu itibariyle uygun olmayacağı durumlarda, ara dönem tarihi itibariyle tahmin edilmez veya ertelenmez. - Finansal yıl boyunca düzensiz olarak katlanılan maliyetler, sadece finansal yıl sonu itibariyle bu tür maliyetlerin tahmin edilmesinin veya ertelenmesinin uygun olduğu durumlarda tahmin edilir veya ertelenir.
----------------------------------	---

Tablo 4.21. de görüldüğü üzere, TMS/34'ün amacı ve kapsamının yanı sıra, tanımlara, ara dönem finansal raporun asgari içeriği, ara dönem finansal tablo sunulacak dönemler, diğer açıklamalar kısmı ve son olarak da muhasebeleştirme ve ölçümler maddeler halinde açıklanmıştır.

Ara dönem finansal tablolarında, en yakın tarihli yıllık mali tablolarda uygulanan politikalarla aynı muhasebe politikaları uygulanır. Ara dönem raporlamada varlıklar ve borçlar, raporlama dönemi başlangıcından itibaren elde edilen bilgilere dayalı olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür. Yıllık mali tablolar ile ara dönem finansal tablolarının ağırlıklı olarak tahminlere dayandığı esnalarda, ilgili tahmin yöntemlerinin, ara dönem finansal tabloların hazırlanması esnasında, genellikle, yıllık mali tabloların hazırlanması aşamasındakine kıyasla daha çok kullanılması gerekmektedir. Zamanında gerçekleştirilen ve güvenilir nitelikteki ara dönem finansal raporlama, işletmelerin finansal performans ve nakit akışları ile mali durumuna yönelik önemli bilgiler sağlar. İşletme yönetimi, ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel niteliği konusunda açıklamada bulunduğu, işletmenin durumu, ara dönem finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 74).

Bu standart, bir işletmenin TFRS'ye uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumunda uygulanır. TMSK halka açık işletmelerin Bu standartta belirtilen muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama ilkelerine uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasını teşvik eder (TMS/34, md. 1).

Standart kapsamında, ara dönem finansal tabloların biçim ve içeriğine yönelik geniş açıklamalar yer almaktadır. Standart mali tabloların ara dönemler itibariyle sunulmasında normal hesap dönemiyle benzer sunum esaslarını ortaya koymaktadır (Özdemir, 2007: 85).

4.1.25. TMS 36 Varlıklara Değer Düşüklüğü

Sözü edilen standartlardan, varlıklarda değer düşüklüğüne yönelik olanı TMS/36 olarak adlandırılmaktadır. Varlıklarda değer düşüklüğüne yönelik TMS/36 standardı, varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değer ile mali tablolarda gösterilmesini önlemeye yönelik ilke ve esasları belirlemektedir. Bu standardın asıl amacı, mali tablolarda varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değerde gösterilmemesini sağlamaktır. Varlıkların defter değeri, bunların geri kazanılabilir değerini aşıyorsa, değer düşüklüğü söz konusu olur. Varlığın net defter değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından fazla ise varlık geri kazanılabilir tutarından daha fazla tutarda izleniyor demektir. Böyle bir durumda, varlıkta değer düşüklüğü söz konusudur ve bu standarda göre, işletmenin değer düşüklüğü kaybını mali tablolarına yansıtması gerekir (Akgün, 2009: 1).

Başka bir ifadeyle, bir varlık, mali tablolarda, kullanım ya da satış işlemi sonucunda geri kazanılabilecek olan tutarından daha yüksek olan bir değerden izlenmemelidir. Defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması halinde varlık, değer düşüklüğüne uğramış demektir. Bu tür durumlarda işletmeler, varlığın defter değerini geri kazanılabilir tutarına indirmek ve değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmek durumundadırlar. Bu Standart ayrıca, “nakit yaratan birimler” olarak bilinen varlık grupları açısından da geçerlidir. Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, henüz kullanıma hazır olmayan maddi olmayan duran varlıklar ve şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiye gibi varlıkların geri kazanılabilir tutarları her yıl yeniden değerlendirilmelidir. Diğer varlıkların geri kazanılabilir tutarları, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine yönelik bir belirtinin bulunduğu hallerde değerlendirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 75).

Tablo 4.22. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Özellikleri (Ser ve Berker: 88-91, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	Varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değerle izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.		
	- Maddi duran varlıklar (arsa, arazi, bina, makine ve teçhizat, demirbaş vs.), - Maddi olmayan duran varlıklar (haklar vs.), - Şerefiye, - Maliyet modeline göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, - Maliyet bedeliyle değerlendirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıkları, - TMS/16 ve TMS/38'e göre yeniden değerlendirilen maddi ve maddi olmayan duran varlıklardır.		
Standardın Kapsamı	- Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. - Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır. - Değer düşüklüğü zararı: bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder. - Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer: Bir varlığın karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan tutardır. - Kullanım değeri: Bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.		
Tanımlar	İşletme içi bilgi kaynakları: - Fiziki hasar, - Varlık kullanım dışıdır veya yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak elde tutulmaktadır. - Ekonomik performansı beklenenden daha kötüdür.		
Değer	Düşüklüğüne	Uğramış	

Olması Muhtemel Bir Varlığın Belirlenmesi	İşletme dışı bilgi kaynakları: • Piyasa değeri düşmüştür. • Teknoloji, piyasa, ekonomi veya yasalarda aleyhte bir değişiklik söz konusudur. • Piyasa faiz oranlarında artış söz konusudur. • İşletmenin net varlıklarının piyasa değeri defter değerinden daha düşüktür.
Geri Kazanılabılır Tutarın Ölçülmesi	• Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Bu değerlerden biri defter değerinden daha düşükse, varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. • Eğer varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa, geri kazanılabilir tutar olarak, kullanım değeri dikkate alınır. • Satış amaçlı elde tutulan bir varlığın geri kazanılabilir tutarı olarak, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.
Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti	• Karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyattır (elden çıkarma maliyetleri düşülür). • Bağlayıcı bir anlaşma yok, ancak varlık aktif bir piyasada işlem görmekte ise, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonraki piyasa fiyatıdır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır. • Eğer aktif bir piyasa yoksa, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, en iyi tahmine dayalı olarak tespit edilir.
Kullanım Değerinin Tespiti	• İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini, • Gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler, • Paranın zaman değeri • Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın maliyeti, • Diğer faktörlerdir.
Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi	• Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. • Değer düşüklüğü zararı derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir. • Yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilen bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı ise, yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlası hesabından (özkaynaklar) düşülür. • Gelecek dönemlerde amortismanında düzeltme yapılır.

Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi	• Her raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğü zararının azaldığına ilişkin bir göstergenin olup olmadığı değerlendirilir. Eğer böyle bir gösterge varsa, geri kazanılabilir tutar hesaplanır. • Değer düşüklüğü zararı, sadece zamanın ilerlemesi (iskontonun değişmesi) nedeniyle iptal edilmez. • İptal edilecek tutar, varlık hiç değer düşüklüğüne uğramamış olsaydı, amorti edilmiş tarihi maliyet bedeli ile sınırlıdır. • İptal edilen tutar kapsamlı kar veya zarar tablosunda gelir olarak muhasebeleştirilir. • Gelecek dönemlere ilişkin amortisman tutarında düzeltme yapılır.
Açıklamalar	• Kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları, • İptal edilen karşılık tutarları • Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları (yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilen varlıklarla ilgili), • Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilerek iptal edilen karşılık tutarlarıdır.

Tablo 4.22. de görüldüğü üzere, TMS/36'nın amacı ve kapsamının yanı sıra, tanımlar açıklanmış ve bununla birlikte değer düşüklüğüne uğramış olması muhtemel bir varlığın belirlenmesi, geri kazanılabilir tutarın ölçülmesi, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerin tespiti, kullanım değerinin tespiti, değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi, değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve son olarak da açıklamalar maddeler halinde açıklanmıştır.

Bir varlığa yönelik değer düşüklüğü göstergesi meydana çıktığında, varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir. Ancak, varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin mümkün olmaması hallerinde, işletme varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarını tespit eder (Ser&Berker: 90, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Değer düşüklüğü zararı, "TMS/16 Maddi Duran Varlıklar" veya "TMS/38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı gereğince yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınmadıkça, doğrudan kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Varlığın defter değeri azaltılır. Nakit yaratan bir birimde öncelikle şerefiye azaltılır; sonrasında ise diğer varlıklar oransal olarak azaltılır. Amortisman tutarı; varlığın düzeltilmiş defter değerinin, geriye kalan yararlı ömrüne dağıtılmasını sağlamak amacıyla gelecek dönemlerde düzeltilir. Şerefiyeye yönelik değer düşüklüğü zararı hiçbir zaman iptal edilmez. Diğer varlıklar bakımından ise, değer düşüklüğü zararına sebep olan koşullar ortadan kalktığında, söz konusu değer düşüklüğü, ilişkili varlık TMS/16 veya TMS/38 gereğince yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenmediği sürece, kapsamlı gelir tablosunda iptal edilir. İptal durumunda varlığın defter değeri artırılır; ancak artırılan defter değeri, önceki yıllarda ilişkili varlığa yönelik herhangi bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmediği durumdaki defter değerini aşamaz. Amortisman tutarı gelecek dönemlerde düzeltilir. Varlığın piyasa değerinde ortaya çıkan azalmalar, teknolojiye ve piyasada ortaya çıkan gelişmeler, ekonomik veya hukuki çevrelerde meydana gelen olumsuz değişiklikler, piyasa faiz oranlarındaki

artışlar, işletmenin piyasa değerinin net varlık değerinden düşük olması, varlığın değer yitirmesi veya hasara uğramış olması, faaliyetlerin durdurulmasına veya yeniden yapılandırılmasına yönelik planlar veya beklenen getiri ile karşılaştırıldığında varlığın performansının düşük olması gibi faktörler, değer düşüklüğünün meydana geldiğini gösterebilmektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 75-76).

Standardın Ek A başlıklı bir ekle kullanım değerinin ölçülmesine ilişkin olarak bugünkü değer tekniklerinin kullanılması konusunda yol gösterici olmaktadır. Standarda göre işletme varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü karşılığı her bir varlık grubu için ayrı ayrı sınıflandırıp finansal tablolarında açıklamak zorundadır (Özdemir, 2007: 86).

Özet olarak, TMS/36 standardında, değer düşüklüğü kaybının mali tablolara alınması ve değerlemesi konusu açıklanmıştır. Buna göre, varlığın geri kazanılabilir tutarı sadece net defter değerinden düşükse, net defter değeri geri kazanılabilir tutara indirilmektedir. Bu indirim ise, bir değer düşüklüğü kaybı olmaktadır. Ayrıca varlık, diğer uluslararası muhasebe standartları gereğince yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmedikçe, değer düşüklüğü zararı gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum için Maddi Duran varlıklar için Tekdüzen Hesap Planında yapılması gereken, TMS/36 Standardı kapsamında dönem sonlarında yapılacak değerlendirme işlemi sonucunda meydana çıkan değer düşüklüğü için karşılık ayrılmasıdır (Akgün, 2009: 2).

4.1.26. TMS 38 Maddi Olmayan Değer Düşüklüğü

TMS/38'in amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla alakalı muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı yalnızca belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması hallerinde muhasebeleştirmesini mecburi kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini tespit edip, maddi olmayan duran varlıklarla alakalı bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir (TMS/38, md. 1).

Maddi olmayan duran varlık; fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikte ve parasal olmayan bir varlıktır. Bu tür bir varlığın ayrılabilir nitelikte olması veya sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyor olması, söz konusu varlığı tanımlanabilir kılmaktadır. Ayrılabilir varlıklar, satılma, devredilme ya da lisanslama işlemlerine konu olabilmektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 79). Bu bağlamda bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları maddi olmayan duran varlıklara verilebilecek örneklerdir (TMS/38, md. 9).

Birleşme yoluyla edinilen şerefiye TMS/38'in kapsamı dışındadır. Söz konusu şerefiye "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardı uyarınca muhasebeleştirilir. Bununla birlikte, işletme içi yaratılan şerefiye TMS/38'in kapsamına girmekle beraber, tanımlanabilir bir kaynak olmadığından varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 79).

Tablo 4.23. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Özellikleri
(Ser&Berker: 95-99, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	• Maddi olmayan duran varlıkların ilk defa kayda alınması, • Dönem sonunda değerlemesi, • İtfası, • Bilanço dışı bırakılması ve
Standardın Kapsamı	• Dipnot bilgilerine ilişkin esasları açıklamaktır. • Standart kapsamına, maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanan unsurlar girmektedir.
Maddi olmayan duran varlıklar	• Markalar, • Ticari başlıklar ve yayın hakları, • Bilgisayar yazılımları, • Lisans ve imtiyazları, • Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları, • Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler ve • Geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar.
Standart kapsamına alınmayan varlık unsurları	• Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar, • “TMS/32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında tanımlanan finansal varlıklar, • Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü, • Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar, • Olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar, • Ertelenmiş vergi varlıkları, • “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı kapsamındaki kiralamalar, • Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar, • Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye, • “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” Standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar, • Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi olmayan duran varlıklar.
İşletme Dışından Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	• Duran Dışarıdan ayrı olarak elde etme, • İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde etme, • Devlet teşviği yoluyla elde etme, • Varlıkların takası yoluyla elde etme.
İşletme İçinde Geliştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	• Araştırma giderleri gider yazılır. • Geliştirme giderleri aktifleştirilir.

Tablo 4.23. de görüldüğü üzere, TMS/38’in amacı ve kapsamının yanı sıra, maddi olmayan duran varlıklar, standart kapsamına alınmayan varlık unsurları, işletme dışında elde edilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve son olarak da işletme içinde geliştirilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi maddeler halinde açıklanmıştır.

Standart gerekli tanımlama ve açıklamalardan sonra muhasebeleştirme ve ölçme esaslarını açıklamaktadır. Burada üzerinde durulan önemli konulardan bir diğeri de muhasebeleştirme sonrası ölçme işlemidir. Standart bu konuda iki yöntemi ele almaktadır. Bu yöntemler maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemleridir. Bu yöntemlerin uygulama esasları da standartta ayrıca açıklanmaktadır (Özdemir, 2007: 88).

İşletme içinde yaratılan diğer maddi olmayan duran varlıkların üretim maliyetleri, araştırma safhası harcamaları ve geliştirme safhası harcamaları biçiminde sınıflandırılır. Araştırma safhasındaki harcamalar gider olarak muhasebeleştirilirken; belirli koşulları sağlayan geliştirme safhasındaki harcamalar, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar, başlangıçta maliyet değerleri üzerinden ölçülür. Maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, maliyetinden birikmiş amortismanlar düşülmek kaydıyla ölçülür. Gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa referans alınarak belirlenebiliyorsa, söz konusu varlık, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülebilir. Bir maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirildiğinde, ilgili maddi olmayan duran varlık sınıfı kapsamında yer alan diğer tüm maddi olmayan duran varlıkların da yeniden değerlendirilmesi ve bu değerlemelerin düzenli olarak güncellenmesi gerekir. Genellikle, yeniden değerlendirme artışları için doğrudan özkaynaklara alacak kaydı yapılır. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilir. Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık ise itfa edilmeyip, her yıl değer düşüklüğü bakımından test edilir. Bir maddi duran varlık elden çıkarıldığında meydana çıkan kayıp veya kazanç, kâr ya da zarar içerisinde muhasebeleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 79-80).

Maddi olmayan varlıklar bilançoda cari olmayan/duran varlıklar ana grubu içerisinde yer almaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar haklar, araştırma geliştirme giderleri gibi kalemlerden oluşmaktadır. Bilançoda belirtilen maddi olmayan duran varlıkların oluşumu ve hesap hakkında ayrıntılı bilgi dipnotlarda verilmelidir (Özdemir, 2007: 88).

4.1.27. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS/40 yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklamasında uygulanır. Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracının mali tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile kiraya verenin mali tablolarında faaliyet kiralaması işlemi kapsamında kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine yönelik hükümler de bu standart kapsamındadır (TMS/40, md. 2-3).

Yatırım amaçlı gayrimenkul; kira geliri, değer artış kazancı ya da söz konusu gelir ya da kazancın her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan arsa, bina veya arsa ile beraber üzerindeki binayı ifade etmektedir. Bu tür gayrimenkuller, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul niteliğinde değildir. Ayrıca; mal ve hizmetlerin üretimi veya tedariki amacıyla ya da idari amaçla kullanılmamakta; olağan faaliyet akışı çerçevesinde satılmamaktadırlar. Yatırım amaçlı gayrimenkulleri ellerinde bulunduranlar, genellikle, söz konusu gayrimenkullerin sahipleridir. Öte yandan, yatırım amaçlı gayrimenkul, finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiracıların elinde de bulunabilir. Kiracılar tarafından faaliyet kiralaması yoluyla elde bulundurulan gayrimenkullere yönelik haklar, gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılarak muhasebeleştirilebilir. Söz konusu sınıflandırma seçeneğinin her bir gayrimenkul için ayrı ayrı uygulanması

mümkündür. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, başlangıçta maliyet değerleri üzerinden ölçülür. Kiralama yoluyla elde bulundurulan gayrimenkul hakkının maliyeti, “TMS/17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca, ilgili gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden ölçülür (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 85).

Tablo 4.24. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Özellikleri (Ser&Berker: 99-102, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	TMS/40, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerek ilk muhasebeleştirilmesinde, gerekse izleyen dönemlerde değerlemesinde uyulacak ilke ve esasları açıklamaktadır.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tanımı ve Kapsamı	- Kira geliri - Değer artış kazancı (sermaye kazancı) veya Her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller (arsa, arazi ve binalar) yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak tanımlanmaktadır.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kapsamı Dışında Bırakılan Varlıklar	- Mal veya hizmet üretiminde kullanılan gayrimenkuller, - Mal veya hizmet tedarikinde kullanılan gayrimenkuller, - İdari amaçlarla kullanılan gayrimenkuller veya, - Normal iş akışı çerçevesinde satılmak üzere elde tutulan gayrimenkuller
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İlk Defa Kayda Alınabilmesi İçin Varlık Tanımına Uygun Şekilde;	- Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması - Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir. - Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç maliyetine dahil edilir.
Maliyet Bedeli	- Satın alma fiyatı ve - Satın alma işlemi ile doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün İnşa Edilmesi Durumundaki Maliyet	İnşaatin veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki maliyettir.
Kiralanan Ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olarak Sınıflandırılan Bir Gayrimenkulün Başlangıç Maliyeti,	Gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir.
	- Gerçeğe uygun değer dikkate alınır. - Edinilen varlığın gerçeğe uygun değerden

Takas Yoluyla Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Elde Edilmesinde	ölçülememesi durumunda, maliyet bedeli olarak, karşı tarafa verilen varlığın gerçeğe uygun değeri dikkate alınır. Bunun da tespit edilememesi durumunda elden çıkarılan varlığın defter değeri dikkate alınır.
İlk Muhasebeleştirme Sonrası Yapılan Harcamalar	• Gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderleri doğduğu anda gelir tablosunda raporlanır • Yatırım amaçlı gayrimenkulün bazı bölümlerinin yenilenmesi amacıyla yapılan harcamalar varlığın defter değerine ilave edilebilmektedir.
İzleyen Dönemlerde Değerleme	• Maliyet yöntemi • Gerçeğe uygun değer yöntemidir.
Transferler	• Yatırım amaçlı gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanması, • Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla geliştirilmeye başlanması, • Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulün, yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanımına son verilmesi, • Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer amacıyla, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması,

Tablo 4.24. de görüldüğü üzere, TMS/40'ın amacının yanı sıra, yatırım amaçlı gayrimenkullerin tanımı ve kapsamı ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin kapsamı dışında bırakılan varlıklar ayrıca, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi başlığı altında da yatırım amaçlı gayrimenkulün ilk defa kayda alınabilmesi için varlık tanımı, maliyet bedeli, yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa edilmesi durumundaki maliyet, kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkulün başlangıç maliyeti, takas yoluyla yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesinde, ilk muhasebeleştirme sonrası yapılan harcamalar, izleyen dönemlerde değerlendirme ve son olarak da transferler maddeler halinde açıklanmıştır.

İlk muhasebeleştirme sonrasında gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yönteminden biri seçilerek, yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamı için bu yöntem uygulanır. Tüm işletmeler, ölçüm veya açıklama amacıyla yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerini hesaplamak durumundadırlar. Gerçeğe uygun değer, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan piyasa koşullarını yansıtır. Gerçeğe uygun değer yöntemi uyarınca, yatırım amaçlı gayrimenkuller her raporlama dönemi sonunda yeniden ölçülür. Gerçeğe uygun değerdeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer; işlem maliyetleri düşülmeksizin, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında gayrimenkulün el değiştirmesi sonucunda meydana çıkacak olan fiyattır. Maliyet yöntemi uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilgili gayrimenkulün maliyet bedelinden, gayrimenkule yönelik birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek kaydıyla tespit edilen değer üzerinden ölçülür. Yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılması durumunda ortaya çıkan kazanç ve kayıplar,

kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Seçilen muhasebe politikası, sadece, daha doğru ve daha uygun bir sunum sağlaması durumunda değiştirilebilir. TMS/40, gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin uygun bir politika değişikliği olmayacağına işaret etmektedir (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 85-86).

Mali tablolarda standart hükümlerinin etkisi açıkça görülmektedir. Standartta göre yatırım amaçlı gayrimenkuller bilançoda cari olmayan/duran varlıklar ana grubu altında ayrıca gösterilmektedir. Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin elinde yatırım amaçlı gayrimenkuller bulunuyorsa ayrıntılı açıklamaya mali tablo dipnotları içerisinde yer verilmelidir (Özdemir, 2007: 90).

4.1.28. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

TMS/41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve standartta sayılan bazı devlet tevsiklerinin tarımsal faaliyetle alakalı olmaları halinde, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Standartta canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işleme sonucu meydana çıkan ürünlere örnekler, tarımla alakalı tanımlar ve genel tanımlar yer almaktadır (TMS/41, md. 1-4).

Başka bir ifadeyle, TMS/41, tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebeleştirme yöntemini, sözü edilen faaliyetlerin mali tablolarda sunulmalarına yönelik hükümleri ve bunlarla alakalı olarak yapılması gereken açıklamaları belirlemektedir. Tarımsal faaliyetler, canlı hayvanların veya bitkilerin biyolojik dönüşümünün yönetilmesi amacıyla yapılan işlemler ile canlı varlıkların satış amacıyla veya tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi amacıyla hasat edilmesi işlemlerini içerir. TMS/41, canlı varlıkların büyüme, bozulma, üretim ve döllenme dönemleri esnasındaki muhasebeleştirme ilkeleri ile tarımsal ürünlerin hasat noktasındaki başlangıç ölçümlerine yönelik kuralları düzenler. Tarımsal ürünün hasat sonrasında işlenmesiyle alakalı işlemler bu Standardın kapsamı dışındadır. Hasat noktasındaki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek kaydıyla ölçülür (TMS/IFRS Yönetici Özetleri: 87).

Tablo 4.25. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri (Ser&Berker: 102-103, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standartın Amacı	Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntem ve açıklamaların ortaya konulmasıdır.
Tanımlar	- Canlı varlıklar: yaşayan hayvan ve bitkidir. - Tarımsal ürün: canlı varlıkların hasadı yapılmış ürünüdür. - Tarımsal faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir. - Satış maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. - Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede ve izleyen dönemlerde, gerçeğe uygun değerın güvenilir bir

İlk Muhasebeleştirme	şekilde ölçülemeyen durumlar hariç, gerçeğe uygun değerinden ölçülür. • Tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülür. • Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya kayıplar ile varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya kayıplar olduğu dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir. • Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya kayıplar, oluştuğu dönemde kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır. • Gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklara ilişkin tüm maliyetler, canlı varlıkların alış maliyetleri hariç, doğduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Aşağıdaki rehber, gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınır: • Aktif bir piyasada oluşan fiyat, • Aktif bir piyasanın olmaması halinde, en son işlem piyasa fiyatı (ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla), benzer varlıkların piyasa fiyatları, sektör emsalleri, • Varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda ulunacak bugünkü değer, • Sınırlı koşullarda maliyet bedeli, • Gerçeğe uygun değer tespiti, gelecekte yapılacak satış sözleşmesindeki fiyatın esas alınması gerekli değildir. • Gerçeğe uygun değerle ölçüm hasattan sonra sona erer. Hasattan sonra, TMS/2 stoklar standardı uygulanır.
Devlet Teşvikleri	• Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin alacak haline gelmeleri durumunda kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Devlet teşvikinin şartlı olarak verilmiş olması halinde, söz konusu teşvik sadece şartlar karşılandığında kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Tablo 4.25 de görüldüğü üzere, TMS/41'in amacının yanı sıra, tanımların açıklanması ve ayrıca, ilk muhasebeleştirilme işlemleri ve son olarak da devlet teşvikleri maddeler halinde açıklanmıştır.

TMS/41, "TMS/20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardıyla karşılaştırıldığında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıklar içermektedir. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek kaydıyla ölçülen canlı varlıklara yönelik koşulsuz teşvikler, teşviğin alacak durumuna gelmesiyle beraber gelir olarak muhasebeleştirilir. Koşullu

teşvikler ise, teşviğe yönelik koşullar yerine getirildiğinde gelir kaydedilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 87).

Standartta genel olarak gerçeğe uygun değerle ölçümün yapılabileceği vurgulanmıştır, ancak bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere yönelik alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağının açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında göz ardı edilebileceği standart hükümlerinde yer almaktadır. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlığın, maliyetinden buna yönelik her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi kaydıyla ölçülmesi öngörülmektedir (TMS/41, md. 30).

İşletme bir canlı varlık veya tarımsal ürünü yalnızca, geçmişteki olayların sonucu olarak kontrol etmesi, gelecekte işletmeye nakit akışının muhtemel olması ve gerçeğe uygun değeri ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilir olması durumunda kayda alır. TMS 41’de canlı varlıkların çoğunun gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebildiği varsayılır. Ancak piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere yönelik alternatif tahminlerin açık bir şekilde güvenilir olmayacağına dair bir durum varsa, bu durumda canlı varlıklar maliyetinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra ölçülür (Ser&Berker: 102-103, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Tarımsal faaliyette bulunan bir işletme bakımından, canlı hayvan ve bitkinin fiziki özelliklerinde ortaya çıkan değişiklikler, bu varlıklardan elde edilecek ekonomik faydalarda değişime sebep olur. Tarihi maliyetleri esas alan muhasebeleştirme yönteminde, söz konusu faydalar, hasat ve satış işlemlerine kadar muhasebeleştirilmez. Bu durum, örneğin ormanlar bakımından, ekimin ardından 30 yıl gibi bir süre geçmesini dahi gerektirebilir. Buna karşılık, gerçeğe uygun değer yöntemi, canlı varlıklarda oluşan büyümeyi ölçerek oluşumu anında mali tablolara yansıtmayı amaçlar (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 88).

Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında bu standardın etkisi incelendiğinde, bilançoda cari/dönen varlıklar ana grubu içerisinde canlı varlıklar kaleminin yer alması gerekliliği meydana çıkmaktadır. Canlı varlıkların değerlendirme esasları ve değerlemesine yönelik bilgiler detaylı olarak mali tablo dipnotlarında açıklanmalıdır. Canlı varlıkların değerlendirilmesine yönelik gelir tablosunda gelir olarak yansıyan kar mevcutsa bu bilgiye de dipnotlar da yer verilerek mali tablo kullanıcıları aydınlatılmalıdır (Özdemir, 2007: 91).

4.1.29. TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS/1, TFRS’lerin ilk kez uygulandığı yıllık mali tablolara uygulanır. Mali tabloların üzerlerinde TFRS’lerle uyumun açık ve koşulsuz olarak belirtilmesi gerekir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 15). Bu standart TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen mali tabloları ve TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen mali tabloların kapsadığı dönemlere yönelik ara dönem raporların tamamını kapsar (TFRS/1, md. 2).

TFRS’ler, TMSK tarafından kabul edilen TFRS, TMS ’nı ve Yorumları içermektedir. Mali tablolar, önceki dönem ya da dönemlere yönelik karşılaştırılabilir bilgileri içermelidir. TFRS’lere geçiş tarihi, tüm karşılaştırılabilir bilgilerin sunulduğu dönemin başlangıç tarihini ifade eder. Mali tablolar ve karşılaştırmalı bilgiler, raporlama dönemi sonu itibarıyla TFRS’lere uygun olarak hazırlanır ve sunulur. Mali tablolarda yalnızca TFRS’lere göre muhasebeleştirme ilkelerini karşılayan varlık ve borçlara yer verilir. Varlık ve borçların ölçümü, bazı istisna ve muafiyetler bulunmakla

birlikte, TFRS’lerde belirtilen hükümler doğrultusunda gerçekleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 15).

Standardın muhasebeleştirme ve ölçme başlığı altında yer alan açıklamalar diğer standartlarla paralel açıklamalar olup işletmenin mali tablolarını ilk kez TFRS’ye uyumlu hazırlanması durumundaki özel durumları aydınlatmaktadır (Özdemir, 2007: 92).

Tablo 4.26. TFRS’nin İlk Uygulamasının Özellikleri (Ser&Berker: 7-10, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

TFRS/1 ‘in Amacı	TFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların • Karşılaştırılabilir, • TFRS’lere göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir alt yapı sağlayan, • Yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır.
Standardın Kapsamı	• Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının ilk kez uygulandığı finansal tablolara • Ara dönem finansal raporlama yapıldığı durumlarda söz konusu raporların her birine uygulanır.
TFRS/1’in İlk Kez Uygulanması Gereken Durumlar	• Daha önce TFRS’ye uygun finansal tablo düzenlemeyen, • Kendi ihtiyaçları doğrultusunda TFRS’ye uyumlu finansal tablolar düzenleyen ancak bunu tablolarda açıkça ifade etmeyen, • TFRS’lerin sadece bir kısmını uygulayan ve bunu finansal tablolarda açıklayan, • Yerel mevzuatta özel bir düzenleme bulunmayan konularda TFRS’leri uygulayan, diğer konularda ise TFRS’lerle uyumlu olmayan mevzuat hükümlerini uygulayan, • Sadece işletme içi kullanım açısından TFRS’lerle uyumlu olarak hazırlanan, ancak ortaklar ve işletme dışı kullanıcılara sunulmayan finansal tablolar TFRS 1’in ilk kez uygulanacağı finansal tablolardır.
TFRS/1’in Uygulanmaması Gereken Durumlar	• Önceki dönemde yayınlanan ve TFRS’lere açık ve koşulsuz olarak uyulduğuna dair bir açıklamaya yer verilen finansal tablolar, • Önceki dönem finansal tabloları yerel düzenlemelere göre hazırlanan, ancak bu finansal tablolarda açık ve koşulsuz olarak TFRS’lere uyulduğuna dair bir açıklamanın bulunduğu finansal tablolar, • Bir önceki döneme ilişkin denetim raporunda şartlı görüş bildirilmiş olsa dahi, söz konusu döneme ilişkin finansal tabloların TFRS’lere açık ve koşulsuz bir şekilde uygun olduğuna dair bir açıklamanın bulunduğu finansal tablolar, TFRS 1’in kapsamı dışındadır.
	• Bir işletmenin TFRS’ ye geçiş tarihindeki

	bilançosudur.
Açılış Bilançosu	TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda karşılaştırmalı bilgi içeren • Üç finansal durum tablosu • İki kapsamlı kar veya zarar tablosu • İki bireysel finansal tablo (eğer sunulmuşsa) • İki nakit akış tablosu • İki özkaynaklar değişim tablosu • Açıklayıcı dipnotlara yer verilir.
Zorunlu Düzenlemeler	• TFRS'lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlıklar ve borçlar finansal durum tablosu dışı bırakılır (örneğin; aktifleştirilmiş giderler varsa bunların finansal durum tablosu dışında bırakılması gerekir), • TFRS'ler tarafından finansal tablolara alınması zorunlu kılınan varlıkların ve borçların finansal durum tablosuna alınması gerekir (örneğin; türev ürünler, ertelenmiş vergi varlığı ve borcu, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, garanti gider karşılıkları), • Yeniden sınıflandırma yapmak gerekebilir (örneğin; bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettülerin borç olarak sınıflandırılmaması gerekir, azınlık paylarının özkaynaklarda gösterilmesi gerekir, birlikte edinilen arsa ve binaların ayrı olarak değerlendirilmesi gerekir). • Ölçümde değişiklik yapılması gerekebilir (örneğin; İlk uygulama tarihinde tüm muhasebeleştirilmiş varlıklara ve borçlara TMS/TFRS'de yer alan ölçüm esasları uygulanmalıdır).
	Muafiyetler ve İstisnalar TFRS'ye ilk geçişte, varlık ve borçların ölçme ve değerlemesi ile ilgili olarak bazı muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir.
İstisnalar	• Tahminler • Finansal Varlık ve Borçların Bilanço Dışı Bırakılması • Finansal Riskten Korunma Muhasebesi • Kontrol Gücü Olmayan Paylar (Azınlık Payları)
Muafiyetler	• İşletme Birleşmeleri • Hisse Bazlı Ödemeler • Sigorta Sözleşmeleri • Tahmini Maliyet Olarak Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerleme Tutarının Kullanılması • Kiralama İşlemleri • Çalışanlara Sağlanan Faydalar • Birikimli Çeviri Farkları • Bağlı Ortaklıklardaki, Müstereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki ve İştiraklerdeki Yatırımlar • Bağlı Ortaklık, İştiraklere ve İş Ortaklıklarına Ait

	Varlık ve Borçlar
	• Bileşik Finansal Araçlar
	• Önceden Muhasebeleştirilmiş Finansal Araçların Sınıflanması
	• Finansal Varlık veya Borçların İlk muhasebeleştirilmeleri Sırasında Gerçeğe Uygun Değerlerinin Ölçümü
	• Maddi Duran Varlıkların Maliyeti İçerisinde Yer Alan Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme) İlişkin Yükümlülükler
	• TFRS Yorum 12'ye Göre Muhasebeleştirilen Finansal Varlıklar veya Maddi Olmayan Duran Varlıklar
	• Borçlanma Maliyetleri
	• Müşterilerden Varlık Transferleri
Başlangıçta	
Muhasebe Politikalarının Seçimi	• Muhasebe politikalarının uygulanmasında en az iki yıla ilişkin finansal tabloların hazırlanması zorunludur. Muhasebe politikalarının seçimine ilişkin kriterler, ihtiyaca uygunluk ve güvenilirliktir.

Tablo 4.26. da görüldüğü üzere, TFRS/1'in amacı ve kapsamının yanı sıra, TFRS/1'in ilk kez uygulanması gereken durumlar, TFRS/1'in uygulanmaması gereken durumlar, açılış bilançosu, zorunlu düzenlemeler ve ayrıca, muafiyetler ve istisnalar başlığı altında ise istisnalar, muafiyetler ve son olarak da başlangıçta uygulanacak muhasebe politikalarının seçimi maddeler halinde açıklanmıştır.

TFRS'lere uygun olarak düzenlenen ilk mali tablolarda sunulan tüm dönemlerde, aynı muhasebe politikaları uygulanır. Muhasebe politikaları, TFRS'lere geçişten önceki muhasebe politikalarından (önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri) farklılık gösterebilir. Muhasebe politikalarında ortaya çıkabilecek değişiklikler işletmenin kârını etkilemez. Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden TFRS'lere geçişin işletmenin mali durumunun, performansının ve nakit akışlarının raporlanma şeklini nasıl etkilediğinin açıklanması gerekir. TFRS'lere geçiş, planlama gerektirir. Söz konusu geçiş zaman alabileceği gibi, bilgi sistemlerinde değişikliği ve TFRS'lere yönelik eğitim verilmesini de gerektirebilir. Ayrıca, işletmelerin işleyiş yapısı (kurum kültürü) da bu durumdan etkilenebilir. Belirli hususların muhasebeleştirilmesine yönelik olarak, geçiş tarihinde ya da geçiş tarihinden önce bazı kararlar verilmesi gerekebilir. Söz konusu hususların da, yapılacak geçiş planında göz önünde bulundurulması gerekmektedir. TFRS'lere geçişin mali tablolara etkisi, işletme yönetimleri tarafından anlaşılmalıdır. TFRS'ler geçişin, ücret ve finansal taahhüt sözleşmeleri gibi bazı sözleşmeler ve anlaşmalar üzerindeki etkisi de değerlendirilmelidir. Mali tablolarda meydana gelen değişikliklere yönelik olarak analistlerle ve piyasayla iletişim halinde olunmalıdır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 15-16).

TFRS'ye göre ilk kez düzenlenen mali tablolarda, TFRS'ye geçişin etkileri açıkça belirtilmelidir. TFRS'ye geçişin, raporlanan finansal pozisyonunu, finansal performansını ve nakit akışını nasıl etkilediğini kamuoyuna açıklanması gerekmektedir. Açıklamalara dipnotlarda yer verilmelidir (Özdemir, 2007: 93).

4.1.30. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

Bu standardın amacı, hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya yönelik konuların düzenlenmesidir. Standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek biçimde, kar veya zararı ile mali durumunda gösterilmesini mecburi kılar (TFRS/2, md. 1).

Standarttaki tanıma göre; hisse bazlı ödeme işlemleri; İşletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlar (hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal veya hizmet elde ettiği ya da işletmenin hisse senetlerinin veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatları baz alınan tutarlar karşılığında mal veya hizmet aldığı işlemlerdir (TFRS/2, md. 3).

TFRS/2, hisse bazlı ödeme işlemlerinin mali tablolara yansıtılmasını gerektirmektedir. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri genellikle, edinilen mal veya hizmetler karşılığında, çalışanlara ya da diğer taraflara hisse senetlerinin, hisse senedi opsiyonlarının veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların verildiği işlemler olarak ifade edilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 17).

Tablo 4.27. Hisse Bazlı Ödemelerin Özellikleri (Ser&Berker: 11-13, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	Hisse bazlı ödeme işlemlerinin mali tablolarda raporlanmasına yönelik hususları düzenlemektir.
Standardın Kapsamı	Hisse bazlı ödeme işlemleri üç başlık altında ele alınmaktadır: - Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri, - Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, - Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleridir.
Kapsam Dışında Bırakılan İşlemler	- İşletmenin hisselerini elinde bulunduran bir çalışanı ile yaptığı işlemler hisse bazlı ödeme işlemi değildir. - Malların (stoklar, sarf malzemeleri, maddi duran varlıklar, diğer finansal olmayan varlıklar) işletme birleşmeleri kapsamında edinilmesi bu standardın kapsamı dışındadır. - TMS/32 kapsamında hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilen mal veya hizmetlere yönelik sözleşmelerden doğan işlemler bu standardın kapsamı dışındadır. - İşletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar (hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal veya hizmet tedarik ettiği işlemlerdir. - Özkaynağa dayalı finansal araçlar, hissedarları tarafından, mal veya hizmet sağlayanlara (çalışanlar da dahil) intikal ettirilmektedir. - Hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen mal veya hizmetler, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler

Özkaynaktan Karşılanan Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri	sağlandıkça muhasebeleştirilir. • Mal veya hizmetlerin özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda, işlemin etkisi özkaynaklarda muhasebeleştirilir • Mal veya hizmetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmelerinin uygun görülmemesi halinde, bu kalemler gider olarak muhasebeleştirilir. • Elde edilen mal veya hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış, mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden ölçülür. • Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri referans alınır. Gerçeğe uygun değer ihraç tarihinde hesaplanır. • Çalışanlardan sağlanan hizmetin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tahmin etmek mümkün değildir, dolayısıyla hizmetin ölçümünde özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri referans alınır. • Özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri, ihraç edildikleri tarihte ölçülür. • Özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri, ölçüm tarihi itibarıyla, söz konusu finansal araçların koşul ve ilkeleri göz önünde bulundurularak ve piyasa fiyatları aracılığıyla ölçülür. • Piyasa fiyatlarının mevcut olmaması durumunda, bir değerlendirme tekniği aracılığıyla tahmin edilir.
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değeri;	• Eğer kullanılan özkaynak aracı hisse senedi ise ve borsada işlem görüyorsa, gerçeğe uygun değer hisse senedinin piyasa değeridir. • Borsada işlem görmüyorsa, gerçeğe uygun değer hisse senedinin tahmini piyasa değeri olarak kabul edilir. • Opsiyonun gerçeğe uygun değeri piyasada işlem gören benzer bir opsiyonun gerçeğe uygun değeridir. • Böyle bir opsiyon yoksa, opsiyon fiyatlama modelleri kullanılır. • Opsiyonun gerçeğe uygun değeri opsiyon fiyatlama modeli kullanılarak güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, o zaman içsel değer kullanılmalıdır.
Eğer Özkaynak Aracı Hisse Senedi Opsiyonu İse;	Opsiyonun içsel değeri, hisse senedi fiyatı ile kullanım değeri arasındaki farktır • Özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç edilmesi işlemi, belirli hak ediş koşullarının yerine getirilmesine bağlı olabilir. Örneğin; ✓ Hisse senedi, çalışanların belli bir süre işletmede çalışmaları koşuluna bağlı olarak ihraç edilebilir. ✓ İşletme karında belirli bir artış olması ya da hisse fiyatlarında belirli bir yükseliş sağlanması gibi performans koşulları mevcut olabilir. ✓ Hisse senedinin gerçeğe uygun değeri hesaplanırken, piyasa koşulları dışındaki hak

ediş koşulları dikkate alınmaz.

Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

- İşletmenin mal veya hizmet tedarik ettiği satıcılarına, hisse senedi veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarıyla belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği işlemlerdir.
- Mal veya hizmetlerin nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda, işlemin etkisi borçlarda muhasebeleştirilir.
- Alınan mal veya hizmetler ile ilgili yükümlülük tutarı, üstlenilen borcun gerçeğe uygun değerinden ölçülür.
- İlgili borç ödenene kadar, her raporlama tarihinde ve itfa tarihinde borcun gerçeğe uygun değeri yeniden ölçülür, değişiklikler kar veya zararda muhasebeleştirilir.
- İşletme almış olduğu hizmetleri ve bunlar karşılığında üstlenmiş olduğu borcu, hizmet (çalışanlar tarafından) sunuldukça muhasebeleştirir.
- Borç tutarı, her raporlama dönemi sonunda, bir opsiyon fiyatlama modeli kullanılarak ilgili hisse senedi değer artış haklarının gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür.

Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

- İşletmenin mal veya hizmet tedarik ettiği ve ilgili anlaşmanın, işletmenin veya satıcının anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak veya işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar ihraç etmesi yoluyla ödenmesi seçeneklerinden birine sahip olduğu işlemlerdir.

Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde;

- İşlem ya da işlemi oluşturan unsurlar, bunların nakit ya da diğer bir varlıkla ödeneceğine dair işletme tarafından yüklenilmiş bir borç bulunduğu durumlarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi,
- Bu tür bir borç bulunmadığı durumlarda ise, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilir.

Karşı Tarafa Ödeme Yöntemini Seçme İmkânı Sağlayan Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

- İşletmenin hisse bazlı ödeme işlemini, nakit veya özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilerek tahsil etme seçeneğini karşı tarafa vermesi durumunda; işletme borç unsuru ve özkaynak unsuru içeren bileşik bir finansal araç ihraç etmiş olur.
- Edinilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin doğrudan ölçülebildiği işlemlerde, bileşik finansal araçların özkaynak unsuru, alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerleriyle borç unsurunun gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak hesaplanır.
- Çalışanlarla yapılan işlemlerde ise, bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri ölçüm tarihinde ölçülür.

Tablo 4.27. de görüldüğü üzere, TFRS/2'nin amacı ve kapsamının yanı sıra, kapsam dışında bırakılan işlemler, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemler,

özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri, özkaynak aracı hisse senedi opsiyonu, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri, nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri ve son olarak da karşı tarafa ödeme yöntemini seçme imkânı sağlayan nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri maddeler halinde açıklanmıştır.

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, genellikle, nakden ya da diğer varlıklarla ödenen işlemlerdir. Söz konusu işlemler hisse bazlıdır; çünkü ödenen tutar, işletmenin hisse senetlerinin fiyatlarına dayalı olarak belirlenmektedir. Nakit olarak yapılan hisse bazlı ödemeler, borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Borç, raporlama döneminin sonunda ve ödeme tarihinde yeniden ölçülür ve borcun değerinde ortaya çıkan değişimler, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 17-18).

Başka bir ifade ile, hisse bazlı ödeme işlemleri; işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarına karşılık mal veya hizmet aldığı veya hisse senedi ya da diğer finansal araçların fiyatına göre belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği işlemlerdir (Ser&Berker: 11, www.serberkerymm.com, 12.03.2014). Hisse bazlı ödeme işlemleri, mal veya hizmetler edinildiğinde muhasebeleştirilir. Alınan mal veya hizmetler, duruma göre varlık ya da gider olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu işlemler, özkaynağa dayalı olmaları durumunda özkaynak olarak; nakit olarak ödenmeleri durumunda ise borç olarak muhasebeleştirilir. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, özkaynağa dayalı finansal araçların veriliş tarihindeki gerçeğe uygun değerleri kullanılır. TFRS/2'nin kapsamı, çalışanlara verilen hisse senedi opsiyonlarından daha geniştir. Bu Standart, edinilen mal veya hizmetler karşılığında hisse senetlerinin veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç edildiği ve ödeme tutarının işletmenin hisse senetlerinin fiyatlarına dayalı olarak belirlendiği işlemlere uygulanır. Bu Standart yayımlanmadan önce, çalışanlara verilen hisse senedi opsiyonları genellikle mali tablolarda gösterilmemekte; gösterildiği durumlarda ise, bu işlem gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmamaktaydı. Bu sebeple, hisse senedi opsiyonlarının verilmesine yönelik giderler, genellikle ya göz ardı edilmekte ya da gerçekte olduğundan daha düşük bir değer üzerinden gösterilmekteydi. (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 17-18).

Standartın ana metninde muhasebeleştirme ilkeleri yer almaktadır. Muhasebeleştirme işlemleri açıklanırken nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri ile nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri ayrı ayrı açıklanmıştır. Standartın ayrıca Ek A ve Ek B olmak üzere iki eki bulunmaktadır. Ek A'da terimlere yönelik tanımlar, Ek B'de uygulama kılavuzu yer almaktadır. Standartın mali tablolara etkisi incelendiğinde, standarda göre mali tablolarda, dönem boyunca var olan hisse bazlı ödeme anlaşmalarının nitelik ve tutarlarının dipnotlarda gösterilmesi gerekmektedir. Bu açıklamalar kapsamında sözleşme süresi, sözleşmenin kalan süresi, ilave hisse senetleri çıkarma gerekliliğinin olup olmaması gibi hususlarda açıklanmalıdır. İşletme mali tablolarında hisse bazlı ödemelerin döneme yönelik kar veya zarara ve işletmenin finansal durumuna etkilerini de açıklamak zorundadır (Özdemir, 2007: 94).

4.1.31. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

TFRS/3'ün amacı işletme birleşmesi gerçekleştiren bir teşebbüs veya işletmenin finansal raporlamasına yönelik esasları belirlemektir. Standart özellikle tüm birleşme

işlemlerinin satın alma yöntemi uygulanarak finansal tablolara yansıtılmasını vurgulamaktadır (TFRS/3, md. 1).

İşletme birleşmelerinin tanımlanması standardın ilk bölümlerinde yer almaktadır. Muhasebeleştirme yönteminin açıklandığı kısımda bütün işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde satın alma yönteminin uygulanacağı vurgulanmaktadır. Standardın devamında satın alma yönteminin uygulama esasları ve edinilen işletmeye özel durumlar detaylı bir biçimde açıklanmıştır (TFRS/3, md.14, 16).

İşletme birleşmesi, raporlayan (edinen) işletmenin bir ya da daha fazla işletmenin (edinilen işletme) kontrolünü ele geçirdiği ticari bir işlem ya da diğer bir olaydır. Kontrol, bir işletmenin veya teşebbüsün faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin veya teşebbüsün faaliyet politikaları ile mali politikalarını yönetme gücünü ifade eder. Edinen işletme, edinilen işletmenin varlık ve borçlarını muhasebeleştirmek şartıyla işletme birleşmesine yönelik açıklamada bulunur. Edinen işletme, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık ve borçlarını gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçer. Bununla birlikte TFRS/3, bazı tanımlanabilir varlık ve borçların muhasebeleştirilmesine ve/veya ölçümüne yönelik istisnai hükümler içermektedir. Söz konusu istisnai hükümler; koşullu borçlara, gelir vergilerine, çalışanlara sağlanan yararları, tazminat varlıklarına, yeniden edinilen haklara, hisse bazlı ödeme kararlarına ve satış amaçlı elde tutulan varlıklar için geçerlidir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 19).

Tablo 4.28. İşletme Birleşmelerinin Özellikleri (Ser&Berker: 14-17, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	• İşletme birleşmesine ilişkin işlemlerin edinen işletmenin finansal tablolarında ne şekilde raporlanacağına ilişkin esasları belirlemektir.
Edinen İşletmenin	• Elde edilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (azınlık paylarını) finansal tablolarında nasıl muhasebeleştireceği ve ölçüleceği; • Şerefiye ve ucuza satın alınan nasıl ölçüleceği ve muhasebeleştirileceği açıklanmaktadır.
Standardın Kapsamı	• TFRS/3, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. • İşletme birleşmesi, edinen işletmenin, bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya olaydır. • Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü eline geçiren işletmedir. • Edinilen işletme ise, bir işletme birleşmesinde kontrolü edinen işletme tarafından ele geçirilen işletme olarak tanımlanmaktadır. Edinen işletme, ✓ Nakit, nakit benzeri veya diğer varlıkları (bir işletme oluşturan net varlıklar da dahil olmak üzere) transfer eder, ✓ Borç altına girer, ✓ Özkaynak payları ihraç eder, ✓ Birden fazla değişik şekilde bedel transfer eder veya ✓ Bedel transfer etmeden, yalnızca sözleşme yolu ile

	kontrolü elde edebilir.
İşletme Birleşmesi Türleri	• Bağlı ortaklık haline gelir, • Net varlıklar yasal olarak edinen işletmeye dahil edilir, • Birleşen işletmelerden biri net varlıklarını veya bu işletmenin sahipleri kendi özkaynak paylarını birleşen diğer işletmeye veya onun sahiplerine transfer eder; • Birleşen işletmelerin tümü net varlıklarını veya bu işletmelerin sahipleri kendi özkaynak paylarını yeni kurulan işletmeye devrederler (kimi zaman toplama veya bir araya getirme işlemi olarak da bilinir); veya • Birleşen işletmelerden birinin önceki sahiplerinden oluşan bir grup, birleşen işletmenin kontrolünü ele geçirir. Standardın kapsamı dışında kalan işlem ve olaylar • Ayrı işletmelerin iş ortaklığı oluşturmak üzere bir araya geldikleri işletme birleşmeleri. • İşletme tanımına uymayan bir varlığın veya varlık grubunun satın alınması. • Müşterek kontrole tabi teşebbüs veya işletmelerin birleşmesidir.
İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	• Satın alma yöntemi uygulanır, • Bu yöntemde edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık ve borçları gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir, • Şerefiye veya ucuza satın alma kazancı ortaya çıkabilir. Satın alma yönteminin uygulanabilmesi için, aşağıdakilerin sırasıyla tespiti edilmesi gerekir: • Edinen işletmenin belirlenmesi • Birleşme tarihinin belirlenmesi • Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi ve • Şerefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.
Satın Alma Yöntemi	• Kontrolü elinde bulunduran işletme edinen işletmedir, • Nakit ve benzeri varlıkları transfer eden ve borç yükümlülüğü altına giren işletme edinen işletmedir, • Özkaynak paylarının değişimine dayanan bir işletme birleşmesinde kendi özkaynak paylarını ihraç eden işletme edinen işletmedir • Varlık, hasılat veya kar rakamı diğer işletmeden büyük olan, genellikle edinen işletmedir. • Birleşmeyi başlatan ve büyük olan işletme edinen işletmedir.
Edinen İşletmenin Belirlenmesi	• Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarihi birleşme tarihi olarak belirler.
Birleşme Tarihinin Belirlenmesi	

Tanımlanabilir Varlıkların, Borçların ve Kontrol Gücü Olmayan Payların (Azınlık Paylarının) Muhasebeleştirilmesi, Ölçülmesi ve Kontrol Gücü Olmayan Paylar (Azınlık Payları)	• Kavramsal Çerçeve'deki varlık ve borç tanımlarına uyması gerekir. • Varlık ve borçlar, ayrı işlemlerin sonucu değil, işletme birleşmesi sırasında el değiştiren unsurların bir parçası olmalıdır. • Gerçeğe uygun değeri veya • Edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının orantılı payı ile ölçülür.
Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi	• Şerefiye, işletme birleşmesi sonucunda, edinilen varlıklardan kaynaklanan, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen gelecekteki ekonomik faydayı ifade eder. • Şerefiye, edinen işletme tarafından transfer edilen bedelin, edinilen işletmenin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmüş olan net tanımlanabilir varlıklarını aşan tutarıdır. • Transfer edilen bedel + • Edinilen işletmedeki azınlık payı + • Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri + • Edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları (-). (Net tanımlanabilir varlıklar)
Satın Almaya İlişkin Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	• Edinen işletme, satın alıma ilişkin maliyetleri, maliyetlerin gerçekleştiği ve hizmetlerin alındığı dönemlerde gider olarak muhasebeleştirir.
Aşamalı Olarak Gerçekleşen İşletme Birleşmesi	• Bir işletme daha önce bir kısmına sahip olduğu bir işletmenin kontrolünü ele geçirebilir.
Bedel Transferi Olmaksızın Yapılan İşletme Birleşmeleri	• Edinen işletme bir bedel transfer etmeden edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirir. Satın alma yöntemi bu birleşmelere de uygulanır.
Ters Birleşmeler	• Menkul kıymet ihraç eden işletme (yasal edinen), muhasebe açısından edinilen işletme olarak belirlenmiş ise ters birleşme meydana gelir.

Tablo 4.28. de görüldüğü üzere, TFRS/3'ün amacı ve kapsamının yanın da işletme birleşesi türleri, işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi, satın alma yöntemi, edinilen işletmenin belirlenmesi, birleşme tarihinin belirlenmesi, tanımlanabilir varlıkların, borçların ve kontrol gücü olmayan payların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve kontrol gücü olmayan paylar, şerefiyenin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi, satın almaya ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesi, bedel transferi olmaksızın yapılan işletme birleşmeleri ve son olarak da ters birleşme maddeler halinde açıklanmıştır.

İşletme birleşmesinin kademeli olarak gerçekleşmesi durumunu standart kademeli olarak gerçekleşen işletme birleşmesi başlığı altındaki bölümde açıklamaktadır. Elde eden işletmenin mali tablo kullanıcılarının aydınlatılması için

gerekli bilgilerin dipnotlarda nasıl açıklanacağı hükümleri de standartta yer almaktadır. Standartta üzerinde durulan bir başka konu ise şerefiyedir (TFRS/3, md. 58).

İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi karmaşıktır ve değerlendirme konusunda uzmanlık gerektirmektedir. TFRS/3, dışarıdan danışman desteği sağlanmasını mecburi kılmamasına rağmen, çoğu edinen işletme, işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi esnasında profesyonel yardıma ihtiyaç duyar. Edinilen işletmenin birleşme tarihindeki tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıklarının gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği takdirde, söz konusu varlıklar ayrı olarak muhasebeleştirilir. Bu tür maddi olmayan duran varlıklar, edinilen işletme tarafından muhasebeleştirilmemiş, devam etmekte olan bir araştırma ve geliştirme faaliyetini içerebilir. Bunun yanı sıra, İş ortaklığının kurulması, İşletme oluşturmaya varlık ya da varlık gruplarının elde edilmesi ve Ortak kontrole tabi teşebbüs ya da işletmelerin birleştirilmesi durumları, TFRS/3'ün içinde yer almaz (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 20-21).

Bu standart mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında bazı gereklilikler meydana koymaktadır. Standartta göre, işleme birleşmelerinde elde eden işletme, birleşen işletmenin unvanı, kısa bir tanıtımı, birleşme tarihi, oy oranı, birleşme sonrasında faaliyetleri konusunda verilen kararlar, şerefiye gibi bilgileri mali tablo kullanıcılarına açıklamalıdır (Özdemir, 2007: 95).

4.1.32. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS/5'in amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere yönelik olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir (TFRS/5, md. 1).

Standart, açıklamaların başlangıcında, ilk olarak satış amaçlı elde tutulan varlıkların(elden çıkarılacak duran varlık grubunun) sınıflandırılması hususunda açıklık getirmektedir. Standartın devamında satış amaçlı elde tutulan varlıkların(elden çıkarılacak duran varlık grubunun) ölçümü ve değer düşüklüğü zararlarının ve iptallerinin muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır (Özdemir, 2007: 97).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler, mali tablolarda ayrı bir biçimde raporlanmalıdır. Duran varlıklar, satış amacıyla elde tutulmaları durumunda, dönen varlıklar olarak yeniden sınıflandırılır. Bir duran varlığın defter değerinin devam eden kullanımdan ziyade, bir satış işlemi vasıtasıyla geri kazanılacak olması durumunda, söz konusu duran varlık satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılır. Duran varlığın, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması için, varlığın; Halihazırda satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Kullanımına son verilmiş varlıklar, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmaz. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar amortismanına tabi tutulmaz. Söz konusu varlıklar, defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin düşük olanı üzerinden ölçülür ve finansal durum tablosunda ayrı bir satırda raporlanır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 25).

Tablo 4.29. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlerin Özellikleri (Ser & Berker: 17-18, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	- Satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile - Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir.
Standardın Kapsamı	Standartta yer alan hükümler; - Satış amaçlı elde tutulma kriterlerine uyan tüm duran varlıklara, - Elden çıkarılacak varlık grubuna uygulanır.
Kapsam Dışı Bırakılanlar	- Ertelenmiş vergi varlıkları, - Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar, “TMS/39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” kapsamındaki finansal varlıklar (duran varlıklar grubunda muhasebeleştirilen satışa hazır ve vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar), “TMS/40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardındaki gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda muhasebeleştirilen duran varlıklar, “TMS/41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar, “TFRS/4 Sigorta Sözleşmeleri” Standardında tanımlanan, sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların (Elden Çıkarılacak Varlık Grubunun) Sınıflandırılması	- Varlığın satışa hazır durumda olması, - İşletme yönetimin satışı taahhüt etmiş olması, - Satışın en fazla bir yıl içinde gerçekleşme olasılığının bulunması, - Varlığın gerçeğe uygun değeri ile uyumlu uygun bir fiyattan pazarlanıyor olması, - Alıcı arayışının aktif bir şekilde yapılıyor olması gerekir.
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık Olarak Sınıflandırılan Duran Varlıkların (Veya Elden Çıkarılacak Varlık Gruplarının) Ölçümü	Satış amaçlı duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) değerlemesinde; varlığın defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı dikkate alınır. Amortisman tabi varlıklara satış amaçlı olarak sınıflandırıldığı tarihten itibaren amortisman ayrılmasına son verilir.
Satış Planına İlişkin Değişiklikler	Satış amaçlı olarak sınıflandırılmış duran varlıkların veya elden çıkarılacak varlık grubunun satış olasılığının ortadan kalkması durumunda varlığın veya elden çıkarılacak grubun satış amaçlı olarak sınıflandırılmasına son verilir. - Varlık satış amaçlı olarak sınıflandırılmamış olsaydı ulaşacağı net defter değeri hesaplanır. - Yeniden sınıflandırma yapılmasına karar verilen tarihteki geri kazanılabilir tutar hesaplanır, bu değerlerden hangisi düşük ise o değer dikkate alınır.

Durdurulan Faaliyetler	• Ayrı büyük bir iş alanını veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanını temsil etmektedir, • Ayrı büyük bir iş alanının veya coğrafi faaliyet alanının elden çıkarılmasını öngören tek başına koordine edilmiş bir planın parçasıdır veya • Sadece yeniden satışa yönelik bir öngörüyle edinilmiş bir bağlı ortaklıktır.
-------------------------------	---

Tablo 4.29. da görüldüğü üzere, TFRS/5'in amacı ve kapsamının yanı sıra, kapsam dışı bırakılanlar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların sınıflandırılması, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlıkların ölçümü, satış planına ilişkin değişiklikler ve son olarak da durdurulan faaliyetler maddeler halinde açıklanmıştır.

Durdurulan faaliyet; işletmenin elden çıkarılan ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan kısmıdır. Söz konusu kısım; ayrı bir ana faaliyet kolu, faaliyette bulunulan coğrafi bir alan ya da özellikle yeniden satma amacıyla edinilmiş bir bağlı ortaklık niteliğinde olmalıdır. Durdurulan faaliyetler, kapsamlı gelir tablosunda kâr veya zarar içerisinde ve nakit akış tablosunda ayrı olarak sunulur. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere yönelik açıklamalar, mali tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını değerlendirmelerinde yardımcı olmaktadır. Bir varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması, yönetimin, raporlama dönemi sonunda ya da raporlama dönemi sona ermeden yaptığı işlemlere ve satış işleminin gerçekleşmesine yönelik beklentisine bağlıdır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 25).

İşletme, duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık gruplarının) elden çıkarılmasının veya durdurulan faaliyetlerin mali etkilerini mali tablo kullanıcılarının değerlendirebilmelerini sağlayacak bilgiyi sunar ve kamuoyuna açıklar. Cari dönem içinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya satılmış olan bir duran varlığa (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) yönelik olarak, ilgili varlığın tanımı, satış işlemi veya elden çıkarmanın nitelik ve koşulları ile tahmini yöntem ve zamanlaması gibi açıklayıcı bilgiler dipnotlarda yer almalıdır (Özdemir, 2007: 97).

4.1.33. TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS/6'in amacı, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine yönelik finansal raporlama esaslarını belirlemektir. TFRS/6, işletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarında kullanılırken, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını içermez (TFRS/6, md. 1-3,4). Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve araştırma ve değerlendirme varlıklarının ölçümü standartta ayrıntılı olarak açıklanan konulardandır (Özdemir, 2007:98).

Başka bir ifade de ise, TFRS/6, maden kaynaklarının geliştirilmesine yönelik finansal raporlama esaslarını değil, söz konusu kaynaklardan cevher çıkarılmasının teknik açıdan fizibilitesi ve ticari açıdan uygulanabilirliğinin açıkça meydana konulması öncesinde, kaynakların araştırılması ve değerlendirilmesi aşamasında meydana çıkan harcamalara yönelik finansal raporlama esaslarını belirlemektedir. Maden kaynaklarının araştırma ve değerlendirme harcamaları ile maden işletme hakları, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara yönelik Standartların kapsamı dışındadır. TFRS/6, TFRS'lerdeki bu konuya yönelik boşluğu doldurmak amacıyla kısa vadeli bir önlem

olarak yayımlanmıştır. TFRS/6'nın yayımlanmasından önce araştırma ve değerlendirme harcamaları, benzer kalemleri ele alan standartlar uyarınca ve “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve”de yer alan varlık ve giderlere ilişkin tanımlar, muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esasları çerçevesinde muhasebeleştirilmekteydi. Dolayısıyla diğer Standartlar ile Kavramsal Çerçeve'nin uygulanması, söz konusu harcamaların çoğu işletme tarafından farklı muhasebeleştirme yöntemleri doğrultusunda mali tablolara yansıtılmasına yol açmaktaydı (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 26).

Tablo 4.30. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesinin Özellikleri
(Ser&Berker: 18-20, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

Standardın Amacı	Standardın amacı; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir.
Standardın Kapsamı	TFRS/6, işletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanır.
Standart Kapsamı Dışında Bırakılan İşlemler	- Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin, araştırma ve değerlendirme harcamaları dışında kalan muhasebe uygulamaları bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. - Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar - Maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar da bu standardın kapsamı dışındadır.
İlk Muhasebeleştirmede Ölçme	Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeline aşağıdaki harcamalar dahil edilir: Araştırma haklarının elde edilmesi - Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar - Arama sondajı - Kazı - Örnekleme ve - Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler.
İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme	- İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. - Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa, varlığın maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmasına uygun olarak TMS/16 veya TMS/38 uygulanır. - Maden kaynaklarının geliştirilmesi ile ilgili harcamalar araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemez. - Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda, belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülükleri “TMS/37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardına göre finansal tablolara yansıtılır.

Araştırma ve Değerlendirme Varlıkları	• Maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılırlar. • Bu sınıflandırma varlığın özelliğini yansıtır.
Yeniden Sınıflandırma	• Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, araştırma ve geliştirme varlığı artık bu şekilde sınıflandırılmaz. Yeniden sınıflandırmadan önce, araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilmeli ve varsa değer düşüklüğü zararları muhasebeleştirilmelidir.
Değer Düşüklüğü	• Bilgiler ve koşullar, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösterdiğinde araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir. • Değer düşüklüğü zararı TMS/36 uyarınca gider olarak muhasebeleştirilir.
Değer Düşüklüğü Göstergeleri	• İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yakın gelecekte sona erecek olması, ve yenilenmesinin beklenmemesi. • Belirli bir alandaki maden kaynakları için daha fazla araştırma ve değerlendirme için önemli miktarda harcamanın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması. • Belirli bir alandaki maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinin ticari olarak uygulanabilir miktarlarda maden kaynaklarının bulunmasıyla sonuçlanmamış ve işletme tarafından belirli bir alandaki bu tür faaliyetleri durdurma kararı alınmış olması. • Belirli alandaki gelişmenin ilerlemesinin muhtemel olmasına karşın, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin başarılı geliştirme veya satış ile tam olarak geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli bilginin mevcut olması.

Tablo 4.30. da görüldüğü üzere TFRS/6'nın amacı ve kapsamının yanı sıra, tablo da standart kapsamı dışında bırakılan işlemler, ilk muhasebeleştirilmede ölçme, ilk muhasebeleştirilme sonrasında ölçme, araştırma ve değerlendirme varlıkları, yeniden sınıflandırma, değer düşüklüğü ve son olarak da değer düşüklüğü göstergeleri maddeler halinde açıklanmıştır.

Standartın mali tablolara etkileri incelendiğinde, standarda göre işletme araştırma ve değerlendirme varlıklarını elde ettiği varlıkların niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırma tutarlı olarak uygulanır. Standarda göre; araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi dahil olmak üzere, araştırma ve değerlendirme harcamalarına yönelik muhasebe politikaları ve maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan; varlıklar, borçlar, gelir ve giderler ile faaliyetlerden ve yatırımlardan kaynaklanan nakit akışları mali tablolarda yer almalıdır (Özdemir, 2007: 98).

Bu Standart, muhasebe politikalarında yapılabilecek değişiklikleri sınırlandırmaktadır. Araştırma ve değerlendirme harcamalarının muhasebeleştirilmesine yönelik politikalar, ihtiyaca daha uygun ve daha güvenilir bilgiler sağlayacaksa değiştirilebilir. Birçok bakımdan, araştırma ve değerlendirme harcamalarının TFRS/6'nın uygulanmaya başlamasından önceki muhasebe politikaları kapsamında muhasebeleştirilmesine devam edilebilir. Değer düşüklüğünün düzeyi, bazı durumlarda TMS/36 uyarınca belirlenen düzeyden daha yüksek bir düzeyde belirlenebilir; diğer bir ifadeyle, TFRS/6'da yer alan testin bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine yönelik işlemler dolayısıyla meydana çıkan ve mali tablolara yansıtılan tutarların tanımlanması ve açıklanması gerekir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 27).

4.1.34. TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS/7, finansal araçlara yönelik olarak yapılması gereken açıklamaları içermektedir. Finansal araçların sunumu, "TMS/32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardının, muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ise "TMS/39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardı ile "TFRS/9 Finansal Araçlar" Standardının konusudur. Bu Standart, tüm işletmelerin bütün finansal araçlarından kaynaklanan her türlü riski kavramayı amaçlar. Bununla birlikte, gereken açıklamanın düzeyi, işletmelerin mali araç kullanımlarına ve maruz kalacakları riske bağlıdır. Söz konusu açıklamalar, işletmenin finansal araç kullanımı ve finansal araçlar dolayısıyla maruz kaldığı riskler hakkında genel bir tablo ortaya koymaktadır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 28).

Tablo 4.31. Finansal Araçlar: Açıklamaların Özellikleri (Ser&Berker: 21-25, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	Finansal tablo kullanıcılarının; - Finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemi ve - İşletmenin dönem içerisinde ve raporlama dönemi sonunda finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile bu risklerin yönetilme şeklini anlayabilmeleri için gerekli olan bilgilerin finansal tablolarda kamuoyuna açıklanmasını sağlamaktır.
Finansal Araçların Hakkında Bilgi	Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve performansı açısından, finansal araçların önemini değerlendirebilmelerine imkan veren bilgiler kamuoyuna açıklanır. Bu bilgiler, finansal durum tablosunda ve kapsamlı kar veya zarar tablosunda ya da dipnotlarda açıklanır.
Finansal Durum Tablosunda	- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar (ilk muhasebeleştirmede bu şekilde sınıflandırılanlar ve TFRS/9'a göre zorunlu olarak bu şekilde ölçülenler ayrı olarak gösterilir). - Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal borçlar (ilk muhasebeleştirmede bu şekilde sınıflandırılanlar ile

Açıklanacak Bilgiler	TFRS/9’ da yer alan alım satım amaçlı elde tutma tanımını karşılayanlar ayrı olarak gösterilir). • İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıklar. • İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal borçlar. Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı kar ya da zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar.
Finansal Durum Tablosu İle İlişkili Diğer Açıklamalar	• Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar ve finansal borçlar hakkında özel açıklamalar (Gerçeğe uygun değerle ölçülmemiş olsaydı, itfa edilmiş maliyetiyle ölçülecek finansal varlık ve borçlar) . Bu varlık ve borçlara ilişkin kredi riski ve piyasa riski. • Bir sınıftan diğer bir sınıfa yeniden sınıflandırılan finansal araçlar (örneğin, gerçeğe uygun değerle ölçümden itfa edilmiş maliyetle ölçüme geçiş veya tam tersi) • Teminat olarak verilen finansal varlıklar ve teminat olarak alınan finansal veya finansal olmayan varlıklar hakkında bilgi. • Finansal varlıkların kredi zararları neticesinde değer düşüklüğüne uğraması ve değer düşüklüğünün karşılık hesabında muhasebeleştirilmesi durumunda, bu hesapta dönem içinde meydana gelen değişimlerin mutabakatı hakkında bilgi. • Çoklu gömülü türev araçlar içeren bileşik finansal araçlar (hem bir borç, hem de özkaynak bileşeni içeren bir finansal aracın ihracı) hakkında bilgi. • Temerrüde düşülmüş kredi borçları hakkında bilgi.
Kapsamlı Kar veya Zarar Tablosunda Açıklanacak Bilgiler	• Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar (ilk muhasebeleştirmede bu şekilde sınıflandırılan finansal varlıklar ve TFRS 9’a göre zorunlu olarak bu şekilde sınıflandırılanlar ayrı gösterilir). • Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal borçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar (ilk muhasebeleştirmede bu şekilde sınıflandırılanlar ile TFRS 9’ da yer alan alım satım amaçlı elde tutma tanımını karşılayanlar ayrı olarak gösterilir). • İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal borçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar. • İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar. • Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı kar ya da zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar.
Kapsamlı Kar veya Zarar Tablosu İle İlişkili Diğer Açıklamalar	• İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar veya gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülmeyen finansal borçlara ilişkin toplam faiz geliri ve toplam faiz gideri. • Ücret gelir ve giderleri. • Her bir varlık sınıfına ilişkin değer düşüklüğü zararı

Diğer Açıklamalar

- tutarı.
- Değer düşüklüğüne uğramış finansal varlıklara ilişkin faiz geliri.
- Finansal araçlara yönelik muhasebe politikaları.
- Finansal riskten korunma muhasebesi hakkında bilgiler.
- Gerçeğe uygun değer riskinden korunma açısından, finansal riskten korunma araçlarının gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler.
- Nakit akış riskinden korunma amaçlı işlemlerden kaynaklanan ve kar veya zararda muhasebeleştirilen etkin olmama durumu/etkinsizlik.
- Yurt dışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma amaçlı işlemlerden kaynaklanan ve kar veya zararda muhasebeleştirilen etkin olmama durumu/etkinsizlik.
- Her bir finansal varlık ve finansal borç sınıfının gerçeğe uygun değeri hakkındaki bilgi aşağıdakilerle birlikte açıklanır;
 - ✓ Karşılaştırmalı defter değerleri,
 - ✓ Gerçeğe uygun değerin nasıl tespit edildiği,
 - ✓ Gerçeğe uygun değerin tespitinde kullanılan girdilerin düzeyi,
 - ✓ Gerçeğe uygun değerin tespitinde kullanılan yöntemler ve bir değerlendirme yönteminin kullanılmış olması durumunda, kullanılan varsayımlar,
 - ✓ Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda, buna ilişkin açıklama.
- Gerçeğe uygun değerin tespitinde üçlü bir hiyerarşi söz konusudur. Bu hiyerarşinin oluşturulmasında aşağıdaki sıraya uyulur:
 - ✓ Benzer araçlar için aktif piyasada kayıtlı olan fiyatlar,
 - ✓ Birinci sıradaki girdiler dışında kalan ve doğrudan ya da dolaylı olarak gözlemlenebilir nitelikteki veriler.
 - ✓ Gözlemlenebilir piyasa verilerine dayalı olmayan girdiler.
- Bazı durumlarda gerçeğe uygun değerin açıklanması gerekmeyebilir. Örneğin; Defter değeri gerçeğe uygun değere yeterince yakın olan kısa vadeli ticari alacaklar ve borçlar da olduğu gibi.

Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi

İşletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla, finansal tablo kullanıcılarının finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliği ve düzeyini anlamalarına imkan verecek bilgileri açıklaması gerekir. finansal araçlardan kaynaklanan riskler, kredi riski, likidite riski ve piyasa riskini içerir. Bu risklere ilişkin niteliksel ve sayısal açıklamaların yapılması gerekir.

Niteliksel Açıklamalar

- İşletme finansal araçlardan kaynaklanan her bir risk türü için aşağıdaki açıklamaları yapar:
 - ✓ Maruz kalan riskler ve ortaya çıkış şekilleri,
 - ✓ Bu riskleri yönetimine ilişkin hedefler, politikalar ve süreçler ile bunların ölçümünde kullanılan yöntemler,

	✓ Önceki dönemden bu yana ortaya çıkan değişiklikler.
Sayısal Açıklamalar	• İşletme, finansal araçlardan kaynaklanan her bir risk türü için aşağıdaki açıklamaları yapar: ✓ İşletmenin kilit yönetici personeline sağlanan bilgiye dayalı olarak, maruz kalınan risk hakkında özet sayısal veriler, ✓ Kredi riski, likidite riski, piyasa riski ve bu risklerin nasıl yönetildiği hakkında detaylı açıklamalar, ✓ Risk yoğunlaşmaları.
Kredi Riski	• Kredi riski, finansal aracın taraflarından birinin yükümlülüğünü yerine getirmemesi nedeniyle diğer tarafta finansal bir kayıp/zarar meydana gelmesi riskidir. • Kredi riski hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılır: ✓ Maruz kalınan maksimum risk tutarı (elde bulundurulmuş teminatlar veya kredi güvenilirliğinde artış sağlayan unsurlar dikkate alınmaksızın bu hesaplama yapılır), ✓ Vadesi geçmiş veya değer düşüklüğüne uğramış finansal varlıklar için analitik açıklamaların yapılması gerekir, ✓ Güvence olarak alınmış bulunan teminatların mülkiyetini üzerine almak veya kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer unsurları (garantiler gibi) kullanmak suretiyle varlık edinilmesi durumunda bu varlıklara ilişkin bilgi.
Likidite Riski	• Likidite riski, finansal yükümlülüklerin ödenmesinde zorlanma riskidir. • Likidite riski hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılır: ✓ Finansal yükümlülüklerin vade analizi, ✓ Likidite riskini yönetme şekli.
Piyasa Riski	• Piyasa riski, piyasa fiyatlarında meydana gelen değişimlerden dolayı bir finansal aracın gerçeğe uygun değerinde veya gelecekteki nakit akışlarında dalgalanma olması riskidir. Piyasa riski, yabancı para riski, faiz oranı riski ve diğer fiyat riskinden oluşur. • Piyasa riski hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılır: ✓ İşletmenin maruz kaldığı piyasa riskinin her bir türüne ilişkin duyarlılık analizi, ✓ Eğer duyarlılık analizi, finansal aracın yapısında var olan riski içermiyorsa, bu duruma ilişkin ilave açıklamalar yapılır.
Finansal Varlıkların Devredilmesi	• Bütünüyle finansal durum tablosu dışı bırakılmamış devredilen finansal varlıklar ile bu varlıklarla ilgili borçlar arasındaki ilişkiyi anlamalarını ve • İşletmenin finansal durum tablosu dışı bırakılan finansal varlıklara devam eden ilgisinin yapısını ve bununla ilgili riskleri değerlendirmelerini sağlar. • Devredilen varlıkların niteliği, • Sahipliğe ilişkin olarak getirilerin ve maruz kalınan risklerin niteliği, • Devredilen varlıkların kullanımına ilişkin

Tamamıyla Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılmayan Devredilen Finansal Varlıklar	kısıtlamalarda dahil olmak üzere, devredilen varlıklar ve bunlara ilişkin borçlar arasındaki ilişkinin niteliğinin tanımı, • Varlık ve borçların defter değeri ve muhasebeleştirildikleri kalemler, • Varlık ve borçların gerçeğe uygun değeri, • Maruz kaldığı azami zarar tutarı ile bu tutarın nasıl belirlendiği, • Finansal durum tablosu dışı bırakılan varlıkları yeniden satın almak için gerekli olabilecek iskonto edilmemiş nakit çıkışları, • Vade analizi, • Varlıkların devredildiği tarihte muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp tutarları, • Bu varlıklara devam eden ilgisinden kaynaklanan hem cari dönem hem de birikimli olarak muhasebeleştirilen gelir ve giderler.
---	--

Tablo 4.31. de görüldüğü üzere, TFRS/7'nin amacı, finansal araçların önemi, finansal durum tablosunda açıklanacak bilgiler, finansal durum tablosu ile ilişkili diğer açıklamalar, kapsamlı kar veya zarar tablosu ile ilişkili diğer açıklamalar ve diğer açıklamalar kısmı maddeler halinde açıklanmıştır. Bununla birlikte, finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliği ve düzeyi başlığı altında niteliksel ve sayısal açıklamalar, kredi, likitide ve piyasa riskleri, finansal varlıkların devredilmesi ve son olarak da tamamıyla finansal durum tablosu dışı bırakılmayan devredilen finansal varlıklar maddeler halinde açıklanmıştır.

Resmi Gazete'de yayınlanan tebliğlerin ek metni olarak standartlar yayınlanmaktadır. Ancak 30.01.2007 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren TFRS/7 Finansal Araçlar: Açıklamalara yönelik tebliğde ikinci bir ek metinde 31.12.2006 tarihi itibarıyla TFRS/7'yi mali tablolarında uygulamayan işletmeler için TMS/32 Finansal Araçlar: Açıklama ve Sunum standardının sadece 31.12.2006 tarihli bilançolar için uygulanacak şekli yer almaktadır (Özdemir, 2007: 99-100).

Finansal varlık ve borçların her birine yönelik defter değeri finansal durum tablosu veya dipnotlarda açıklanır. Özet olarak söylemek gerekirse; TFRS/7, "TMS/32 Finansal Araçlar: Sunum" ve "TFRS 9 Finansal Araçlar" standartlarında yer alan finansal varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve sunumuna yönelik ilkeleri tamamlamaktadır (Ser&Berker: 21-25, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Söz konusu açıklamalar, işletmenin finansal araç kullanımı ve finansal araçlar dolayısıyla maruz kaldığı riskler hakkında genel bir tablo ortaya koymaktadır. Bu tür bilgiler, mali tablo kullanıcılarının, işletmelerin mali durumu, finansal performansı ya da gelecekteki nakit akışları tutarı, zamanı ve olasılığına yönelik değerlendirmelerini etkileyebilmektedir. Söz konusu risklerin de dikkate alınmasıyla birlikte daha fazla şeffaflık sağlanması, mali tablo kullanıcılarının risk ve getiri hakkında daha çok bilgiye sahip bir biçimde değerlendirmede bulunmalarına olanak sağlar. Finansal araçların işletmelerin finansal durumu ve performansı bakımından önemi açıklanmalı; finansal araçlar dolayısıyla maruz kalınan risklerin düzeyi ve söz konusu risklerin yönetimine yönelik bilgiler mali tablo kullanıcılarına sunulmalıdır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 28).

4.1.35. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

TFRS/8 de yer alan ifadeye göre faaliyet bölümü, bir işletmenin, hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği işletme faaliyetlerinde bulunan, faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara yönelik kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere yönelik karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve hakkında ayrı mali bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır. Standartta faaliyet bölümü ile alakalı bilgiler verildikten sonra, raporlanabilir bölümlere yönelik birleştirme kriterleri ve sayısal alt sınırlar açıklanmıştır (TFRS/8, md. 5).

TFRS/8, işletmelerin faaliyet bölümlerine, ürün ve hizmetlerine, faaliyet gösterdikleri coğrafi bölgelere ve büyük müşterilerine yönelik bilgilerin açıklanmasını gerektirmektedir. Söz konusu bilgiler, mali tablo kullanıcılarının işletmelerin faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin gerçekleştirildiği çevreyi değerlendirmelerine imkan sağlar. Bu Standart, daha ziyade borsaya kayıtlı işletmeler için uygundur. Bununla birlikte, ana ortaklığa ait bireysel finansal tabloların yanı sıra ana ortaklığın konsolide finansal tablolarının da sunulduğu durumlarda, bölüm bilgisi yalnızca konsolide finansal tablolar için gerekmektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 29).

Standarttaki hükme göre bir işletme, mali tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve mali etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar. Bu bağlamda açıklanması gereken bilgiler genel bilgi, kar veya zarara, varlıklara ve borçlara yönelik bilgi başlıkları altında açıklığa kavuşturulmuştur (TFRS/8, md. 20).

Tablo 4.32. Faaliyet Bölümlerinin Özellikleri (Ser&Berker: 25-26, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

Standardın Amacı	Mali tablo kullanıcılarına; işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve mali etkilerini anlamalarını sağlayacak bilgiler sunmaktır.
Standardın Kapsamı	- Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları halka açık piyasalarda işlem gören veya - Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı mali araçlarının halka açık bir piyasada işlem görmesi için, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan, ya da kayda alınma süreci kapsamında olan işletmeler. Ana ortaklığın ayrı ve konsolide mali tabloları tek bir finansal rapor içinde sunulmuşsa, bölümlere ilişkin bilgi sadece konsolide finansal tablolarda açıklanır.
Faaliyet Bölümleri	- Hasılat elde edilebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler dahil), - Bölüm faaliyetlerinin karar alma merci tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği (bölüme tahsis edilecek kaynaklara yönelik kararların alınması ve bölüm performansının değerlendirilmesi amacıyla), - Hakkında ayrı mali bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır. - İşletme dışı müşteriler ve işletme içi bölümlere olan satışlar ya da transferler dahil olmak üzere, raporlanan hasılatın, işletme içi ve işletme dışı tüm faaliyet

Raporlanabilir Bölümler	bölümlerinin toplam hasılatının %10'unu veya daha fazlasını oluşturması, - Raporlanan karının veya zararının mutlak tutarının (i) zarar raporlamamış olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış karının ve (ii) zarar raporlamış olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış olan zararının, mutlak rakamlarla %10'u veya daha fazla olması,
Açıklamalar	- Faaliyet bölümlerinin nasıl tespit edildiği, hasılatın elde edildiği ürünlerin ve hizmetlerin türü hakkında genel bilgi, - Her bir raporlanabilir bölüme yönelik kar veya zarar tutarı açıklanır. Bölüm kar veya zararına dahil edilmiş hasılat ve giderler, bölümün varlıkları ve yükümlülükleri, ölçüm esasları da bu kapsamda açıklanır, - Bölüm hâsılatının, raporlanan bölüm kar veya zararının, bölüm varlıklarının, bölüm yükümlülüklerinin işletme tutarlarına karşılık gelen diğer önemli bölüm kalemlerinin mutabakatı, - Her bir ürün veya hizmet grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılat, - İşletmenin genel merkezinin bulunduğu ülke ile ilişkilendirilen ve işletme hâsılatının elde edildiği tüm yabancı ülkelerle toplu olarak ilişkilendirilen, dış müşterilerden elde edilen hasılatlar, - Önemli müşterilerle olan işlemler hakkında bilgi (işletme dışındaki tek bir müşteri ile yapılan işlemlerden elde edilen hasılat tutarının, işletmenin hasılatının %10'u veya daha fazlası olması).

Tablo 4.32. de görüldüğü üzere, TFRS/8'in amacı ve kapsamının yanı sıra, faaliyet bölümleri, raporlanabilir bölümler ve son olarak da açıklamalar kısmı maddeler halinde açıklanmıştır.

İşletme faaliyet bölümlerinin belirlenmesindeki esasları mali tablolarında açıklamalıdır. Standarda göre, işletme mali tablolarında, ürünlere ve hizmetlere yönelik bilgileri, coğrafi bölümlere yönelik bilgileri ve büyük müşterilere yönelik bilgileri açıklamak zorundadır. İşletme, büyük müşterilerine olan güveninin derecesine yönelik bilgi sunar. Eğer, tek bir işletme dışı müşteri ile yapılan işlemlerden elde edilen hasılat, işletmenin hasılatının yüzde 10'u veya daha fazlası kadarsa, işletme, bu durumu, buna benzer her bir müşteriden elde edilen hasılatın toplam tutarını ve hasılatları raporlayan bölüm veya bölümlerin hangileri olduğunu açıklar (Özdemir, 2007: 100-101).

İşletmeler, faaliyet bölümlerinin belirlenme yöntemine, bölümler tarafından sağlanan ürün ve hizmetlere, raporlanan bölüm bilgisinde kullanılan ölçüm yöntemleri ile işletmenin mali tablolarında kullanılan yöntemler arasındaki farklara ve bir dönemden diğerine bölüm tutarlarının ölçümünde meydana gelen değişikliklere yönelik olarak tanımlayıcı nitelikte bilgiler sunmak zorundadır. İşletmeler, faaliyet bölümlerine yönelik kâr ya da zarar tutarı ile söz konusu bölüm varlıklarının tutarını raporlamak zorundadır. Toplam raporlanabilir bölüm hasılatı, toplam kâr ya da zarar, toplam varlıklar, borçlar ve raporlanabilir bölümlere yönelik olarak açıklanan diğer tutarlar, işletmelerin mali tablolarında, söz konusu tutarlara karşılık gelen tutarlarla uyumlaştırılmalıdır. İşletmeler, ürün veya hizmetlerinden elde ettikleri hasılatı, hasılat elde ettikleri ve varlık bulundurdıkları ülkeleri ve büyük müşterilerini, söz konusu bilgilerin işletme yönetimi tarafından faaliyetler ile ilgili alınacak kararlarda

kullanılacak olup olmamasına bakılmaksızın, raporlamak durumundadır. TFRS/8, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren ya da söz konusu tarih sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, “TMS/14 Bölümlere Göre Raporlama” Standardının yerine geçmiştir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 29-30).

4.1.36. TFRS 9 Finansal Araçlar

TFRS/9’un amacı, mali tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanını ve belirsizliğini değerlendirmelerinde, ihtiyaca uygun ve yararlı bilgiyi sunacak biçimde mali varlıklara ve mali borçlara yönelik finansal raporlama ilkelerini belirlemektir (TFRS/9, md. 1.1).

TFRS/9, mali tablo kullanıcılarına işletmenin finansal varlıklarının tutarını, zamanını ve gelecekteki nakit akışlarının belirsizliğini değerlendirmelerinde, finansal varlıklara yönelik ihtiyaca uygun ve yararlı bilgiyi sunacak finansal raporlama ilkelerini belirlemektedir. Bu kapsamda bu Standart işletmelerin, melez (karma) sözleşmeler dahil finansal varlıkları nasıl sınıflandıracağını ve ölçeceğini açıklamaktadır. Finansal varlıklar yalnızca finansal aracın sözleşmeye bağlı hükümlerine taraf olunması durumunda muhasebeleştirilir ve muhasebeleştirildiklerinde sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyeti veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen olarak sınıflandırılır. Standart, ölçüm veya muhasebe tutarsızlıklarını tamamen veya büyük oranda ortadan kaldırılması amacıyla, söz konusu sınıflandırmanın yanı sıra finansal varlıkların gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflama (tanımlama) seçeneğini de sunmaktadır (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 31).

Tablo 4.33. Finansal Araçların Özellikleri (Ser ve Berker: 26-29, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standartın Amacı	Finansal varlıklara ve finansal borçlara yönelik finansal raporlama ilkelerini belirlemektir. Bu ilkelerin belirlenmesindeki amaç, mali tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanını ve belirsizliğini değerlendirebilmelerinde ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunmaktır. TMS/39’da yer alan finansal araçlara yönelik sınıflandırma ve ölçümlemeye yönelik karmaşık esasların basitleştirilmesi ve böylece mali tablo kullanıcılarına daha yararlı bilgiler sunulması amaçlanmaktadır.
Standartın Kapsamı	TMS/39’un kapsamı içinde yer alan tüm finansal varlıklar bu standart kapsamında yer almaktadır. Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçülmesi (türev araçlar dahil) bu standart kapsamında açıklanmaktadır.
Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi	- Tüm finansal araçlar, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak ölçülen finansal araçlarda işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilmez ya da düşülmez. Bu ölçümleme dışında kalan finansal araçlarda ise, işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilir ya da düşülür. - Finansal araçların muhasebeleştirilebilmesi (ilk defa kayda alınabilmesi) için, işletmenin, finansal aracın

sözleşmeye bağlı hükümlerine taraf olması gerekir. Bu hüküm gereği, türev ürünlere ilişkin sözleşmeye bağlı hak ve yükümlüklerin de, varlık ve borç olarak muhasebeleştirilmesi gerekir (finansal varlığın devrinin satış olarak muhasebeleştirilmesini engelleyen türev ürünler hariç).

Finansal Varlıkların İzleyen Dönemlerde Ölçümü

TFRS /9'da finansal varlıklar, ilk muhasebeleştirmeden sonraki dönemlerde ölçümlemeye esas olmak üzere iki sınıfa ayrılmıştır. Bunlar, İtfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıklar ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilen finansal varlıklardır. Bu sınıflandırmanın varlık ilk kez kayda alındığında yapılması gerekir.

Borçlanmaya Dayalı Finansal Varlıkların İzleyen Dönemlerde Ölçümü

Borçlanmaya dayalı bir finansal varlık, aşağıdaki iki koşulun olması durumunda itfa edilmiş maliyetiyle ölçülür:

- Varlığın sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması
- Finansal varlığın sözleşme hükümlerinin, belirli tarihlerde sadece ana para ve faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması.

Yukarıda sayılan amaçların dışında elde tutulan borçlanmaya dayalı finansal varlıkların tamamı gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak ölçülür.

- TFRS/9 kapsamındaki tüm özkaynağa dayalı finansal araçlar gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Değerleme farkları doğrudan kar veya zararda muhasebeleştirilir. Özkaynağa dayalı finansal aracın borsada işlem görsün ya da görmesin, maliyet bedeliyle değerlendirilmesine izin verilmemektedir. Tümünün gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir.
- İşletme alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerin diğer kapsamlı gelirden sunulması için değiştirilemez bir seçim yapılabilir. Bu seçimin ilerleyen dönemlerde değiştirilmesine izin verilmemektedir. Diğer kapsamlı gelirden raporlanan tutarlar izleyen dönemlerde kar veya zarara transfer edilemez. Ancak, özkaynağa transfer edilebilir. Bu yatırımlardan elde edilen temettüleri kar-zararda muhasebeleştirilir.

TFRS/9, TMS/39'da yer alan finansal borçların temel muhasebeleştirme modelinde herhangi bir değişiklik yapmamıştır. İki ölçüm esası söz konusudur. Bunlar:

- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan
- İtfa edilmiş maliyet.

Bir finansal borcun, ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak sınıflandırılması mümkündür. Bu sınıflandırmayı yapabilmek için;

- Yapılan sınıflamanın, ölçüm veya muhasebe tutarsızlığını (yanlış muhasebe eşleşmesi) ortadan kaldırması veya
- Finansal borç grubunun, belgelendirilmiş bir risk

Finansal Borçların İzleyen

Dönemlerde Ölçümü	yönetimi veya yatırım stratejisi çerçevesinde gerçeğe uygun değer esas alınarak yönetilmesi, performansların buna göre değerlendirilmesi ve işletmenin kilit yöneticisine bu esasa göre bilgi sunulması gerekir. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen bir finansal borçtan kaynaklanan kazanç veya kayıplar aşağıdaki şekilde sunulur: • Finansal borcun gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve söz konusu borcun kredi riskinde meydana gelen değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişim tutarı, diğer kapsamlı gelirden sunulur. • Söz konusu borcun gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimden geriye kalan tutar, kar veya zararda muhasebeleştirilir.
Finansal Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılması	Finansal varlıklar: • Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin sözleşmeye bağlı hakların süresinin dolması veya • Finansal varlığın devredilmesi ve devir işlemi neticesinde varlığın mülkiyetinden kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde karşı tarafa geçmesi halinde finansal durum tablosu dışı bırakılır.
Finansal Borçların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılması	• Bir finansal borç sadece ve sadece, ilgili borç ortadan kalktığı zaman, yani sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya zamanaşımına uğradığında finansal durum tablosundan çıkarılır. Mevcut bir borçlu ile alacaklı arasında önemli ölçüde farklı koşullara sahip borçlanma araçlarının takas edilmesi, eski finansal borcun ortadan kalktığını gösterir ve bunun yerine yeni bir finansal borcun muhasebeleştirilmesinin gerektirir. Ortadan kalkan veya başka bir tarafa devredilen finansal borcun defter değeri ile ödenen tutar arasındaki fark kar veya zararda muhasebeleştirilir.
Yeniden Sınıflandırma	• Sadece yönetim modelinin değiştirilmesi durumunda, bu değişiklikten etkilenen tüm finansal varlıklar yeniden sınıflandırılır. Finansal borçlarda yeniden sınıflandırma yapılmaz. Yeniden sınıflandırma, bu sınıflandırmanın yapıldığı tarihten ileriye dönük olarak uygulanır ve işletme daha önce muhasebeleştirmiş olduğu kazanç, zarar veya faizlerini yeniden hesaplamaz. Eğer bir işletme, bir finansal varlığını gerçeğe uygun değeri ile ölçülecek şekilde yeniden sınıflandırır, varlığın gerçeğe uygun değeri yeniden sınıflandırma tarihinde belirlenir. Daha önceki defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da zarar kar veya zararda muhasebeleştirilir. • Eğer bir işletme, bir finansal varlığını itfa edilmiş maliyeti ile ölçülecek şekilde yeniden sınıflandırır, varlığın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri varlığın yeni defter değeri olur. • Gerçeğe uygun değerle ölçülen ve değerlendirme farkları diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen özkaynağa

dayalı finansal varlıklar için yeniden sınıflandırma yapılmasına izin verilmemektedir. Yine, borçlanmaya dayalı finansal varlıklar için gerçeğe uygun değer seçeneğinin uygulanmış olması durumunda da yeniden sınıflandırmaya izin verilmemektedir.

Tablo 4.33. de görüldüğü üzere, TFRS/9'un amacı, kapsamı ve finansal araçların ilk muhasebeleştirilmesi maddeler halinde açıklanmıştır. Yine aynı tablonun devamında finansal varlıkların izleyen dönemlerde ölçümü başlığı altında borçlanmaya dayalı finansal varlıkların izleyen dönemlerde ölçümü, özkaynağa dayalı finansal varlıkların izleyen dönemlerde ölçümü, finansal borçların izleyen dönemlerde ölçümü, finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması, finansal borçların finansal durum tablosu dışı bırakılması ve son olarak da yeniden sınıflandırma kısımları maddeler halinde açıklanmıştır.

Bir finansal varlık ilk muhasebeleştirilmesi esnasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlıkların ölçümünde, bunların edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilir. Finansal varlıklar ilk muhasebeleştirmeden sonra, yapılan sınıflandırmaya göre, gerçeğe uygun değerleri veya itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin parçası olmayan finansal varlığa yönelik sonraki tarihlerde meydana çıkan kazanç veya kayıplar kar veya zararda muhasebeleştirilir. Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirmeden sonraki yeniden sınıflandırılması yalnızca, işletmenin yönetim modelini değiştirmesi durumunda yapılır. Böyle bir durumda, işletmenin yönetim modelinde ortaya çıkan değişiklikten etkilenen tüm finansal varlıklar yeniden sınıflandırılır. Yeniden sınıflandırma işlemleri, yeniden sınıflandırma tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu tür durumlarda, daha önce muhasebeleştirilmiş olan kazanç, kayıp veya faizler için herhangi bir işlem yapılmaz (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 31-32). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu IAS/39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının yerini almak üzere yeni bir proje başlatmış ve bu kapsamda ilk olarak 12 kasım 2009 tarihinde IFRS/9 : Finansal Araçlar standardını yayınlamıştır. Standardın yayınlanan ilk kısmında finansal varlıkların sınıflandırma ve ölçümleme konularına yer verilmiştir. Halen üzerinde çalışılmakta olan konular da tamamlandığında IAS/39 yürürlükten kalkmış olacaktır. Aşağıdaki tabloda TMS/39 ile TFRS/9'un bir karşılaştırması verilmektedir (Ser&Berker: 26-, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

Tablo 4.34. TMS/39 ile TFRS/9' un Karşılaştırılması (Ser ve Berker: 29, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

TMS/39	TFRS/9
Sınıflandırma ve Ölçümleme TMS/39'da finansal varlıklar dört sınıfa ayrılmıştır. Her biri farklı ölçümleme esasına tabidir. Bu varlıklar; gerçeğe uygun değerlenen varlıklar, vadeye kadar elde tutulan varlıklar, kredi ve alacaklar, satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmıştır.	Finansal varlıklar ölçümleme kategorileri açısından iki sınıfa ayrılmıştır. Bu sınıflandırmada işletmenin finansal varlıklarının yönetimi için iş modeli ve finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri dikkate alınır. Bu varlıklar; gerçeğe uygun değerle değerlendirilen veya itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen varlıklar olarak sınıflandırılmıştır.

Değer Düşüklüğü
TMS/39'a göre itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilerek değerlendirme farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen finansal varlıklarda değer düşüklüğü hesaplanmaktadır. Bazı finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının iptali yasaklanmıştır.

Yeni sınıflandırma modelinin bir sonucu olarak, sadece itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıklar değer düşüklüğüne tabidir. Tüm değer düşüklüğü zararları iptal edilebilmektedir.

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirden Muhasebeleştirilen Finansal Varlıklar
TMS/39'da bu varlıklar için bir sunum seçeneği söz konusu değildir.

Özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımların ilk muhasebeleştirilmesinde işletmelere bir sunum seçeneği sağlanmıştır. Buna göre, eğer işletme kriterlere uygunsa, başlangıçta bu yatırımlarını gerçeğe uygun değerle değerler ve değerlendirme farklarını diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirir. Bu yatırımlardan elde edilen temettüller kar zararda muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tutarların, varlığın satışı halinde kar zararda raporlanmasına izin verilmemektedir.

Maliyet bedeli ile ölçüm
IAS/39'da borsada işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen finansal varlıkların maliyet bedeli ile ölçümüne izin verilmektedir.

Tüm özkaynağa dayalı yatırımlar gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür.

Tablo 4.34. de görüldüğü üzere, TMS/39 ile TRS/9 sınıflandırma ve ölçümleme, değer düşüklüğü, gerçeğe uygun değer ve son olarak da maliyet bedeli ile ölçümler açısından karşılaştırma yapılmıştır.

4.1.37. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar

TFRS/10'un amacı, bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna yönelik finansal raporlama ilkelerini belirlemektir (TFRS/10, md. 1).

TFRS/10, işletme birleşmelerine yönelik muhasebeleştirme hükümlerini (işletme birleşmesi esnasında meydana çıkan şerefiyeye yönelik hükümler de dâhil olmak üzere) ve bu hükümlerin konsolidasyon üzerindeki etkilerini düzenlememektedir (TFRS/10, md. 3).

Bu Tebliğde geçen (TFRS/10, md.4):

- TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,
- TMS: Türkiye Muhasebe Standartlarını,
- TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını,
- Yorum: Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile ilgili olarak uygulamaya yön vermek veya standartlara açıklık kazandırmak üzere Kurul onayı ile kamuoyuna duyurulan metni, ifade eder.

Tablo 4.35. Konsolide Finansal Tabloların Özellikleri (Ser&Berker: 30-31, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	• Standardın amacı, bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna yönelik finansal raporlama ilkelerini belirlemektir. Bu amaç çerçevesinde standart; • Bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıkları) kontrol eden bir işletmenin (ana ortaklığın) konsolide finansal tablolar hazırlamasını zorunlu kılmaktadır; • Kontrol ilkesini tanımlamakta ve kontrolü konsolidasyonun dayanağı olarak almaktadır, • Yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğinin ve dolayısıyla yatırım yaptığı işletmeyi konsolide edip etmeyeceğinin belirlenmesinde kontrol ilkesinin nasıl uygulanacağını düzenlemektedir ve • Konsolide finansal tabloların hazırlanması esnasında uygulanacak muhasebeleştirme hükümlerini düzenlemektedir. • Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenin gibi sunulduğu, bir gruba ait mali tablolardır.
Tanımlar	• Grup, bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşur. • Ana ortaklık, bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden işletmedir. • Bağlı ortaklık ise, diğer bir işletme tarafından kontrol edilen işletmedir. • Ana ortaklığın kontrol gücüne sahip olduğu tüm bağlı ortaklıklarının konsolidasyona dahil edilmesi gerekir. • Yatırımcı işletmenin, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olduğu durumda kontrolün olduğundan söz edilebilir.
Konsolidasyon Kapsamı	Kontrolün göstergeleri: • Güç unsuru, • Getirilere hak kazanma veya maruz kalma, • Getirilerin tutarını etkileme imkanı
Kontrol	Güç, ilgili faaliyetlerin yönetilebilmesi imkanını sağlayan hali hazırdaki haklardır. Güç haklardan kaynaklanır. Ana ortaklık niteliğindeki bir işletme konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır. Aşağıdaki koşulların tamamını karşılayan bir ana ortaklık konsolide finansal tablo sunmak zorunda değildir:
Konsolide Finansal Tabloların Sunumu	• Ana ortaklığın başka bir işletmenin tamamen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ya da başka bir işletmenin kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ve oy hakkı olmayan ortaklar da dahil olmak üzere, diğer ortaklara ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmayacağını bildirilmiş olması ve ortakların da bu duruma itiraz etmemiş olması, • Ana ortaklığın borçlanma araçlarının ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli

Konsolidasyon İşlemleri	veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmüyor olması, • Ana ortaklığın, herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihracı için bir sermaye piyasası otoritesine veya düzenleyici diğer bir kuruma, finansal tablolarını vermek suretiyle başvuruda bulunmuş olmaması veya başvuruda bulunma sürecinde olmaması ve • Ana ortaklığın nihai veya herhangi bir ara kademe ana ortaklığının kamunun kullanımına açık ve Türkiye • Finansal Raporlama Standartları'na uygun konsolide finansal tablolar hazırlıyor olması. Konsolide finansal tablolarda: • Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıkları, yabancı kaynakları, özkaynakları, gelir, gider gibi kalemleri ve nakit akışları birleştirilir. • Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırım tutarı ve bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar indirilir (elimine edilir). • Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümü elimine edilir (stoklar ve duran varlıklar gibi varlıklarda muhasebeleştirilen grup içi işlemler nedeniyle oluşan kâr veya zararlar tamamen elimine edilir). • Grup içi zararlar, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğü oluştuğunu gösterebilir. • Grup içi işlemlerden kaynaklanan kâr veya zararların elimine edilmesi sırasında ortaya çıkan geçici farklara ilişkin olarak TMS/12 Gelir Vergileri Standardı hükümleri uygulanır.
Ana Ortaklık, Konsolide Finansal Tablolarını Hazırlarken, Benzer Koşullardaki Benzer İşlemler ve Olaylar İçin Yeknesak Muhasebe Politikaları Kullanır.	Yatırım yapılan işletmenin konsolidasyonu, yatırımcı işletmenin, yatırım yaptığı işletmenin kontrolünü elde ettiği tarihte başlar, kontrolü kaybettiği tarihte de sona erer. • Ana ortaklık, kontrol gücü olmayan payları konsolide finansal durum tablosunda özkaynaklar içerisinde, kendi ortaklarının özkaynaklardaki paylarından ayrı olarak gösterir. • Kontrolünü kaybettiği eski bağlı ortaklığının varlıklarını ve borçlarını konsolide finansal durum tablosu dışı bırakır. • Eski bağlı ortaklığında devam eden her türlü yatırımını, kontrolü kaybettiği andaki gerçeğe uygun değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtır.
Açıklamalar	• TFRS/10 da açıklamalara yer verilmemiştir. Bunun yerine, TFRS/12'ye atıfta bulunulmuştur.

Tablo 4.35. da görüldüğü üzere, TFRS/10'un amacı, tanımlar ve konsolidasyon kapsamının yanı sıra kontrol, konsolide finansal tabloların sunumu, konsolidasyon işlemleri, ana ortaklık, konsolide finansal tablolarını hazırlarken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları ve son olarak da açıklamalar maddeler halinde açıklanmıştır.

Yatırımcı bir işletme, diğer bir işletmeyle (yatırım yapılan işletmeyle) olan münasebetinin yapısını dikkate almaksızın, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip

etmediğini değerlendirmek şartıyla ana ortaklık olup olmadığını belirler. Yatırımcı bir işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme olanağına sahip olduğu durumda yatırım yaptığı işletmeyi kontrol etmektedir (TFRS/10, md. 5-6).

Bu kapsamda, yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyi sadece ve sadece aşağıdaki göstergelerin tümü birden mevcut olduğunda kontrol eder (TFRS/10, md. 7):

- Yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahiptir.
- Yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kalmakta veya bu getirilerde hak sahibi olmaktadır.
- Elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma olanağına sahiptir.

Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğini değerlendirirken tüm durum ve koşulları göz önünde bulundurur. Durum ve koşulların 7. paragrafta sıralanan üç kontrol unsurunun birinde veya daha fazlasında değişiklik ortaya çıktığını gösterdiği durumlarda, yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğini yeniden değerlendirir (TFRS/10, md. 8).

Ana ortaklık, konsolide finansal tablolarını hazırlarken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları kullanır (TFRS/10, md. 19).

4.1.38. TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar

TFRS/11'in amacı, müştereken kontrol edilen anlaşmalarda (müşterek anlaşmalarda) payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektir. TFRS/11'in 1. paragrafta yer alan amacın yerine getirilmesi için, müşterek kontrolü tanımlamakta ve müşterek anlaşma tarafı olan işletmelerin hak ve yükümlülüklerini değerlendirerek dâhil oldukları müşterek anlaşmanın türünü belirlemelerini ve söz konusu hak ve zorunlulukları müşterek anlaşmanın türüne uygun biçimde muhasebeleştirmelerini gerekli kılmaktadır (TFRS/11, md. 1-2).

Müşterek anlaşma tarafı olan tüm işletmeler tarafından TFRS/11 uygulanır. Müşterek anlaşma bir müşterek faaliyet ya da bir iş ortaklığıdır (TFRS/11, md. 3-6).

Anlaşmaya taraf olan işletmeler; sözleşmeye bağlı anlaşmanın tarafların tümüne veya bir kısmına, bu anlaşmanın birlikte kontrol edilmesini sağlayıp sağlamadığını değerlendirecektir. Tarafların tamamı veya bir kısmı, anlaşmanın getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetleri (ilgili faaliyetleri) yönetmek amacıyla birlikte hareket etmek zorunda olduklarında anlaşmayı birlikte kontrol etmektedir. Tarafların tamamının veya bir kısmının anlaşmayı birlikte kontrol ettiği belirlendiğinde, müşterek kontrol ancak ilgili faaliyetlere yönelik kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda meydana çıkar (TFRS/11, md. 8-9).

Tarafların tamamı müşterek kontrole sahip olmaması durumunda bile bir anlaşma müşterek anlaşma olabilir. TFRS/11 müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflar (müşterek faaliyet katılımcıları veya iş ortaklığı katılımcıları) ile müşterek anlaşmaya iştirak etmekle beraber müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olmayan tarafları birbirinden ayırmaktadır (TFRS/11, md. 11).

Tablo 4.36. Müşterek Anlaşmaların Özellikleri (Ser ve Berker: 32-34, www.serberkerymm.com, 12.03.2014).

Standardın Amacı	Müştereken kontrol edilen anlaşmalarda (müşterek anlaşmalarda) payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektir.
Standardın Kapsamı	Bu standartta yer alan ilkelerin, müşterek anlaşmaya taraf olan tüm işletmeler tarafından uygulanması gerekir.
Müşterek Anlaşmalar	Müşterek anlaşma, iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır. Bir müşterek anlaşma aşağıdaki özelliklere sahiptir: - Taraflar, sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sınırlandırılmıştır. - Sözleşmeye bağlı anlaşma, söz konusu taraflara (iki veya daha fazlasına) anlaşmanın müşterek kontrolünü vermektedir. Müşterek anlaşma ya bir müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı şeklindedir.
Müşterek Kontrol	Müşterek kontrol, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu kontrolün, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir. Bir işletmenin anlaşma üzerinde müşterek kontrolünün bulunup bulunmadığı değerlendirilirken, işletme ilk olarak tarafların tümünün veya bir bölümünün anlaşmayı kontrol edip etmediğini değerlendirmelidir. TFRS/10 kontrol kavramını tanımlamaktadır. Tarafların tümünün veya bir bölümünün anlaşmayı birlikte kontrol ettikleri sonucuna ulaşıldıktan sonra, işletme anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olup olmadığını değerlendirir. Müşterek kontrol, yalnızca ilgili faaliyetlere yönelik kararların anlaşmayı birlikte kontrol eden tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olmaktadır. Oybirliğiyle mutabakat koşulu; anlaşma üzerinde müşterek kontrolü bulunan herhangi bir tarafın, diğer tarafların veya taraflardan bir bölümünün kendi rızası olmadan (ilgili faaliyetlere yönelik) tek yönlü karar vermelerini önleyebileceği anlamına gelmektedir.
Müşterek Anlaşma Türleri	Müşterek anlaşmalar ya müşterek faaliyetler ya da iş ortaklığı şeklinde olmaktadır. - Müşterek faaliyet, söz konusu anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip tarafların bu anlaşmayla bağlantılı olan varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları müşterek anlaşmadır. Söz konusu taraflara müşterek faaliyet katılımcıları denir. - İş ortaklığı, söz konusu anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip tarafların bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları müşterek

Müşterek Sınıflandırılması	Anlaşmaların	anlaşmadır. Söz konusu taraflara iş ortaklığı katılımcıları denir. Müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı şeklinde sınıflandırılması, anlaşmaya taraf olanların sahip oldukları hak ve yükümlülüklerle bağlıdır. Müşterek anlaşmanın, müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı mı olduğu değerlendirilirken yargıda bulunulur. İşletmeler, dahil oldukları müşterek anlaşmanın türünü, söz konusu anlaşmadan doğan hak ve yükümlülüklerini göz önünde bulundurarak belirler. İşletmelerin anlaşmayla bağlantılı olan varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları durumda, söz konusu anlaşma müşterek faaliyettir. İşletmelerin anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olması durumunda, söz konusu anlaşma iş ortaklığıdır. Anlaşmayla ilgili varlık ve borçların ayrı bir araç bünyesinde tutulduğu müşterek anlaşma, bir iş ortaklığı ya da bir müşterek faaliyet olabilir. Ayrı bir araç aracılığıyla yapılandırılmayan bir müşterek anlaşma müşterek faaliyettir. Bu tür durumlarda, tarafların söz konusu anlaşmayla bağlantılı olan varlıklar üzerindeki hakları ile borçlara ilişkin yükümlülüklerini ve tarafların ilgili giderlere karşılık gelen hasılatlarını ve yükümlülüklerini sözleşmeye bağlı anlaşma belirlemektedir.
Müşterek Anlaşmaya Taraf Olan İşletmelerin Finansal Tabloları	Müşterek Faaliyetler	Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyetteki payına ilişkin olarak aşağıdakileri muhasebeleştirir: - Müştereken elde bulundurulanan varlıklardaki payı da dahil olmak üzere varlıkları, - Müştereken katlanılan borçlardaki payı da dahil olmak üzere borçları, - Müşterek faaliyetten kaynaklanan çıktıya ilişkin payının satışından doğan hasılatı, - Müşterek faaliyet tarafından çıktının satışından doğan hasılatlardan kendine düşen payı ve - Müştereken katlanılan giderlerdeki payı da dahil olmak üzere giderleri. Müşterek faaliyet katılımcısı müşterek anlaşmadaki payıyla ilgili varlıkları, borçları, hasılatı ve giderleri söz konusu varlıklara, borçlara, hasılatlara ve giderlere uygulanan ilgili TFRS'ler çerçevesinde muhasebeleştirir.
İş Ortaklıkları		- İş ortaklığı katılımcısı iş ortaklığındaki payını bir yatırım şeklinde kayda alır ve TMS/28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar'da belirlenen özkaynak yönteminin uygulamasından muaf tutulmadığı sürece söz konusu yatırımı ilgili Standart uyarınca özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirir. - İş ortaklığına katılmakla birlikte iş ortaklığının müşterek kontrolüne sahip olmayan taraf, iş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı sürece anlaşmadaki payını TFRS/9 Finansal Araçlar uyarınca muhasebeleştirir. Önemli etkiye sahip olması durumunda, söz konusu payını TMS/28 (2011 yılında değiştirilen şekliyle) çerçevesinde muhasebeleştirir.

	Müşterek faaliyet katılımcısı veya iş ortaklığı katılımcısı, aşağıda belirtilen durumları bireysel finansal tablolarına yansıtır: • Müşterek faaliyetteki paylar, müşterek faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı 20-22 md. esaslarına uygun olarak kayda alınır, • İş ortaklığındaki paylar, TMS/27 Bireysel finansal tablolar standardının 10. Maddesine uygun olarak muhasebeleştirilir.
Bireysel Finansal Tablolar	Müşterek anlaşmaya iştirak etmekle birlikte müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olmayan bir taraf, aşağıda belirtilen durumları bireysel finansal tablolarında muhasebeleştirir: • 23 üncü paragraf uyarınca müşterek faaliyetteki payı, • İş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı sürece TFRS/9 uyarınca, önemli etkiye sahip olması durumunda ise TMS/27'nin 10 uncu paragrafı (2011 yılında değişen şekliyle) uyarınca söz konusu ortaklıktaki payı.
Açıklamalar	• TFRS/11'de spesifik bir açıklama hükmüne yer verilmemiştir. Bunun yerine, TFRS/12 Diğer İşletmelerdeki Payların Açıklaması standardına uygun açıklamaların yapılması gerekmektedir.

Tablo 4.36. da görüldüğü üzere, TFRS/11'in amacı ve kapsamının yanı sıra, müşterek anlaşmalar, müşterek kontrol, müşterek anlaşma türleri, müşterek anlaşmaların sınıflandırılması, müşterek anlaşmaya taraf olan işletmelerin finansal tabloları ve müşterek faaliyetler, iş ortakları, bireysel finansal tablolar ve son olarak da açıklamalar maddeler halinde açıklanmıştır.

Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyetteki payına yönelik olarak aşağıdakileri muhasebeleştirir (TFRS/11, md.20):

- Müştereken elde bulundurulanan varlıklardaki payı da dâhil olmak üzere varlıklarını,
- Müştereken katlanılan borçlardaki payı da dâhil olmak üzere borçlarını,
- Müşterek faaliyetten kaynaklanan çıktıya ilişkin payının satışından doğan hasılatını,
- Müşterek faaliyet tarafından çıktının satışından doğan hasılatı kendine düşen payı ve
- Müştereken katlanılan giderlerdeki payı da dâhil olmak üzere giderlerini.

Müşterek faaliyet katılımcısı müşterek anlaşmadaki payıyla alakalı varlıkları, borçları, hâsılatı ve giderleri söz konusu varlıklara, borçlara, hasılatlara ve giderlere uygulanan alakalı TFRS'ler kapsamında muhasebeleştirir. Bir işletme ile söz konusu işletmenin müşterek faaliyet katılımcısı olduğu bir müşterek faaliyet arasında ortaya çıkan varlık satışı, satın alınması veya varlıkların katılım payı olarak verilmesi gibi işlemlerin muhasebeleştirilmesi B34-B37 paragraflarında düzenlenmiştir (TFRS/11, md. 21-22).

İş ortaklığı katılımcısı iş ortaklığındaki payını bir yatırım olarak kaydeder ve TMS/28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında belirlenen özkaynak yönteminin uygulamasından muaf tutulmadığı sürece söz konusu yatırımı bu Standart uyarınca özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirir. İş ortaklığına iştirak etmekle beraber iş ortaklığının müşterek kontrolüne sahip olmayan taraf, iş ortaklığı

üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı sürece anlaşmadaki payını TFRS/9 Finansal Araçlar uyarınca muhasebeleştirilmelidir. Önemli etkiye sahip olması halinde, söz konusu payını TMS/28 kapsamında muhasebeleştirir (TFRS/11, md. 24-25).

Müşterek faaliyet katılımcısı veya iş ortaklığı katılımcısı, bireysel finansal tablolarında (TFRS/11, md. 26):

- 20-22. paragraflar uyarınca müşterek faaliyetteki payını,
- TMS/27 Bireysel Finansal Tablolar Standardının 10. paragrafı uyarınca iş ortaklığındaki payını muhasebeleştirir.

Müşterek anlaşmaya iştirak etmekle beraber müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olmayan bir taraf, bireysel finansal tablolarında (TFRS/11, md. 27):

- 23. paragraf uyarınca müşterek faaliyetteki payını,
- İş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı sürece TFRS/9 uyarınca, önemli etkiye sahip olması durumunda ise TMS/27'nin 10. paragrafı uyarınca söz konusu ortaklıktaki payını muhasebeleştirir.

4.1.39. TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

TFRS/12'de mecburi kılınan açıklamalar, diğer TFRS'lerde mecburi kılınan açıklamalarla beraber TFRS' nin belirtilen amacını karşılamıyorsa, işletme bu amacı karşılamak için gerekli olan her türlü ek bilgiyi açıklar. Bir işletme, açıklamaya yönelik amacın karşılanmasına yetecek ayrıntı düzeyini ve bu TFRS'nin her bir gerekliliğine ne kadar vurgu yapacağını göz önünde bulundurur. İşletme, açıklamaların toplulaştırılmasını ve ayrıştırılmasını, çok sayıda önemsiz ayrıntının dâhil edilmesi ya da farklı özelliklere sahip kalemlerin toplulaştırılması şartıyla yararlı bilginin muğlâklaşmasına olanak vermeyecek biçimde yapar (TFRS/12, md. 3-4).

Tablo 4.37. Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamaların Özellikleri
(Ser&Berker: 34-35, www.serberkerymm.com , 12.03.2014).

Standardın Amacı	Standardın amacı, mali tablo kullanıcılarının aşağıda yer alan hususları değerlendirmesini sağlayacak bilgilerin işletme tarafından açıklanmasını sağlamaktır. • İşletmenin diğer işletmelerdeki paylarının niteliği ve bu paylara yönelik riskler ile • Söz konusu payların işletmenin mali durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına etkileri. Diğer standartlarda zorunlu kılınan açıklamalar ile beraber bu Standartta zorunlu kılınan açıklamalar yukarıda belirtilen amacı karşılamıyorsa, işletme söz konusu amacı karşılamak için gerekli olan her türlü ek bilgiyi açıklar.
Standardın Kapsamı	TFRS/12 aşağıdakilerden herhangi birinde payı bulunan işletme tarafından uygulanır: • Bağlı ortaklıklar, • Müşterek anlaşmalar (başka bir ifadeyle müşterek faaliyetler veya iş ortaklıkları), • İştirakler, • Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeler. İşletme aşağıdakileri belirlerken yapmış olduğu önemli değerlendirmeler ve varsayımlara (aynı zamanda bu değerlendirme ve varsayımlardaki değişikliklere) ilişkin bilgileri açıklar:

Önemli Değerlendirmeler ve Varsayımlar	• Diğer işletmeyi (başka bir ifadeyle TFRS/10 Konsolide Finansal Tablolar'ın 5 ve 6 . paragraflarında tanımlanan biçimiyle yatırım yapılan işletmeyi) kontrol edip etmediğini, • Bir anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olup olmadığını veya diğer işletme üzerinde önemli etkiye sahip olup olmadığını ve • Müşterek anlaşmanın ayrı bir araç oluşturulması yoluyla yapılandırıldığı durumda müşterek anlaşmanın türünü (müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olarak).
Bağlı Ortaklıklardaki Paylar	Konsolide finansal tablo kullanıcılarının aşağıdakileri anlamasını sağlayan bilgiler açıklanır: • Grubun yapısı, • Kontrol gücü olmayan payların grubun faaliyetlerinde ve nakit akışlarında sahip olduğu pay. • Konsolide finansal tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilenleri değerlendirebilmesini sağlayacak bilgiler açıklanır: • Grubun varlıklarına ulaşılabilirliğine veya bunların kullanılabilirliğine ve borçlarının ödenebilirliğine yönelik önemli kısıtlamaların niteliği ve kapsamı, • Konsolide edilen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin risklerin niteliği ve söz konusu risklerdeki değişimler, • Ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki sahiplik payında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünün kaybıyla sonuçlanmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin sonuçları, • Raporlama döneminde bir bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesinin sonuçlarıdır.
Müşterek Anlaşmalar ve İştiraklerdeki Paylar	İşletme, mali tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilenleri değerlendirmesini sağlayacak bilgileri açıklar: • Müşterek anlaşmalardaki ve iştiraklerdeki paylarının niteliği, kapsamı ve finansal etkileri. • İş ortaklıklarındaki ve iştiraklerindeki paylarına yönelik risklerin niteliği ve söz konusu risklerdeki değişimleridir.
Konsolide Yapılandırılmış Edilmeyen İşletmelerdeki Paylar	İşletme mali tablo kullanıcılarının: • Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarının niteliğini ve kapsamını anlamasını ve • Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına yönelik risklerin niteliğini ve söz konusu risklerdeki değişimleri değerlendirmesini sağlayan bilgileri açıklar. Yapılandırılmış işletme, Oy ve benzeri hakların kontrolün kimde olduğunun belirlenmesinde baskın bir faktör olmadığı biçimde oluşturulmuş (örneğin; oy haklarının sadece idari konularla yönelik olduğu ve ilgili faaliyetlerin sözleşmeye dayalı düzenlemeler ile yönetildiği) işletmedir.

Tablo 4.37. de görüldüğü üzere, TFRS/12'nin amacı ve kapsamının yanı sıra, önemli değerlendirmeler ve varsayımlar, bağlı ortaklıklardaki paylar, müşterek

anlaşmalar ve iştiraklerdeki paylar ve son olarak da konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylar maddeler halinde açıklanmıştır.

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklığa ait mali tabloların raporlama tarihinin veya döneminin, konsolide finansal tablolarinkinden farklı olması durumunda (bakınız: TFRS 10'nun B92 ve B93 paragrafları), işletme aşağıdakileri açıklar (TFRS/12, md.11):

- Bu bağlı ortaklığın mali tablolarının raporlama dönemi sonu tarihi ve
- Farklı tarih veya dönem kullanılmasının nedeni.

Bir işletme, kendisini zarara maruz bırakabilecek olay ve durumlar da dahil olmak üzere, ana ortaklığın veya onun bağlı ortaklıklarının konsolide edilen yapılandırılmış bir işletmeye mali destek vermesini gerektiren her türlü sözleşmeye bağlı anlaşmanın koşullarını açıklar (örneğin; yapılandırılmış işletmenin varlıklarının alınması veya ona finansal destek sağlanması biçimindeki yükümlülüklerle alakalı likidite anlaşmaları veya kredi derecelendirme notunun belli bir seviyenin altına düşmesiyle yürürlüğe giren anlaşmalar gibi). Raporlama dönemi içinde ana ortaklık veya onun bağlı ortaklıklarından herhangi biri, sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, daha önce konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir işletmeye mali veya diğer açılardan destek sağlamışsa ve sağlanan bu destekle beraber işletme yapılandırılmış işletmeyi kontrol etmeye başlamışsa, işletme bu karara varmasında etkisi olan faktörleri açıklar (TFRS/12, md. 14-16).

Yapılandırılmış işletmenin mali destek elde etmesine yardımcı olma niyeti de dahil olmak üzere, işletme konsolide edilmeyen bir yapılandırılmış işletmeye mali veya diğer açılardan destek sağlanması biçimindeki mevcut her türlü niyetini açıklar (TFRS/12, md. 31).

5. STANDARTLARA UYUM SÜRECİ

Ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya yönelik çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla kurulan TMSK, çağdaş dünya uygulamalarına uyumlu olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu standartlar oluşturmayı amaç olarak belirlemiştir. IASCF ile akdedilen telif anlaşması kapsamında standartların resmi Türkçe çevirisi yapılmış ve 1 adet Kavramsal Çerçeve ile 38 adet Muhasebe Standardı (TMS/TFRS) ve 27 adet Yorumdan oluşan setin tamamı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. TMSK bu standartları Kanunun kendisine verdiği yetkiye dayanarak yayımlamış olmasına karşın, Maliye Bakanlığı ile SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığının kendi alanları ile alakalı olarak standart yayımlama konusunda yasal yetkileri bulunmaktadır. Ülkede uygulama birliğinin sağlanabilmesi için TFRS’leri mecburi kılan genel bir yasal düzenlemeye ihtiyaç hissedilmektedir. YTTKT’nda bu gereksinim giderilmiş ve başta BDDK olmak üzere, SPK ve Hazine Müsteşarlığı kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS’leri zorunlu hale getirmiştir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 3).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda TMSK’nın yetkilerinin belirtildiği 88. madde ile TMSK yasal çerçeveye kavuşmuş ve kurulun yayınladığı standartlara uyum şartı getirilmiştir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 397. madde ile 406. maddeleri arasında “Denetleme” başlığı altında denetim ile alakalı düzenlemelere yer verilmiştir (Memiş ve Güner, 2011: 155).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetim konusunda gerek SPK gerekse TÜRMOB ile bütünleştirilmiş, tek tip, standart bir denetim yapısı ile bağımsız denetimin ülke geneline yayılması ve gelişmiş sermaye piyasaları ile yatırımcılara hizmet sunması amaçlanmıştır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 17).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda, tüm şahıs ve sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulacakları öngörülmüştür. Oysa mevcut durumda yalnızca SPK’ nın tebliğlerinde belirtilmiş belli başlı sektörlerdeki (SPK’ ya tabi şirketler, Bankalar, Sigorta şirketleri, EPDK kapsamındaki şirketler vb) sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmaktadır (Memiş ve Güner, 2011: 156).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olup bu ilkelerin bir gereği olan şeffaflığın sağlanabilmesi için de denetime özel bir önem verilmiştir. Bağımsız, etkin, Uluslararası Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu denetimin sağlanabilmesi için denetimle alakalı maddeler kapsamlı olarak değiştirilmiştir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 43).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile halka açık olsun olmasın bütün işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan UFRS’ ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma koşulu getirilmiştir. Tasarı, AB müktesebatına uyum kapsamında çok sayıda yenilik ve düzenleme getirmesi açısından olumlu olmuştur (Memiş ve Güner, 2011: 156).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda, şirketlerde iç kontrol ve iç denetim uygulamaları ile alakalı bir zorunluluk ya da gereklilik öngörülmemiştir. Belli büyüklükteki bütün şirketler için bir denetim komitesi kurulması ve bu komitenin görev tanımları arasında etkili iç kontroller, iç denetim ve riskin erken teşhisiyle alakalı fonksiyonel sorumlulukların tanımlanması açısından düzenlemeler yararlı olacaktır (Cömert, www.denetimnet.net , 24.04.2014).

5.1. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına(UFRS) ve TFRS’ ye Uyum Süreci

Ulusal muhasebe standartları, belirli bir ülke için konulan, bir ülkedeki kurum ve işletmelerinin muhasebe sistemi içerisinde ve finansal tablolarında uygulama birliği sağlamak amacıyla, muhasebe evrensel terim, yasa, kural, ilke, yöntem ve kuramlarına uygun bir biçimde düzenlenen, tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri ile tekdüzen hesap çerçevesinde oluşan yasa hükümleri, kanun maddeleri ve bildirileri ile bütünlenen ve uygulanması gereken bir sistemdir. İşletmeler ve kurumlar oluşturulan sisteme göre hesap tutmakta ve bu sistem gereğince mali tablolar düzenleyerek hesap vermektedirler (Yazıcı,2003: 36).

Bir ülkeye ait muhasebe sistemi, o ülkede uygulanan ve ilke, kavram ve standartlardan meydana gelen muhasebe teorilerinden ve yasal düzenlemelerden etkilenmektedir. Ulusal muhasebe standartları ile ülke bazında ortak muhasebe uygulaması sağlanmaktadır (Şen,2006: 34, aktaran, Kocamaz, 107, www.iibfdergisi.ksu.edu.tr , 12.06.2014).

Günümüzde küreselleşen dünyada işletmeler birçok ülkede faaliyet göstermekte olup ülkeler arası sermaye hareketleri eskiye nazaran daha hızlı gerçekleşmektedir. Her ülkenin kendine özgü muhasebe kuralları bulunmakta olup işletmeler faaliyette bulundukları ülkelerin muhasebe kurallarını bilmeleri gerekmektedir. Bu gerekliliğin getirdiği zorluk, ülkeler arasında ortak bir muhasebe dili kullanma ihtiyacını zorunlu kılmıştır. Uluslararası ortak bir muhasebe dili oluşturmanın en somut biçimi uluslararası muhasebe standartlarıdır (Gökgöz, 2012: 243).

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çok uluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çok uluslu şirketler bakımından; finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler içerisinde iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda yarar sağlamaktadır. Ayrıca; bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir mali bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir. Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler biçiminde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıklar ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere yönelik finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmaktadır. 2001’den bu yana, Dünya genelinde 100’ün üzerinde ülke UFRS’lerin kullanımını mecburi tutmakta ya da kullanımına izin vermektedir (TMS/TFRS Yönetici Özetleri: 8).

Standartlaştırma ve uyumlaştırma literatürde aynı anlamda kullanılsa da muhasebe bakımından aralarında farklılıklar vardır. Standartlaştırma kurallar setinin net bir biçimde ifade edilmesi veya çerçevesinin belirlenmesi iken uyumlaştırma, dönüştürme seviyelerine kısıtlamalar getirerek muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilir seviyelerini artırma sürecidir. Standartlaştırma bütün ülkelerin tek bir ülkenin muhasebe yapısına uygun duruma getirilmesi olarak ifade edilirken; uyumlaştırma, farklı bakış açılarını uzlaştırma olarak ifade edilebilir. Standartlaşma

durumunun söz konusu olabilmesi için uyumlaştırma sürecinin en sonunda homojenlik ve özdeşliğin olması gerekir (Çankaya, 2007: 128-129, aktaran, Karkacier, 2009: 6).

Muhasebede kullanılmakta olan yöntem veya politikalar farklı olduğunda işletmelerin mali tablolarının sonuçları da farklılaşmaktadır. Böyle bir durum ise işletme sonuçlarının karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Özellikle uluslararası yöntem farklılıkları söz konusu mali tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu yüzden farklı yöntem veya politikaların uyumlaştırılması gerekir. Uyumlaştırma bu zorlukları ortadan kaldırarak mali tabloların ilişkili kişiler tarafından aynı biçimde algılanmasını sağlamaya çalışmaktadır (Çankaya, 2007: 129, aktaran, Karkacier, 2009: 6-7).

Bunun yanı sıra muhasebe standartlarının uyumlaştırma sürecine rağmen çıkan görüşler de vardır. Ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında büyük farklılıkların olması uyumlaştırma sürecine karşı çıkan düşünceler içerisindeki en önemli sebeptir. Bununla birlikte bu standartları uygulayacak olan kişilerin yetersizlikleri, uygulamanın büyük bir maliyet yükü getireceği düşüncesi, politik çıkarlar ve yasal düzenlemeler gibi nedenlerle ulusal muhasebe sisteminde bu standartların uygulanmasına yönelik olumsuz görüşlerle karşılaşmaktadır (Çankaya, 2007: 130, aktaran, Karkacier, 2009: 8).

Bu yüzden dolayı son yıllarda uluslararası ortak bir muhasebe dili oluşturma bağlamında uluslararası muhasebe standartları oluşturma çalışmaları hız kazanmış, söz konusu bu standartlar sermayeyi elinde bulunduran ülkelerin oluşturduğu kurullar tarafından hazırlanmış ve diğer ülkeler tarafından da yakınsanarak kendi dillerine çevrilip uygulamaya konulmuştur. Ülkemiz için de aynı durum söz konusu olmuştur. Ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşturulması amacıyla TÜRMOB tarafından 1994 yılında TMUDESK kurulmuş, daha sonra muhasebe standartları oluşturma görev ve yetkisi 1999 yılında TMSK'na devredilmiştir. Günümüzde muhasebe standartlarını yayınlama yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na aittir. TMSK, IAS/IFRS Setinin çevirisi olan TMS/IFRS setini yayınlamıştır. TMS/IFRS Seti: Kavramsal Çerçeve, TMS, IFRS, TMS Yorumları ve IFRS Yorumlarından oluşmaktadır. Ayrıca Kurul 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de IFRS for SMEs ile tam uyumlu KOBİ IFRS standardını yayınlamıştır (Gökgöz, 2012: 244).

Muhasebe standartlarının taşıması gereken kriterler aşağıdadır (Sağlam, vd., 2008: 6):

- Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşınmalıdır.
- Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır.
- Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir.

- Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu ve performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.
- Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır.

5.2. Standartlara Uyum Sürecinin Zamana Dağılımı

Ülkelerin muhasebe sistemleri arasında birçok farklılığa; farklı ekonomik, politik, sosyal ve kültürel çevre şartları sebep olmaktadır. Muhasebede uyumlaştırma, çeşitli ve değişik muhasebe uygulamalarını tek düzenliliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak nitelendirilebilir. Standardizasyon, muhasebe tekniği ile alakalı bazı uluslararası kurallar şeklinde meydana çıkmaktadır. Uluslararası işletmelerin sayısının giderek artması, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması ihtiyacını doğuran başlıca sebep olmuştur. Birçok ülkede faaliyet gösteren uluslararası işletmeler, birbirlerinden çok farklı düzenlemeler ve muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlardır. Muhasebe açısından, her bir ülkedeki kurallara göre mali tablolar düzenlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Örneğin, İngiltere’de merkezi bulunan ve Türkiye’de üretim yapan bir işletme, hem Türkiye uygulamalarına hem de İngiltere uygulamalarına göre mali tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktaydı. Oldukça karmaşık olan bu durum, faaliyet gösterilen ülkelerin artması sonucu daha da karmaşık bir hal almaya başlamaktaydı. Ayrıca, işletmelerin maruz kaldığı bu farklı düzenlemeler, uluslararası işletmelere yatırım yapacak olanları da etkilemekteydi. Yatırımcılar, farklı düzenlemeler sebebiyle, bu işletmeleri sağlıklı biçimde değerlendirmekte güçlüklerle karşılaşmaktaydılar. UMSK tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının önemi ve kullanımı 2005 yılından itibaren önemli ölçüde artmıştı. Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu Avrupa Birliği listesindeki tüm şirketlerin en geç 2005 yılında tüm hesaplarını mevcut UMS/UFRS ile uyumlu olarak hazırlamalarını onaylamıştır. Aynı tarih itibarıyla birçok ülke ile birlikte Türkiye’de de Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum çalışmaları başlatılmıştır (Gençoğlu, Özerhan, vd., 2013: 19-20).

YTTK esas itibarı ile 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmakta olmasına rağmen kanunun uygulanmasıyla alakalı olarak yayımlanan 6103 sayılı Kanun ile YTTK’ da değişiklik yapan 6335 ve 6353 sayılı Kanunlar hükümleri de dikkate alındığında; YTTK’ nun tam anlamıyla uygulamaya girmesi belli bir zaman dilimine yayılmıştır (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 1).

5.2.1. 1 Ocak 2012 Tarihi

1 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm Şirketler artık mali tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları’na göre hazırlamak zorunda olacaklardır. Ancak TMS’ye göre finansal tabloların karşılaştırmalı olarak hazırlanması gerekmektedir. Bu sebeple 31.12.2013 tarihi itibarıyla hazırlanacak finansal tablolar 31.12.2012 tarihli finansal tablolar ile karşılaştırmalı olarak sunulacaktır. Ayrıca 2013 yılı muhasebe açılış kaydının TMS’ye uygun yapılması da diğer bir zorunluluktur. Bu sebeple ilgili tüm kesimler 1 Ocak 2012 tarihine kadar TMS’nin uygulamasına yönelik hazırlıklarını tamamlama yararlı olacaktır (İSMMMO, www.maliekse.com, 02.01.2014).

5.2.2. 1 Temmuz 2012 Tarihi

Bu tarih itibariyle YTTK genel olarak yürürlüğe girmiş olduğundan, bu tarihten sonraki ticari işlemlere ve ticaret şirketlerine aksine özel bir düzenleme bulunmadığı takdirde YTTK hükümleri uygulanacaktır. 6103 Sayılı Kanunun 42. maddesine göre; 6335 sayılı Kanunun 45. maddesiyle TTK gereğince hazırlanacak tüzük ve yönetmeliklerin TTK'nun yürürlüğü tarihinden itibaren altı ay içinde yürürlüğe konulacağı hükmü getirildiğinden, TTK'nun uygulamasıyla alakalı olarak 31.12.2012 tarihine kadar yayımlanacak ve uygulamaya yön verecek olan tüzük ve yönetmeliklerin de takip edilmesi gerekecektir. Ancak söz konusu tüzük ve yönetmelikler yürürlüğe girinceye kadar, ETTK hükümlerine dayanılarak yürürlüğe konulmuş bulunan tüzük ve yönetmeliklerin YTTK hükümlerine aykırı olmayan hükümleri uygulanacaktır (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 1).

TTK'nun yürürlüğe girmesi (İSMMMÖ, www.archive.ismmmo.org.tr, 12.12.2013):

- Ortaklar ve yöneticiler şirkete karşı belirli koşullar altında borçlanabileceklerdir.
- Limited şirketlerde müdürler kurulu başkanı atanması gerekir.
- Mal ve hizmet tedariki sözleşmelerinde faturanın ya da mal veya hizmetin gönderilmesinden itibaren 30 gün içinde temerrüt gerçekleşecek. Bazı hallerde mal ve hizmet tedarikinin taksitle ödenmesi yasaklanmıştır.
- Tacirin işletmesine ilişkin işlemleri ve senetleri ticaret unvanıyla yapması gerekir.
- Ticaret unvanının ticari işletmenin görülebilecek bir yerine yazılması gerekir.
- Şirketlerin hak ehliyetlerinin esas sözleşmelerinde yazılı işletme konuları ile sınırlı olduğuna ilişkin hükümler yazılmamış sayılır.
- Ticari defterlere ilişkin yeni hükümler uygulanmaya başlayacaktır.
- Anonim ve limited şirketler tek ortaklı kurulabilir.
- Çeşitli sebeplerle tasfiye sürecini tamamlayamayan şirketler için kolaylaştırılmış tasfiye prosedürü uygulanarak bu şirketlerin tasfiyeleri tamamlanabilecektir.
- Şirket kuruluşlarında sermayenin dörtte birinin tescilden önce ileride kurulacak şirket adına açılacak bir banka hesabına yatırılması gerekir.

5.2.3. 15 Temmuz 2012 Tarihi

6103 sayılı kanunun 23. maddesi uyarınca, 01.07.2012 tarihinden önce, herhangi bir nedenle bir anonim şirket tek pay sahibi ve bir limited şirketin tek ortağı olan gerçek veya tüzel kişi, 15 gün içinde, bu sıfatını, adını, adresini, vatandaşlığını, anonim şirketlerde yönetim kuruluna, limited şirketlerde müdüre veya müdürlere noter aracılığıyla bildirecektir. Bildirimin muhataplarınca, tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde, Türk Ticaret Kanununun 338. ve 574. maddelerinde öngörülen hususlar tescil ve ilân ettirilecektir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net , 30.12.2013).

Diğer taraftan YTTK'nun yürürlüğe girmesinden sonra mevcut şirketlerin tek ortaklı duruma gelmeleri durumunda yapılacak işlemler TTK'nun 338. 554. ve 574. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre; pay sahibi veya ortak sayısı bire düşerse, durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna ya da şirket müdürüne yazılı olarak bildirilir. Bildirimi alan kişi yedi gün içinde, şirketin tek pay sahipli bir anonim şirket ya da tek ortaklı limited şirket olduğunu tescil ve ilan ettirir. Ayrıca, hem şirketin tek pay sahipli olarak kurulması hem de payların tek kişide

toplanması halinde tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edilir (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 2).

5.2.4. 1 Ekim 2012 Tarihi

YTTK'nun Limited Şirket Müdürleriyle ilgili 623. maddesinde; “şirketin yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 3).

6103 sayılı kanunun 25/1. maddesi uyarınca, 01.07.2012 tarihi öncesinde tüzel kişinin temsilcisi olarak yönetim kuruluna üye seçilen ve anılan tarih itibarıyla de bu görevini sürdüren gerçek kişiler 01.10.2012 tarihine kadar istifa edeceklerdir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net , 30.12.2013). Ayrıca, Cari Hesap sözleşmelerinin 01.10.2012 tarihine kadar Yeni TTK'ya uyumlu hale getirilmesi gerekir (İSMMMO, www.archive.ismmmo.org.tr , 12.12.2013).

Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu durumlarda, “bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler.” hükmü yer almaktadır. Ayrıca 624. maddesinde; “şirketin birden fazla müdürünün bulunması halinde, bunlardan biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır.” hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla 6103 sayılı Kanunun 25. maddesine göre; “tüm ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idare ve şirketi temsil ettiği limited şirketlerde de 1 Ekim 2012 tarihine kadar YTTK'nun yukarıda belirtilen hükümlerinin gereği yerine getirilmek zorundadır (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 3-4).

5.2.5. 31 Aralık 2012 Tarihi

İkincil mevzuat (tüzük, yönetmelik ve tebliğler) 31.12.2012'ye kadar yürürlüğe girecektir (İSMMMO, www.archive.ismmmo.org.tr , 12.12.2013).

Tutulacak ticari defterler ve tasdik zamanları, KOBİ ölçütlerinin belirlenmesi ve Bağımsız denetim yaptıracak şirketlerin belirlenmesinde 31.12.2012 tarihi itibarıyla getirilecek değişikliklere değindiğimizde (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 4-5);

- **Tutulacak Ticari Defterler ve Tasdik Zamanları:** Fiziki ortamda tutulacak ticari defterlerin açılış onaylarının, kuruluş esnasında ve kullanılmaya başlanmadan önce notere yaptırılması gerekmektedir. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onaylarının ise, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılması gerekmektedir. Ancak Pay Defteri ile Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri yeterli yapıtları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilecektir.
- **Kobi Ölçütlerinin Belirlenmesi:** YTTK'nun değişen haliyle 1522. maddesinde; “küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütler, TOBB ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşleri alınarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenir. Bu ölçütler bu Kanunun ilgili tüm hükümlerine uygulanır.” hükmü bulunmaktadır. Diğer taraftan 6103 sayılı Kanunun değişiklik 42. maddesinde; “Türk Ticaret Kanunu veya bu Kanun uyarınca hazırlanacak tüzel ve yönetmelikler, Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğü tarihinden itibaren altı ay içinde yürürlüğe konulur.” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla başta münferit ve konsolide finansal

tabloların düzenlenme zorunluluğuna yönelik hükümler olmak üzere, YTTK'nun uygulanmasında dikkate alınacak KOBİ ölçütlerinin 31.12.2012 tarihine kadar yayımlanacak bir yönetmelikle belirlenmesi gerekmektedir.

- **Bağımsız Denetim Yaptıracak Şirketlerin Belirlenmesi:** TTK'nun geçici 1. maddesine göre; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına yönelik farklı düzenlemeler yapmaya yetkili olmasına rağmen, 6335 sayılı Kanunla TTK'nun 397. maddesine eklenen (4) numaralı fıkra ile; "TTK'nun 398. maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi" esası getirilmiştir.

5.2.6. 1 Ocak 2013 Tarihi

Bu tarihten itibaren muhasebe kayıtları ve mali tabloların TMS/IFRS"ye göre düzenlenmesi gerekecektir (Madde 1534/3, İSMMMO, www.maliyetsen.com, 02.01.2014).

YTTK'nın 1534/2. maddesi uyarınca, Anonim şirketlerin esas sözleşmelerinde veya limited şirketlerin şirket sözleşmelerinde genel kurulun toplantı ve karar nisaplarına, madde numarası belirtilerek veya belirtilmeksizin ETTK hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüşse, bu şirketler 01.01.2013 tarihine kadar esas sözleşmelerini ve şirket sözleşmelerini değiştirerek, 6102 sayılı Kanuna uygun düzenleme yapacaklardır. Her tacir, ticari defterlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutacak, mali tablolarını da bu standartlara göre hazırlayacaktır (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net, 30.12.2013). Bununla birlikte, YTTK'nın 1534/4. maddesi uyarınca, Sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin hükümler yürürlüğe girecektir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net, 30.12.2013).

Kanun maddesinin ilk halinde yer alan defterlerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması gerektiğine ilişkin hüküm 6335 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Dolayısıyla 01.01.2013 tarihinden itibaren tutulacak ticari defterlerde eskiden olduğu gibi yine Vergi Usul Kanunu ağırlıklı kayıt yapılmaya devam edilecektir. Diğer bir ifade ile YTTK'nda yapılan değişiklik, yasal defter kayıtlarının tutulmasına yönelik değil, yalnızca dönem sonu finansal tablolarının UFRS'ye dönüştürülmesi kapsamında kalmıştır. Ancak her ne kadar yasal kayıtlar, VUK'na göre tutulmaya devam edilecek olsa da, YTTK'nun 65.-87. maddeleri arasında düzenlenmiş bulunan kayıt, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uyulması gerekmektedir. Özellikle YTTK'nun 66. maddesinde öngörülen "Envanter" çıkarma hükümlerine uyulması bir zorunluluktur (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 6).

5.2.7. 14 Şubat 2013 Tarihi

6103 sayılı kanunun 20/1. Maddesi uyarınca, Anonim ve limited şirketler asgari sermaye miktarlarını en geç 14.02.2014 tarihine kadar YTTK'da belirtilen tutarlara yükselteceklerdir. Bu süre Bakanlıkça en çok 2 yıl uzatılabilecektir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net, 30.12.2013).

Böylelikle (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 7):

- **Şirketlerin Eski Türlerine Dönmesine Sağlanan İmkan:** YTTK'nun geçici 4. maddesinde; "herhangi bir ticaret şirketi veya kooperatif bu Kanunun yayımı

tarihinden itibaren iki yıl içinde eski türlerine dönmeleri halinde aşağıdaki hükümlere tabi olurlar.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile ticaret şirketleri ve kooperatifler istemeleri halinde daha kolay usul ve esaslara eski türlerine dönebilmelerine imkan getirilmiştir. YTTK 14 Şubat 2011 tarihinde yayımlandığına göre, bu geçici madde hükmünden yararlanabilme imkanı 14 Şubat 2013 tarihinde sona ermektedir.

- **Bağlı Şirketin Hakim Şirketin Paylarına Sahip Olması:** 6103 sayılı Kanun 19. maddesine göre; Türk Ticaret Kanunu’nun 201. maddesinin birinci fıkrasında “bir sermaye şirketinin paylarını iktisap edip karşılıklı iştirak konumuna bilerek giren diğer bir sermaye şirketi, iştirak konusu olan paylardan doğan toplam oylarının sadece dörtte birini kullanabilir” biçimine öngörülmüş bulunan oy haklarının kullanılmasına yönelik sınırlamaya dair hüküm, anılan Kanunun yayımı tarihinden itibaren iki yıl sonra (14 Şubat 2013) yürürlüğe girecektir.

5.2.8. 31 Mart 2013 Tarihi

31 Mart 2013 tarihinden itibaren (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 7-8):

- **Denetim Firmasının Seçilmesi:** YTTK’nun geçici 6. maddesine göre; Bakanlar Kurulunca denetime tabi olacak şirketler kapsamına alınan firmaların 31.03.2013 tarihine kadar, denetim yapacak denetim firmasını seçmesi ve ticaret siciline tescil ettirerek Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde denetim firması, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanacaktır.
- **Mevcut Denetçilerin Görev Sürelerinin Dolması:** 6762 sayılı ETTK’na göre A.Ş.’de görev yapmakta olan denetçilerin görevleri de 31.03.2013 tarihi itibarıyla sona ermektedir. Kanunun geçici 6. maddesine göre denetime tabi olmayan şirketlerin denetçilerinin de görev süresi bu tarih itibarıyla sona ermektedir. Zira YTTK da A.Ş. nezdinde kurum olarak belirlenmiş bulunan “Denetleme Kurul”ları kaldırılmış bulunmaktadır. Bu sebeple de Bakanlar Kurulu tarafından denetim yaptırma zorunluluğu dışında bırakılan sermaye şirketlerinde 31.03.2013 tarihinden itibaren “Denetçi” ya da “Denetleme Kurulları” kalmayacaktır. Ancak 31.12.2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemin bilançosu, ETTK’na göre seçilmiş bulunan denetçi tarafından denetlenecektir.
- **Defter Kapanış Tasdiklerinin Yaptırılması:** YTTK’nun 64/3. maddesine göre “Yevmiye Defteri” ile “Yönetim Kurulu Karar Defterinin” kapanış onayının, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar (31.03.2013) notere yaptırılması gerekmektedir. Bu defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde kapanışa yönelik noter onayı aranmayacaktır. Yasa maddesinin ilk halinde kapanış onaylarının altıncı ayın sonuna kadar yaptırılması gerektiğine yönelik hüküm bulunmasına rağmen, 6335 sayılı yasa ile üçüncü ayın sonuna çekilmiştir. Çünkü YTTK’nun 514. maddesine göre dönem sonu finansal tabloların en geç izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar çıkarılması ve yönetim kurulunca kabul edilerek denetim firmasına sunulması öngörülmektedir. Yapılan değişiklik ile bu konudaki tutarsızlık giderilmiştir.

5.2.9. 1 Temmuz 2013 Tarihi

YTTK'nın 1534/1. maddesi uyarınca, Her sermaye şirketi bu tarihe kadar YTTK'ya uygun olarak internet sitesi kuracaktır (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net, 30.12.2013). Sermaye Şirketleri için internet sayfalarının hazırlanması ve yayınlanması için son tarihtir. Bu tarihten itibaren üç ay içinde internet sitesi kurma zorunluluğunu yerine getirmeyenler için ise çeşitli hapis ve para cezaları öngörülmektedir (Madde 1534/1, İSMMMÖ, www.maliekse.com, 02.01.2014).

6103 sayılı Kanunun 22.md' ne göre; Anonim şirketler esas sözleşmelerini ve limited şirketler şirket sözleşmelerini, YTTK'nun yürürlük tarihinden itibaren oniki ay içinde (01.07.2013) Türk Ticaret Kanunu'yla uyumlu hale getirmek zorundadırlar. Bu süre içinde gerekli değişikliklerin yapılmaması halinde, esas sözleşmedeki ve şirket sözleşmesindeki düzenleme yerine Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri uygulanır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı bu maddede öngörülen süreyi ancak bir yıla kadar uzatabilir (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 9).

Bunların yanı sıra (İSMMMÖ, www.archive.ismmmo.org.tr, 02.01.2014);

- Şirket sözleşmelerinin 01.07.2013 tarihine kadar YTTK ile uyumlu hale getirilmesi gerekir.
- Şirketlerin sözleşmelerindeki genel kurul yeter sayılarını 01.07.2013 tarihine kadar YTTK ile uyumlu hale getirmeleri gerekir.
- Oy haklarına ilişkin TTK hükümleri 01.07.2013 tarihinde yürürlüğe girer.
- Şirketlerin İnternet sitesi kurmalarına ilişkin düzenleme 01.07.2013 tarihinde yürürlüğe girer.
- Esas sözleşmelerinde nama yazılı payların devrine ilişkin sınırlama bulunan A.Ş'lerin sözleşmelerini 01.07.2013 tarihine kadar YTTK ile uyumlu hale getirmeleri gerekir.
- İmtiyaz haklarına ilişkin TTK m. 479/3 (c) bendi 01.07.2013 tarihinde yürürlüğe girer.

5.2.10. 31 Aralık 2013 Tarihi

İkincil mevzuat (tüzük, yönetmelik ve tebliğler) 31.12.2012'ye kadar yürürlüğe girecektir (İSMMMÖ, www.archive.ismmmo.org.tr, 02.01.2014).

31.12.2013 tarihini Finansal Tabloların Çıkarılması açısından değerlendirecek olursak (Sirküler Rapor Mevzuatı, 2012: 10):

- YTTK'na göre Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmesi gereken mali tabloların, genel hesap dönemi itibarıyla çıkarılma tarihi 31 Aralık 2013 tarihidir. Ancak geçmiş yıla ait mali tablolar ile gerekli karşılaştırmayı yapabilmek için 31.12.2012 tarihli mali tablolarında düzeltilmesi gerekecektir. Daha önce belirtildiği üzere, Kanunun 514. maddesine göre; şirketlerin yönetim kurulları 2013 hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü (31.12.2013) izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayarak, genel kurula sunmak zorundadırlar.

5.2.11. 14 Şubat 2014

6103 sayılı kanunun 20. maddesi uyarınca, Anonim ve limited Şirketler, Türk Ticaret Kanununun yayımı tarihinden itibaren üç yıl içinde yani 14 şubat 2014 tarihine

kadar sermayelerini, Kanunun 332. ve 580. maddelerinde öngörülen tutarlara yükseltmek zorundadırlar. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bu süreyi birer yıl olarak en çok iki defa uzatabilecektir(İSMMMO, www.maliekse.com, 02.01.2014).

Böylelikle (İSMMMO, www.archive.ismmmo.org.tr , 02.01.2014);

- Şirketlerin 14.02.2014 tarihine kadar sermayelerini YTTK'daki asgari tutarlara çıkarmaları gerekmektedir.
- İmtiyazlı paylara ilişkin esas sözleşme hükümlerinin 14.02.2014'e kadar YTTK'ya uyumlu hale getirilmesi gerekir.

6. VUK' NA GÖRE HAZIRLANMIŞ MALİ TABLOLAR

6.1. Standartların Uygulanması Sonucu Oluşacak Değişiklikler

Standartlarla raporlamaya geçmenin getirdiği en önemli değişikliklerden birisi, raporlamanın hedef kitlesindeki değişikliktir. Bu değişimin raporlar üzerindeki önemli etkilerinden birisi de temel değerlendirme ölçüsündeki değişimdir. Yatırımcıların ve finansman sağlayanların öne çıkmasıyla pek çok mali tablo unsurunun temel değerlendirme ölçüsü, ya gerçeğe uygun değere ya da gerçeğe uygun değer türü bir değerlendirme ölçüsüne dönüştürülmüş denilebilir. Standartlarla raporlamaya geçişin getireceği diğer değişikliklere gelince (Akbulut, vd, 2011: 9-12):

- **Düzenlenecek Tablolar:** Yılda en az bir kere olmak üzere düzenlenmesi istenen Sinansal tablolar sunlardır;
 - ✓ Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
 - ✓ Kapsamlı Gelir Tablosu
 - ✓ Nakit Akış Tablosu
 - ✓ Özkaynak Değişim Tablosu
 - ✓ Ana Ortaklık Bütünleşik Finansal Tabloları
- **Bilanço Açısından Değişiklikler:** Bundan böyle finansal durum tablolarında;
 - ✓ Durdurulan faaliyetler ve satış amaçlı elde tutulan varlıklar ayrı bir hesapta raporlanacak,
 - ✓ Yatırım amaçlı elde tutulan gayrimenkuller, maddi duran varlıklar içerisinde yer alan gayrimenkullerden ayrı olarak raporlanacak,
 - ✓ Sahip olunan canlı varlıklar stoklar dışında ayrı bir hesapta raporlanacak,
 - ✓ Konsolide tablolarda kontrol gücü olmayan paylar öz kaynaklar içerisinde ayrıca raporlanacak.
- **Gelir Tablosu Açısından Değişecekler:** Gelir tablosunda ki değişiklikleri şu şekilde özetlemek mümkündür;
 - ✓ Gelir tablosunda cari döneme ait gelir giderler raporlandıktan sonra, ayrıca öz kaynaklara kaydedilen değer artış ve azalışlarının da gösterildiği kapsamlı bir gelir tablosu düzenlenecek,
 - ✓ Artık olağandışı gelir ve karlar ve olağan dışı gider ve zararlar ayrımı yapılmayacak. Bunu yerine sürdürülen faaliyetler ile durdurulan faaliyetler kar veya zararı ayrı görülecek şekilde raporlanacak,
 - ✓ Gelir tablosunda hem dönem karında ödenmesi gereken vergiler, hem de hasılat standardı uyarınca hesaplanan ertelenmiş vergi varlık ve borçları gösterilecek,
 - ✓ Konsolide gelir tablolarında, iştiraklerin ve iş ortaklarının karlarından grubun payına düşen tutar yani azınlık payları, ayrı bir kalem olarak gösterilecek.

Tablo 6.1. Standartların Yapısal Özelliklerini, Ölçüm Yöntemleri İle Bilanço Unsurları İlişkisini Açıklanması (Akbulut vd, 2011: 23)

	İlk Ölçüm	Sonraki Ölçüm	Değer Düşüklüğü	Amortisman
Stoklar	Maliyet Bedeli	Maliyet/Net Gerçekleşebilir Değer (Düşük Olanı)	Yöntem Gereği	--
Maddi Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli	Maliyet/Yeniden Değerleme Modeli	Test Sonucuna Göre (Maliyetle Değerlenenler İçin)	Var
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli	Maliyet/Yeniden Değerleme Modeli	Test Sonucuna Göre (Maliyetle Değerlenenler İçin)	Var
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Maliyet Bedeli	Maliyet/Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	Test Sonucuna Göre (Maliyetle Değerlenenler İçin)	Var (Maliyetle Değerlenenler)
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar, Durdurulan Faaliyetler	Defter Değeri İle Gerçekleşebilir Değer (Düşük Olanı)		Yöntem Gereği	Yok
Finansal Varlıklar	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer/İtfa Edilmiş Maliyet	Test Sonucuna Göre (İtfa Edilmiş Maliyetiyle Değerlenenler)	--

Tablo 6.1. de gösterildiği üzere; finansal varlıklar dışındaki varlıkların aktifleştirme ölçüsü, maliyet bedelidir. Yine tabloda yer aldığı üzere, varlıkların aktif alınmaları bakımından olmasa da, özellikle değerlemeleri (sonraki ölçümleri) açısından; gerçeğe uygun değer ya da onun türevi sayılabilecek ölçüler pek varlık için bir değerlendirme ölçüsü olmaktadır. Belirtilen özelliklerin VUK uygulamasıyla kıyaslandığında, hangi koşullarda farklılık yarattığı ve bu farklılığın yönü, boyutu ve konusu; çalışmamızın ilerleyen kısımlarında, bilanço unsurları itibarıyla yapılmıştır (Akbulut, vd, 2011: 23-24).

6.2. Mevcut Mali Kar Hesabı

01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan Tek Düzen Muhasebe Sisteminin iki aşaması bulunmaktadır. Birincisi ticari kârın tespiti, ikincisi ise mali kârın tespitidir. Dönem içinde ve dönem sonunda muhasebe hesaplarına yapılan kayıtlar tamamen ticari kârın tespit edilmesine yöneliktir. Ticari kârdan mali kâra geçiş, ticari kâr tespit edildikten sonra, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verilirken beyanname ve ekleri üzerinde yapılmaktadır. Ticari kârın tekdüzen muhasebe sistemine göre belirlenmesinin anlamı muhasebeyle alakalı bütün işlemlerin bu işlemlerin vergi yasaları karşısındaki durumuna bakılmaksızın ticari kârın tespit edilmesine yönelik kurallara göre fonksiyonlarının gerektirdiği hesaplara kaydedilmeleridir. Mali kârın tespiti ise daha farklı bir olay olup, muhasebe kayıtlarında belirlenmez. Mali kâr beyannamede ticari kâra gerekli ekleme ve çıkarmalar yapılarak tespit edilir (Güçlü ve Kocameşe, 1-2, www.firaticoskunuclu.com, 12.05.2014).

Ticari kârın unsurları olan gelir ve giderlerin tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasebe standart ve politikalarında belirlenen esaslara; Mali kârın hesaplanmasında

ise vergi yasalarında yer alan esaslara dayanılır (Civan, 2008: 2, Balcı, 2012: 163). Ticari Kâr ile vergi yasalarına göre hesaplanan Mali Kâr arasında, vergi muafiyet ve istisnalar ile Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) gibi nedenlerden dolayı farklar meydana gelmektedir. Zaman içerisinde vergi yasalarının güncelleştirilmesi kapsamında Ticari Kâr ile Mali Kâr arasında fark doğuran eklemeler ve indirimler değişmektedir (Balcı, 2012: 163).

Mali kârı belirlemek için yapılan bu düzeltmeler, vergi beyannamelerinde muhasebe dışı gerçekleştirilmekte ve gerekli açıklamalar beyannameye ayrıca eklenmektedir. Aşağıda Kurumlar Vergisi Yasasında belirtilen eklemeler ve indirimler başlıklar halinde belirtilmiştir (Akgüç, 2011 : 292).

Yasal olarak kabul edilmeyen giderler işletmelerin katlanmak zorunda oldukları işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ve idamesi için gerekli giderler olmakla beraber ticari karın saptanmasında dikkate alınan, ancak değişik amaç ve sebeplerle vergi yasaları tarafından vergi matrahının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderlerdir. Kurumlar vergisi beyanname sistematğinde matraha ilave edilecek konularla alakalı ayrı bir sütun açılmadığı için matraha ilave edilecek unsurların kanunen kabul edilmeyen giderlerle beraber toplam olarak kanunen kabul edilmeyen giderler sütununa eklenmesi gerekir. Yaygın olarak karşılaşılan kanunen kabul edilmeyen giderlerle, matraha ilavesi gereken diğer hususlara aşağıdaki örnekler verilebilir (Güçlü ve Kocameşe, 2-3, www.firatcoskunuclu.com, 12.05.2014).

Tablo 6.2. Ticari Kardan İndirimler ve Ticari Kara Eklemeler (Balcı, 2012: 164-165)

Ticari Kardan İndirimler	• İştirak Kazançları İstisnası • Kurucu Senetleri İle İntifa Senetlerinden Elde Edilen Kâr Payları • Yurtdışı Kazançların İstisnası • Portföy Kazançları İstisnası • Hisse Senetleri İhraç Primleri İstisnası • Eğitim ve Öğretim İşletmelerinden Elde Edilen Kazançlar • İştirak Hisseleri ile Taşınmazların Satışından Doğan Kazançlar • Serbest Bölge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlar • Geçici İstisnalar • Zarar İndirimi • Diğer İndirimler
	❖ Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) • Hazırlık Dönemi Faizleri ve Özkaynağa Yürütülen Faizler • Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler, Kur Farkları, Benzer Giderler • Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazançlar • Vergi, Para Cezaları, Gecikme Zamları ve Faizler • Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizleri • Yasal Sınırı Aşan Bağış ve Yardımlar • Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Kâr Payları

Ticari Kâra Eklmeler	• Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında Satışından Doğan Zararlar • Yurtdışından Yayın Yapan Radyo ve Televizyon Kuruluşlarına Verilen Reklamlar • Alkol ve Alkollü İçkiler ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerinin Yarısı • Esas Faaliyetle İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Amortismanı ve Giderleri • Suçlardan Doğan Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri • Maddi ve Manevi Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminatlar • Amortismanların ve Karşılıkların Yasal Hadleri Aşan Bölümü • Farklı Değerleme Ölçüleri Kullanılması Sonucu Noksan Hesaplanan Kâr • Ayrılan Kıdem Tazminatı Karşılığı • Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ceza ve Zamları • Özel İletişim Vergisi • Sosyal Güvenlik Kurumuna Ödenmeyen Primler • Vergi Yasaları Açısından Gider Kabul Edilmeyen Diğer Ödemeler, İndirimler
	❖ Diğer Eklmeler
	• Kullanılmamış Yenileme Fonu • Özel Karşılığın Zararların Kapatılmasında Kullanılmayan Bölümü • Sermaye Artışı Dışında Başka Bir Hesaba Aktarılan ya da İşletmeden Çekilen Enflasyon Farkı Hesabı • İstisna Edilen İştirak Hissesi ve Taşınmaz Satış Kazancının İşletmeden Çekilmesi

Tablo 6.2. de görüldüğü üzere, ticari kardan indirimler ve ticari kara eklmeler olarak iki gruba ayrılmıştır. Ticari kara eklmeler de kendi arasında kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer eklmeler olarak iki bölüme ayrılmış ve maddeler halinde açıklanmıştır.

Yukarıda belirtilen indirim tutarları Ticari Kârdan çıkartılarak, ilave edilecek tutarlar ise Ticari Kâra eklenerek verginin hesaplanacağı Mali Kâr tutarı bulunur (Balcı, 2012:165).

Konuya ilişkin birkaç örnek vermek gerekirse;

- 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabındaki tutara yönelik nedeninin bulunamaması (Tuna, 2010 : 9) :

Nedeni bulunamayan sayım ve tesellüm noksanları 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına aktararak kapatılacaktır. Bu durumda sözkonusu tutar KKEG kabul edilerek dönem sonunda gerçekleştirilen Mali Kâr hesaplamalarında Ticari Kâra eklenecektir.

- Alınan İleri Tarihli Çeklerin Reeskonta Tabi Tutulması (Altuncu ve Kütük, 2006 : 19) :

Değerleme gününde 101 Alınan Çekler Hesabındaki ileri tarihli çek tutarları, 121 ya da 221 nolu Alacak Senetleri Hesaplarına nakledilerek reeskonta tabi tutulabilirler (SPK'ya bağlı olmayan ortaklıklar için isteğe bağlı bir uygulamadır).

Sözkonusu çekler reeskonta tabi tutulduklarında meydana çıkan reeskont gideri KKEG olduğu için dönem sonunda Mali Kâr hesabında Ticari Kâra eklenecektir.

- Kısa Süreli Yatırım Amacıyla Satın Alınan Hisse Senetlerinin Değer Düşüklükleri İçin Karşılık Ayrılması (Şimşek ve Özkök, 2005 : 103):

Değerleme gününde 110 Hisse Senetleri Hesabındaki tutarların, borsada oluşan değerler çerçevesince değer düşüklüğüne uğraması durumunda ayrılan karşılık tutarları KKEG'dir ve Mali Kâr hesabında Ticari Kâra eklenmelidir.

Yukarıda anlatılan Mali Kâr hesabı TFRS ile birlikte yeni muhasebe düzeninde farklı ele alınmaktadır. Ülkelerin büyük çoğunluğunda vergi yasalarının bulunması sebebi ile UFRS sistemi, muhasebe standartları ile vergi yasalarının örtüşmeyeceği birçok konunun olabileceğini göz önünde bulundurarak, farklılık yaratan tutarları muhasebe sistemine dahil edecek, Ticari Kâr tutarını Mali Kârla eşitleyen TMS/12 Gelir Vergileri standardını oluşturmuştur. Bu standart sayesinde Ticari Kâr-Mali Kâr arasında fark yaratan unsurlar dikkate alınarak, sözkonusu tutarların vergi tutarındaki payları oranında yıl içerisinde ve sonunda “Ertelenmiş Vergi Varlıkları” ve “Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri” adlı uzun vadeli hesaplara aktarılmakta ve yıl sonunda elde edilen Ticari Kâr ile hesaplanan vergi tutarı arasında mali tablo kullanıcılarının yadırgamayacağı orantıyı sağlamaktadır. Bu sebeple TFRS sisteminin Ticari Kâr – Mali Kâr ayrımını ele aldığı, sözkonusu farkları sisteme dahil etmeyi sağlayan TMS/12 Gelir Vergileri standardı bir sonraki bölümde ele alınmıştır. Bölüm sözkonusu standardı başlıca yönleri ile inceleyecektir (Balcı, 2012: 166).

Standart her ne kadar “gelir vergileri” başlığını taşısa da, gelir vergilerinden kasıt kurumlar vergisidir (Dinç, 2007: 28). Bu yönüyle standart, ortaklıkların dönem kârı vergi ve yasal yükümlülüklerine yönelik karşılık giderleri, ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkindir. Amaç işletmenin faaliyet sonuçlarının doğru bir şekilde raporlanmasıdır. Standart çerçevesinde hesaplanan toplam vergi yükü, Mali Kâr üzerinden hesaplanan cari dönem vergisi ile diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devralınan zamanlama farklarının vergi etkilerini de kapsamaktadır. Ertelenen vergi etkisi dikkate alınarak hesaplanan vergi gideri düşüldükten sonraki Ticari Kârın gösterilmesi daha gerçekçi bir raporlama sağlamaktadır. Böylelikle TFRS, vergi hesaplamasında Ticari Kârı esas almayı sağlayacak politikalar oluşturarak önlem almıştır (Balcı, 2012: 167).

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, ticari bilançoda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (ticari bilanço kâr veya zararı) rakamından hareket edilerek vergi hesaplanır. Ancak ticari esaslara göre çıkarılan ticari bilançolarda yer alan ticari bilanço kârı vergi kanunlarına göre hesaplanan kurum kazancından farklı olabilir. Bu farklılıkların beyanname üzerinde matraha eklenerek veya matrahtan düşülerek düzeltilmesi yani vergi mevzuatına uygun hale getirilmesi gerekir. Kurumlar vergisi hesaplama tablosu ana başlıklar itibarıyla aşağıdaki gibidir (Güçlü ve Kocameşe, 2 , www.firatcoskunguclu.com , 12.05.2014).

Tablo 6.3. Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu (Güçlü ve Kocameşe, 2, www.firatcoskunguclu.com , 12.05.2014).

1	Ticari Bilanço Kârı	(+)
2	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Matraha İlave Edilecek Unsurlar	(+)
3	Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler	(-)
4	Vergiye Tabi Kurum Kazancı (1+2-3)	(x)
5	Kazanç İstisnaları	(-)
6	Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu (4-5) Kalan rakamın (+) olması halinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapılır.	(-)
7	DİĞER İSTİSNA VE İNDİRİMLER (Yatırım indirimi, bağış ve yardımlar gibi istisnalar geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra (+) kalması halinde indirilir.)	(-)
8	Kurumlar Vergisi Matrahı	
9	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	

Tablo 6.3. de görüldüğü üzere, dokuz başlıktan oluşan kurumlar vergisi hesaplama tablosunda ticari bilanço karı, kanunen kabul edilmeyen giderler ve matraha ilave edilecek unsurlar hesaplama eklenirken, vergiye tabi olmayan gelirler diğer indirimler, kazanç istisnaları, geçmiş yıl zararlarının mahsubu ve diğer istisna ve indirimler hesaplama dışı bırakılmaktadır.

Ticari kârın hesaplanmasında gelecekte vergi yükü olmayacak gelirler ile gelecekte indirimi söz konusu olmayan giderler gibi sürekli farklılıklar göz önüne alınmaz. Cari dönemde vergiye tabi olmamakla birlikte gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle, cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderleri geçici farklılıklar olarak belirlenir. Bu durumda gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi yükümlülükleri, gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi varlıkları kayıt altına alınarak, bilançolarda gösterilecektir (Civan, 2008: 6, aktaran, Balcı, 2012: 167).

İleriki bölümlerde ise TFRS ve vergi yasaları arasında farklılık yaratan başlıca gelir ve gider unsurlarının hangi hallerde Ticari Kâr ekleneyeceği ya da indirileceği ele alınacaktır. Ayrıca çeşitli kısıtlardan dolayı Ticari ve Mali Kâr arasında farklılık yaratan tüm unsurlar yerine başlıcaları ele alınmıştır (Balcı, 2012: 167).

6.3. Gelir ve Gider Unsurlarında Ticari Kar ve Mali Kar

Vergi Usul Kanunu'nun tüm diğer muhasebe düzenlemelerinin üzerinde bir geçerliliği ve önceliği olduğu için, çoğu Türk şirketi, yalnız TDHP ve Vergi Usul Kanununa uygun finansal tablolar hazırlamaktadır. Bu hazırlama esasının sınırlı kapsamı sebebiyle, orta ve büyük ölçekli işletmeler tarafından TDHP ve Vergi Usul Kanununa uygun olarak hazırlanan finansal tablolar kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Söz konusu mevzuatta şart koşulan beyanlar sınırlıdır ve genel olarak finansal tabloların şeffaflığını daha da azaltmaktadır. Gerek uluslararası muhasebe standartları gerek tek düzen hesap planı aynı ilkelere dayalı olsalar da uygulanması gereken muhasebe politikaları konularına birtakım farklı yaklaşımlar getirmektedir. Bu farklı yaklaşımların en önemli nedeni ise tek düzen hesap planının özellikle vergi mevzuatı tarafından etkilenmesi ve temel amacın sağlıklı, güvenilir, şeffaf ve anlaşılabilir finansal tablo sunumundan çok vergisel alanda bir takım düzenlemeler yapılmasıdır. Temel bakış açısı olarak özün önceliği ve tahakkuk esasını alan uluslararası muhasebe standartları ile şeklin önceliği ve tahsil esasını alan tek düzen hesap planı ve vergi mevzuatı arasındaki önemli farklar aşağıda özetlenmiştir (Güçlü ve Kocameşe, 8, www.firatcoskunguclu.com , 12.05.2014)

6.3.1. Dönen Varlıklar

6.3.1.1. Hazır Değerler

- ❖ **Yabancı Para Kasası:** VUK'nun 280. maddesi gereğince yabancı paralar borsa rayici ile, borsa rayicinin gerçekçi olmaması halinde alış bedelleri ile değerlendirilir. Yabancı paranın borsa rayici olmaması halinde de kur, Maliye Bakanlığının dönem sonunda yayımlayacağı değerdir (http4, aktaran, Balcı, 2012:168). Yabancı Para Kasasında bulunan efektiflerin değerlendirilmesinde VUK'un Bakanlığın yayımlayacağı kurları esas alması, diğer yandan TMS 21'e göre piyasa kurunun geçerli olması sebebi ile efektif tutarının her iki kurla çarpılmasından meydana çıkan kambiyo kâr/zarar tutarları arası fark Ticari Kâra ilave edilmekte ya da indirilmektedir (Akbulut, vd., 2011 : 64).
- ❖ **Alınan Çek Hesabı:** Alınan ileri tarihli çeklerin reeskont işlemine tabi tutulmasını düzenleyen bir mevzuat yayınlanmamıştır. Bu sebeple VUK'un 281. maddesi uyarınca kayıtlı değeri üzerinden değerlendirilir. TFRS/9 uyarınca ise "itfa edilmiş maliyet bedeline" göre değerlendirilir. Bu kapsamda hesaplanacak faiz giderleri KKEG kabul edileceğinden Ticari Kâra ilave edilecektir (Balcı, 2012: 168).
- ❖ **Banka Hesapları:**
 - **Vadeli TL Hesabı:** VUK'un 281. maddesi gereği banka mevduat hesapları kayıtlı değeri değerlendirilip, işlemiş faizi hesap edilir (http4, aktaran, Balcı, 2012:168). Söz konusu faiz işlemiş süreyle orantılı olarak hesaplanmaktadır. Halbuki TFRS/9'a göre vadeli banka mevduatı "itfa edilmiş maliyet bedeli" yöntemine göre değerlemeye tabi tutulması ve faizlerin etkin faiz oranı kapsamında hesaplanması gerekmektedir. Bu sebeple VUK'a göre hesaplanan faiz tutarı ile TFRS'ye göre hesaplanan faiz tutarında farklılaşma yaşanacağından iki farklı faiz tutarı arasındaki fark Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir (Balcı, 2012: 168).
 - **Vadeli Döviz Tevdiat Hesabı (DTH):** VUK'un 280. ve 281. maddeleri ve 404 sayılı VUK Genel Tebliği uyarınca vadeli döviz tevdiat hesabının döviz tutarları Maliye Bakanlığının ilan ettiği kur ile çarpılmasının yanı sıra işlemiş faizde basit faiz formülüne göre hesaplanmalıdır. Gerek TMS/21'e göre piyasa kurunun kullanılması, gerekse DTH'nin banka mevduat hesabı olması sebebi ile TFRS/9'da belirtildiği gibi "itfa edilmiş maliyet bedeli" yöntemi kapsamında faizlerinin etkin faiz oranına göre hesaplanması gibi sebeplerden dolayı VUK ve TFRS faiz tutarları farklılaşmaktadır. Bulunan faiz farkı Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir (Balcı, 2012: 169).

6.3.1.2. Menkul Kıymetler

- ❖ **Hisse Senetleri Hesabı:** VUK'un 279. maddesi gereğince Hisse Senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir. TFRS/9'a göre ise gerçeğe uygun değer kullanılacaktır. Bu kapsamda gerçeğe uygun değer hisse senedinin borsa değeridir. Dönem sonlarında borsada değer düşüşü yaşayan bir hisse senedi için TFRS/9 kapsamında karşılık ayrılırsa VUK bakımından ayrılan karşılık KKEG niteliğindedir. Bu sebeple sözkonusu tutar Ticari Kâra eklenmelidir (Balcı, 2012: 169).

- ❖ **Özel ya da Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bono Hesapları:** Değerleme günü VUK'un 279. maddesi uyarınca özel ya da kamu kesimi tahvil, senet ve bonolarının faiz gelirleri tahakkuk ettirilerek tutarları hesaplanacaktır. Halbuki TFRS/9'a göre tahvil, senet ve bonolar "itfa edilmiş maliyet bedeli" yöntemine göre değerlemeye tabi tutulması ve faizlerin etkin faiz oranı kapsamında hesaplanması gerekmektedir. Bu sebeple VUK'a göre hesaplanan faiz tutarı ile TFRS/9'a göre hesaplanan faiz tutarında farklılaşma yaşanacağından iki farklı faiz tutarı arasındaki fark Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir (Balcı, 2012: 169).

6.3.1.3. Ticari Alacaklar

- ❖ **Alıcılar Hesabı:** VUK'un 281. maddesi uyarınca kayıtlı değeri ile değerlenen hesap tutarları, TFRS/9 kapsamında "itfa edilmiş maliyet bedeli" nden değerlendirilmektedir. Bu sebeple oluşan faiz giderleri VUK'tan dolayı KKEG niteliğindedir ve Ticari Kâra ilave edilmelidir (Balcı, 2012: 169-170).
- ❖ **Alacak Senetleri Hesabı:** VUK'un 281. maddesi uyarınca senetli alacaklar peşin (tasarruf) değerine indirgenebilirler. Bu durumda hesaplanacak reeskont oranı senet üzerinde yazılı değilse TCMB iskonto oranıdır. Senetli alacaklar, TFRS/9 gereğince itfa edilmiş maliyet bedelinden değerlendirilmektedir. TFRS gereğince piyasa faiz oranı etkin faiz oranı olarak kullanılacağından hesaplanacak faiz giderleri arasında doğal olarak fark oluşacaktır. Oluşan bu fark Ticari Kâra ya ilave edilecek ya da indirilecektir (Balcı, 2012: 170).
- ❖ **Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı:** VUK'un 323. maddesi uyarınca, ticari ya da zirai kazançla ve bunların elde edilmesi ya da idamesiyle alakalı olmak koşulu ile; dava veya icra safhasındaki alacaklarla, (hukuken) istenmiş olmasına karşın borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek alacaklar, şüpheli hale gelmiş sayılırlar. Şüpheli hale gelmiş alacaklar için karşılık ayrılabilir (Balcı, 2012: 170). TFRS/9'a göre şüpheli alacakların değerlendirme ölçüsü gerçeğe uygun değerdir (Akbulut, vd., 2011: 72). Bu sebeple VUK'un konuyu sınırlayıcı, TFRS'nin daha geniş tuttuğu belirtilebilir (Esen, 2009: 140). Bu kapsamda VUK'un 323. maddesindeki koşulları sağlamadığı halde TFRS'ye göre gider yazılabilecek tutarlar Ticari Kâra ilave edilmelidir (Balcı, 2012: 170).
- ❖ **Değersiz Alacaklar:** VUK'un 322. maddesi uyarınca bir alacağın değersiz sayılabilmesi için; tahsilinin artık mümkün olmadığına dair ya bir mahkeme kararı ya da ikna edici bir belge gereklidir. Değersiz alacaklar bu tarih itibarıyla zarar yazılıp bilanço dışı bırakılırlar. TMS/39'a bilanço dışı bırakma koşulları açıklanmıştır. Bu kapsamda standart konuyu VUK gibi sınırlamaktadır. Bu çerçevede VUK'un 322. maddesindeki şartları sağlamadığı halde TFRS'ye göre zarar yazılabilecek tutarları Ticari Kâra ilave edilmelidir (Balcı, 2012: 170).

6.3.1.4. Stoklar

- ❖ **Maliyete Katılamayan Sabit GÜĞ Tutarları:** VUK'un 274. Maddesi uyarınca; emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliyet bedeli VUK' un 262. maddesinde; "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamı" biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanımda anlatılmak istenen durum ise

tam maliyettir. Tam maliyet yöntemi, direk ilk madde ve malzeme, direk işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin değişken ve sabit kısımlarının tamamını mamul maliyetinin içinde olması gerektiğini kabul eden yöntemdir. Vergisel bakımdan bir malın işletme aktifine alınmaya kadar ödenen giderlerinin tamamı, ilişkili malın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir. Dağıtılmayan ve doğrudan gider yazılan genel üretim giderlerinden dönem sonu stoklara isabet eden tutarın ticari kara eklenmesi gerekir (Akbulut, vd., 2011: 92-93). TMS/2 ise “Normal Maliyet Yöntemi” ile mamul maliyetini belirlemektedir. Bu yöntem mamul maliyetine İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik, Genel Üretim Giderleri (GÜG)’nin değişken kısmı haricinde genel üretim giderlerinin sabit tutarlarını beklenen kapasite ile orantılı olarak katmaktadır. Mamul maliyetine katamadığı sabit GÜG tutarlarını dönem giderlerine kaydetmektedir (Balcı, 2012: 171).

Tablo 6.4. Başlangıç Ölçümünde Ortaya Çıkan Farklar (Akbulut, vd., 2011: 99)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Normal maliyeti aşan ve giderleştirilen genel üretim giderlerinden dönem sonu stoklara isabet eden pay	X		

Tablo 6.4. de görüldüğü üzere, başlangıç ölçümünde ortaya çıkan farklar da normal maliyeti aşan ve giderleştirilen genel üretim giderlerinden dönem sonu stoklara isabet eden pay ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 99).

- ❖ **Vadeli Fiyattan Satın Alınan Stoklar:** TMS/2 gereğince emtia peşin değeriyle muhasebeleştirilir. Emtianın edinimi için bir vade farkı söz konusu ise vade farkına isabet eden tutar faiz gideri olarak sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir. VUK' un 274. maddesine göre emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliye idaresi emtia dahil fatura edilen vade farklarını maliyetin bir unsuru saymaktadır. TMS/2 gereğince finansman maliyetine isabet eden ve gider yazılan tutarın dönem sonu stoklara isabet eden kısmı ticari kara eklenerek düzeltilir (Akbulut, vd., 2011: 94-95).

Tablo 6.5. Vadeli Satın Alınan Emtiada Vade Farklarının Durumu (Akbulut vd., 2011: 100)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Gider yazılan vade farkının dönem sonu stoklara isabet eden tutarı	X		

Tablo 6.5. de görüldüğü üzere, vadeli satın alınan emtiada vade farklarının durumunda, gider yazılan vade farkının dönem sonu stoklara isabet eden tutarı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 100).

- ❖ **Borçlanılarak Satın Alınan Stoklar:** 238 numaralı VUK genel tebliğine göre; işletmelerin finansman giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermelerinin mecburi bulunmadığı, bununla beraber aynı genel tebliğ gereğince emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşacak kur farklarının

maliyete intikal ettirilmesinin zorunlu olduğu, stokta bulunan emtia ile alakalı olarak daha sonra meydana çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir (Akbulut, vd., 2011: 96). TMS/23'e göre borçlanma maliyetleri maliyete dahil edilmemektedir (Çonkar, Gökçe vd., 2007: 75). Bu durumda TMS/23 gereğince işletme borçlanma maliyetlerinin tamamını giderleştirirken, VUK'a göre faiz giderlerini maliyete dahil etmese bile borçlanma maliyetinin bir unsuru olan olumsuz kur farklarını maliyete eklemesi gerektiği için sözkonusu tutarları Ticari Kâra ilave etmelidir (Balcı, 2012: 171).

Tablo 6.6. Stoklara Borçlanma Maliyetlerinden Pay Verilmesi (Akbulut, vd., 2011: 100)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Maliyete pay verilen borçlanma maliyetlerinden dönem sonu stoklara isabet eden tutar		X	
Maliyete eklenmesi gereken kur farklarını dönem sonu stoklara isabet eden kısmı	X		

Tablo 6.6. da görüldüğü üzere, stoklara borçlanma maliyetlerinden pay verilmesinde maliyete pay verilen borçlanma maliyetlerinden dönem sonu stoklara isabet eden tutar ticari kardan çıkartılırken, maliyete eklenmesi gereken kur farklarını dönem sonu stoklara isabet eden kısmı ise ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 100).

- ❖ **Stokların Sonraki Ölçümü:** TMS/2 stoklar standardı uyarınca stokların sonradan ölçümü varlığın maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir bedelden düşük olanıyla ölçülür. TMS/2 paragraf 6' ya göre; Net gerçekleştirilebilir değer ise tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının dönüştürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. VUK' ta stoklar VUK' un 262., 274. ve 275. maddeleri gereğince maliyet bedelinden değerlemeye devam edilir. TMS/2 stoklar standardına göre emtianın maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla ölçülmesi uygulaması ile VUK' nun emtiayı normal şartlar altında hep maliyetiyle değerliyor olması her iki uygulamada da zaman zaman birbiriyle aynı olmayan sonuçlar meydana çıkaracaktır. Buda ticari kar mali kar farklılığı doğuracaktır (Akbulut, vd., 2011: 98).
- ❖ **Stoklarda Değer Düşüklüğü:** VUK'un 274. maddesi gereğince malların maliyet bedelleri dikkate alındığında değerleme gününde satış bedelleri yüzde 10 ve daha fazla oranda düşüklük gösterirse, maliyet bedeli yerine kanunun 267. maddesinde sayılan ikinci yöntem hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilir denilmektedir (Balcı, 2012: 172). TMS/2 ise değerleme zamanın da stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlemesinden yanadır (Türker, 2010: 114). Bu kapsamda stok değer düşüklüğü tutarı TMS/2'ye göre farklı, VUK'un kriterlerine göre farklı oluşabilir. Bu kapsamda bu iki farklı değer düşüklüğü tutarı arasındaki fark Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir (Balcı, 2012: 172).

Tablo 6.7. Stok Değer Düşüklüğü Uygulaması (Akbulut, vd., 2011: 101)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
% 10' dan az değer düşüklüğü tutarının dönem sonu stoklara isabet eden kısmı	X		

Tablo 6.7. de görüldüğü üzere, stok değer düşüklüğü uygulamasında % 10' dan az değer düşüklüğü tutarının dönem sonu stoklara isabet eden kısmı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 101).

6.3.1.5. Satış Amaçlı Duran Varlık Hesabı

- ❖ **Satış Amaçlı Duran Varlık Hesabı:** TFRS/5' in 3. paragrafına göre; satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterini sağlayan varlıklar, defter değerli ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür. VUK' un 269., 270., 271. ve 273. maddelerine göre iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkul, gayrimenkullerin eklentileri, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar ve demirbaş eşya, maliyet bedeliyle değerlenir. Başlangıç ölçüm ve değerlemelerinin TFRS/5 ve VUK bakımından farklı olması ticari kar ve mali kar değerlerinin tespitinde de farklılıklara da yol açacaktır (Akbulut, vd., 2011: 126).
- ❖ **Amortismanların Durumu:** TFRS/5' in 25. paragrafına göre; İşletme satış amaçlı sınıflandırılan duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismana tabi tutmaz. Amortismana tabi duran varlık satış amaçlı duran varlık olarak muhasebeleştirmeye başladığı andan itibaren amortisman ayırma işlemi durdurulur. İşletme VUK hükümleri uyarınca amortismana tabi tuttuğu bir duran varlığı satış, takas, bağış... yoluyla işletmeden çekmediği müddetçe amortisman ayırmaya devam eder. Bu kıymetlerin amaçlanan durumu amortisman ayrılmasına etki etmediğinden dolayı işletme isterse mali karın tespitinde amortisman tutarını dönem kazancından düşmeye devam edebilir. TFRS/5 kapsamına alınan duran varlığın ayrılması durdurulan amortisman tutarının mali kar hesaplanırken VUK uyarınca amortisman ayrılmaya devam edilebileceğinden ayrılmayan kısmın gider yazılması mümkün olacaktır. Bu sebeple ayrılmayan amortisman tutarı kadar ticari karın azaltılması gerekir (Akbulut, vd., 2011: 126-127).

Tablo 6.8. Satış Amaçlı Duran Varlıkları Amortisman Tutarı (Akbulut, vd., 2011: 134)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Satış amaçlı duran varlık amortisman tutarı		X	

Tablo 6.8. de görüldüğü üzere, satış amaçlı duran varlıkları amortisman tutarı, satış amaçlı duran varlık amortisman tutarı ticari kardan çıkartılmaktadır (Akbulut, vd., 2011: 134).

6.3.2. Duran Varlıklar

6.3.2.1. Maddi Duran Varlıklar (MDV)

- ❖ **Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü:** VUK' un 269. maddesi uyarınca gayrimenkuller ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen diğer kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilir. VUK' da maddi duran varlıklarının ilk ve sonraki muhasebeleştirilmelerinde kullanılan değerlendirme yöntemi, maliyet bedeli modelidir (Akbulut, vd, 2011: 159). TMS/16'ya göre ise iki model söz konusudur. İşletmeler bu iki modelden birini seçmek hususunda özgür bırakılmışlardır: 1. Maliyet Modeli 2. Gerçeğe Uygun Değer Modeli (Balcı, 2012: 173). Farklı değerlendirme yöntemleri standart ile VUK' nu sonuç hesaplarıyla ilişkide farklı sonuçlara götürecektir (Akbulut, vd., 2011: 159).
- ❖ **Maddi Duran Varlıkların Satılması:** TMS/16 ya göre MDV kalemi elden çıkarıldığında bilanço dışı bırakılır. Bir MDV kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kaybı; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net hasılat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlir. VUK' un 328. maddesine göre; amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkı kar veya zarar hesabına geçirilecektir. Envanter değerinden bu değer için ayrılmış amortismanlar da düşülür (Akbulut, vd., 2011: 162). Yukarıdaki bilgiler ışığında bir duran varlık satılsa ya da bilanço dışı bırakılsa VUK' a ve TFRS' ye göre farklı defter değerlerine sahip olduğu için elde edilecek kâr ya da zarar tutarları farklı olacaktır. Bu sebeple bu tutarlar arasındaki farklar Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir (Balcı, 2012: 173).
- ❖ **Bakım-Onarım Giderleri İle Değer Artırıcı Giderlerin Durumu:** TMS/16 MDV standardına göre; bir MDV' in iktisabından sonra katlanılan maliyetler, varlıktan elde edilecek yararı ve varlığın mevcut performansını önemli oranda artırması halinde, ilgili varlığın maliyetine eklenir. VUK' un 272. maddesine göre; normal bakım-tamir ve temizleme giderleri haricinde gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini sürekli olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenecektir. TMS/16 ve VUK bakım-onarım harcamalarının maliyete eklenmesi hususunda aynı anlayıştadır. Ancak, TMS/16 da yer alan düzenli aralıklarla yenilenen bazı parçaların MDV kalemlerinin defter değerine eklenmesi, eksiklerinin, defter değerinin ise bilanço dışı bırakılması hususu, VUK' da düzenlenmemiştir (Akbulut, vd., 2011: 156-157).
- ❖ **Düzenli Arıza Kontrol Maliyetlerinin Durumu:** TMS/16, duran varlığın normal faaliyetine devam edebilmesi için yapılacak düzenli arıza kontrollerinin aktifleştirilmesini öngörürken, VUK' un 272. maddesi bunu öngörmemiştir. Bu sebeple yapılan harcamaların dönem gideri olarak dikkate alınıp Ticari Kârdan çıkartılması gerekir (Balcı, 2012: 173).

Tablo 6.9. Düzenli Arıza Kontrol Maliyetlerinin Durumu (Akbulut, vd., 2011: 165)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
TMS/16' ya göre maliyet bedeli içerisinde yer alacak düzenli arıza kontrol maliyetleri ile aktifleştirilen bu maliyet bedellerine isabet eden amortisman tutarı arasındaki fark		X	

Tablo 6.9. da görüldüğü üzere, TMS/16' ya göre maliyet bedeli içerisinde yer alacak düzenli arıza kontrol maliyetleri ile aktifleştirilen bu maliyet bedellerine isabet eden amortisman tutarı arasındaki fark ticari kardan çıkartılmaktadır (Akbulut, vd., 2011: 165).

- ❖ **Takas Yoluyla Edinilen MDV' nin Durumu:** TMS/16' ya göre; takas yoluyla elde edilen veya elden çıkarılan bir MDV kaleminin değeri istisnalar hariç olmak üzere gerçeğe uygun değer ile ölçülür. VUK' da ise takas işlemine yönelik özel bir düzenleme bulunmamasına karşın iki MDV takas edildiğinde, takas edilen varlıklar emsal değerleri ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer ile emsal değeri arasındaki bir fark oluşması halinde söz konusu bu fark, kar veya zarar içerisinde ticari kar-mali kar ayrımında dikkate alınır (Akbulut, vd., 2011: 155-156).

Tablo 6.10. Varlıkların Takası (Akbulut, vd., 2011: 164)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Gerçeğe Uygun Değer>Emsal Bedelden	X		
Gerçeğe Uygun Değer<Emsal Bedelden		X	

Tablo 6.10. da görüldüğü üzere, varlıkların takasında gerçeğe uygun değer>emsal değeri ticari kara eklenirken, gerçeğe uygun değer<emsal değeri ticari kardan çıkartılmaktadır (Akbulut, vd., 2011: 164).

- ❖ **MDV' da Amortisman Uygulaması (Genel Olarak):** TMS/16' ya göre; MDV' de amortisman tutarı varlık bedelinden kalıntı değeri ve değer düşüklüğü tutarının düşülmesinden sonraki tutara varlığın yararlı ömrüne göre tespit edilecek amortisman oranının uygulanması ile bulunur. VUK düzenlemelerine göre; amortisman tutarı ilişkili varlığın defter değerine tebliğlerde belirtilen yararlı ömürlerin uygulanması ile bulunur. TMS/16 ve VUK' a göre hesaplanacak amortisman tutarı yöntemsel farklılıklar sebebiyle aynı olamayabileceğinden dolayı ticari kardan mali kara geçerken oluşan farklılıkların dikkate alınması gerekir. Bunun yanı sıra VUK' un 313. maddesine göre; belirli bir tutarı geçmeyen MDV' in bir bölümü amortisman tabi tutulmayarak direk gider yazılabilecekken, TMS/16' da ise; MDV tanımına giren bütün iktisadi kıymetler maliyet bedellerine bakılmaksızın amortisman uygulamasına konu edileceklerdir. MDV' lar bakımından TMS/16 ve VUK farklı sonuçlar vermektedirler (Akbulut, vd., 2011: 159-160).

Tablo 6.11. Fazla Ayrılan Amortisman (Akbulut, vd., 2011: 166)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
VUK' un kabul ettiği amortisman tutarını aşan MDV amortisman tutarı	X		

Tablo 6.11. de görüldüğü üzere, fazla ayrılan amortismanla VUK'un kabul ettiği amortisman tutarını aşan MDV amortisman tutarı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 166).

Tablo 6.12. Belirli Bir Tutarı Aşmayan MDV' lar (Akbulut, vd., 2011: 167)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Belirli bir tutarı aşmayan MDV' lerin maliyet bedelleri ile amortisman tutarları arasındaki farka isabet eden tutar		X	

Tablo 6.12. de görüldüğü üzere, belirli bir tutarı aşmayan MDV'lerin maliyet bedelleri ile amortisman tutarları arasındaki farka isabet eden tutar ticari kardan çıkartılmaktadır (Akbulut, vd., 2011: 167).

- ❖ **Binalara Amortisman Ayrılmasında Arsanın Durumu:** TMS/16' ya göre; arsa ve binalar birlikte alındıkları halde ayrılabilir duran varlıklardır ve ayrı muhasebeleştirilirler, bu nedenden dolayı bazı istisnalar hariç olmak üzere arsaların sınırsız yaralı ömrü olduğundan dolayı binaların tam aksine amortismanla tabi tutulmazlar. VUK'a göre boş arazi ve arsalar amortismanla tabi tutulmazken, vergi uygulamasındaki iktisadi kıymetler, VUK' a göre belirlenecek maliyet bedeli üzerinden amortismanla tabi tutulacaklardır. Yani VUK hükümlerine göre üzerine inşa yapılan arsaya da binalarla birlikte amortisman ayrılacaktır. VUK uyarınca bina maliyetine arsa maliyetinin de eklenerek amortisman ayrılması TMS/16 uyarınca kabul edilir bir uygulama olmadığı için amortisman tutarının mali kara geçerken ticari kardan çıkarılması gerekir (Akbulut, vd., 2011: 160).

Tablo 6.13. Binalara Amortisman Ayrılmasında Arsaya İsalet Eden Tutarın Amortismanı (Akbulut, vd., 2011: 167)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Binaların üzerine inşa edildiği arsaların bedellerine isabet eden amortisman tutarı		X	

Tablo 6.13. de görüldüğü üzere, binalara amortisman ayrılmasında arsaya isabet eden tutarın amortismanında binaların üzerine inşa edildiği arsaların bedellerine isabet eden amortisman tutarı ticari kardan çıkartılmaktadır (Akbulut, vd., 2011: 167).

- ❖ **MDV' da Değer Düşüklüğü:** VUK'ta duran varlıkların değer düşüklüğü hususuna değinilmemiştir. Onun yerine 317. maddede belirtilen Fevkale

Amortisman'a yönelik bilgi verilmiştir. TMS/36 hükümleri kapsamında “geri kazanılabilir tutar” ile defter değeri karşılaştırılarak varlıktaki değer düşüklüğü belirlendiğinden doğal olarak VUK'a göre belirlenen maliyet bedeli ya da fevkaleda amortisman ayırmak şeklinde gerçekleştirilen değer düşüklükleri ile TMS/36'ya göre belirlenen değer düşüklükleri arasında fark olacak ve söz konusu fark Ticari Kâra eklenecek ya da çıkarılacaktır (Akgün, 2009 :14-18).

Tablo 6.14. Değer Düşüklüğü Uygulaması Nedeniyle Ortaya Çıkan Farklar (Akbulut, vd., 2011: 167)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
VUK' un kabul ettiği amortisman tutarını aşan MDV değer düşüklüğü ve amortisman tutarı	X		

Tablo 4.16. da görüldüğü üzere, değer düşüklüğü uygulaması nedeniyle ortaya çıkan farklar da VUK'nun kabul ettiği amortisman tutarını aşan MDV değer düşüklüğü ve amortisman tutarı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 167).

- ❖ **MDV' in Satışında Yenileme Fonu:** VUK'nun 328. maddesi uyarınca maddi duran varlıkların satışında yenileme fonu uygulaması gerçekleştirilmişse, söz konusu satış kârı sonuç hesaplarına aktarılmamıştır. TMS/16'ya göre bu tür bir uygulama olamayacağından tutar Ticari Kârdan indirmelidir. Eğer işletme yenileme fonu uygulamasından vazgeçerse, tutar yeniden Ticari Kâra eklenmelidir (Balcı, 2012: 174).

Tablo 6.15. Yeniden Değerleme Farkı (Azalış) (Akbulut, vd., 2011: 165)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
TMS/16' ya göre yeniden değerlemede azalışı olmuş ise gider yazılan bu kısmın yeniden değerlendirme tutarı ile defter değeri arasındaki farka isabet eden amortisman tutarını aşan kısmı	X		

Tablo 6.15. de görüldüğü üzere, TMS/16' ya göre yeniden değerlemede azalışı olmuş ise gider yazılan bu kısmın yeniden değerlendirme tutarı ile defter değeri arasındaki farka isabet eden amortisman tutarını aşan kısmı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 165).

Tablo 6.16. Yeniden Değerleme Farkı (Artış) (Akbulut, vd., 2011: 166)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
TMS/16' ya göre yeniden değerlemede artış olmuş ise yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan tutar ile defter arasındaki farka isabet eden amortisman bedeli	X		

Tablo 6.16. da görüldüğü üzere, TMS/16' ya göre yeniden değerlemede artış olmuş ise yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan tutar ile defter arasındaki farka isabet eden amortisman bedeli ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 166).

6.3.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- ❖ **Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Ölçümü:** TMS/38'in 24. paragrafına göre; maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında maliyet bedeliyle ölçülür. VUK'nun 269. maddesine göre; gayrimenkuller ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen diğer kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Standarda göre işlem maliyetleri maliyete dahil edilmişse mali kar bakımından herhangi bir sorun söz konusu değildir. Başlangıç değerlemesi açısından TMS/38 standardı ile VUK uyumludur (Akbulut, vd., 2011: 202-203).

Tablo: 6.17. Vade Farkı ve Finansman Giderlerinin Maliyete Eklenmesi
Konusunda Ortaya Çıkan Farklar (Akbulut, vd., 2011: 213)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Aktifleştirilmeyip gider yazılan borçlanma maliyetleri	X		

Tablo 6.17. de görüldüğü üzere, vade farkı ve finansman giderlerinin maliyete eklenmesi konusunda ortaya çıkan farklarda aktifleştirilmeyip gider yazılan borçlanma maliyetleri ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 213).

- ❖ **Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Araştırma Giderleri:** TMS/38 araştırma giderlerini giderleştirirken, VUK, 333 sayılı Genel Tebliği ile araştırma-geliştirme giderlerini aktifleştirildiğinde hangi oranda amortisman ayrılabilceğini belirtmektedir. Bu kapsamda TMS/38 gereğince giderleştirilen araştırma tutarları Ticari Kâra eklenecektir (Balcı, 2012: 175).

Tablo 6.18. İşletmede İmal Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin AR-GE Harcamalarının Giderleştirilmesi Farkları (Akbulut, vd., 2011: 213)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Gider yazılan AR-GE harcamalarından, gayri maddi hakla sonuçlanan varlığın harcamaları	X		

Tablo 6.18. de görüldüğü üzere, işletmede imal edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin AR-GE harcamalarının giderleştirilmesi farklarında, gider yazılan AR-GE harcamalarından, gayri maddi hakla sonuçlanan varlığın harcamaları ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 213).

- ❖ **Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması:** TMS/38 ve VUK'nun özellikle 315-320. maddelerinde yer alan amortisman konusu ile alakalı hükümler karşılaştırıldığında her iki sisteme göre hesaplanacak amortisman tutarları, yöntemsel farklılıklar sebebiyle aynı olmayacaktır. Bu

sebeple belirlenecek amortisman tutarları arasındaki farklar Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir (Balcı, 2012: 175). Diğer yandan VUK'nun 313. maddesinde yazılı amortisman sınırı sebebiyle gider yazılabilecek maddi olmayan duran varlıklar, TMS/38'e göre amortismanına tabi tutulacağından TMS/38 ve VUK'na göre hesaplanacak amortisman tutarları arasındaki farklar Ticari Kârdan indirilecektir (Akbulut vd., 2011: 208).

Tablo 6.19. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasından Kaynaklanan Farklar (Akbulut vd., 2011: 214)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
VUK koşullarını taşımayan maddi olmayan duran varlık amortisman tutarları	X		

Tablo 6.19. da görüldüğü üzere, maddi olmayan duran varlıklarda amortisman uygulamasından kaynaklanan farklarda, VUK koşullarını taşımayan maddi olmayan duran varlık amortisman tutarları ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 214).

- ❖ **Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü:** VUK'nda duran varlıkların değer düşüklüğü hususuna değinilmemiştir. Onun yerine 317. maddede belirtilen Fevkale Amortisman'a yönelik bilgi verilmiştir. TMS/36 hükümleri kapsamınca “geri kazanılabilir tutar” ile defter değeri karşılaştırılarak varlıktaki değer düşüklüğü belirlendiğinden doğal olarak VUK'na göre belirlenen maliyet bedeli ya da fevkaledge amortisman ayırmak yoluyla gerçekleştirilen değer düşüklükleri ile TMS/36'ya göre belirlenen değer düşüklükleri arasında fark olacak ve sözkonusu fark Ticari Kâra eklenecek ya da çıkarılacaktır (Balcı, 2012: 175).

Tablo 6.20. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Uygulama Farkları (Akbulut vd., 2011: 214)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
VUK' un kabul ettiği amortisman tutarlarını aşan maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü tutarı	X		

Tablo 6.20. de görüldüğü üzere, maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulama farklarında VUK'nun kabul ettiği amortisman tutarını aşan maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü tutarı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 214).

- ❖ **Yenileme Giderlerinin Durumu:** TMS/38'in 115. paragrafına göre; İşletmenin maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenileme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri mali durum tablosu dışında bırakılır. VUK'nun 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini sürekli olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir. Yenileme giderlerinin bilanço dışı

birakılması konusunda TMS/38 ile VUK açısından uyumsuzluk söz konusudur. Bu uyumsuzluk standarda göre ekonomik değeri olmayan varlığın bilanço dışı bırakılması anlayışı ile VUK'nun da değeri ne olursa olsun varlıkların işletmeden çekilmesinde 269. madde gereğince emsal bedelin uygulanması gereğinden doğmaktadır. Mali karın tespitinde söz konusu farklılık göz önünde bulundurulmalıdır (Akbulut vd., 2011: 212).

Tablo 6.21. Bilanço Dışı Bırakılan Yenilenmiş Bölümlerin Eski Kısımları Nedeniyle Ortaya Çıkan Farklar (Akbulut vd., 2011: 214)

Açıklama	Ticari Kara Eklenir	Ticari Kardan Çıkartılır	Fark Yok
Bilanço dışı bırakılan maddi olmayan duran varlık kısmının VUK md.267 uyarınca emsal bedeli tutarı	X		

Tablo 6.21. de görüldüğü üzere, bilanço dışı bırakılan yenilenmiş bölümlerin eski kısımları nedeniyle ortaya çıkan farklarında, bilanço dışı bırakılan maddi olmayan duran varlık kısmının VUK 267. maddesi uyarınca emsal bedeli tutarı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 214).

6.3.3. Pasif Hesaplar

6.3.3.1. Mali Borçlar

- ❖ **Banka Kredileri Hesabı:** VUK' un 285. maddesi gereği banka kredileri kayıtlı değeri değerlendirilip, işlemiş faizi hesap edilmektedir (http4, aktaran, Balcı, 2012: 175). Söz konusu faiz işlemiş süreyle orantılı olarak hesaplanmaktadır. Hâlbuki TFRS/9'a göre bankaya olan kredi borçları "itfa edilmiş maliyet bedeli" yöntemine göre değerlemeye tabi tutulması ve faizlerin etkin faiz oranı çerçevesinde hesaplanması gerekmektedir. Bu sebeple VUK' a göre hesaplanan faiz tutarı ile TFRS' ye göre hesaplanan faiz tutarında farklılaşma yaşanacağından iki farklı faiz tutarı arasındaki fark Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir (Balcı, 2012: 175).

6.3.3.2. Ticari Borçlar

- ❖ **Borç Senetleri Hesabı:** VUK'nun 285. maddesi uyarınca senetli borçlar peşin (tasarruf) değerine indirgenebilirler. Bu durumda hesaplanacak reeskont oranı senet üzerinde yazılı değilse TCMB iskonto oranıdır. Senetli borçlar, TFRS/9 uyarınca itfa edilmiş maliyet bedelinden değerlendirilmektedir. TFRS gereğince piyasa faiz oranı etkin faiz oranı olarak kullanılacağından hesaplanacak faiz gelirleri arasında doğal olarak fark oluşacaktır. Şayet VUK değerlemesinden dolayı oluşan reeskont faiz geliri, TFRS' ye göre hesaplanan gelirden fazla ise aradaki fark Ticari Kâra ilave edilecektir. Tam tersi söz konusu olduğunda indirilecektir (Balcı, 2012: 176).

Önceki bölümlerde incelediğimiz bilanço kalemleri ile gelir tablosunun satış kalemlerinde sonuç hesaplarına yani kar ve zarara veri üreten hallerin tamamı ortaya konulmuştur. Ayrıca bu hallerin ilişkili standartlarda ve başta VUK olmak üzere vergi kanunlarında nasıl bir uygulamaya tabi oldukları belirtilmiştir. Bundan sonra yapılacak

işlem ise bu uygulamalardan meydana çıkan sonuçları başlangıçtaki muhasebe karına/ticari kara “eklenecekler” ve “çıkarılacaklar” olarak sınıflandırmak ve nihai farkın ticari kara eklenmesi veya çıkarılması ile de vergileme öncesi “düzenlenmiş kara” ulaşmak ve bu karı beyannameye dahil edip indirilecek vergi kolaylıkları, ilave edilecek kabul edilmeyen indirimler gibi diğer işlemler sonucu matraha ulaşmaktır (Akbulut, vd., 2011: 323).

.	• TİCARİ KAR (MUHASEBE KARI)
+	• TMS/TFRS ↔ V.KANUNLARI KARŞILAŞTIRMASINDA EKLENECEKLER
-	• TMS/TFRS ↔ V.KANUNLARI KARŞILAŞTIRMASINDA ÇIKARILACAKLAR
=	• DÜZELTİLMİŞ KAR (Beyannameye İntikal Ettirilecek Kar)

Şekil 6.1. Ticari Kardan Mali Kara Geçiş (Akbulut vd, 2011:323).

Şekil 6.1. de görüldüğü üzere, bütün kalemler için yapılacak bu uygulama sonrasında düzeltilmiş kara ulaşılabacaktır. Yukarıda açıkladığımız ticari kardan mali kara geçiş uygulaması sonucu elde ettiğimiz düzeltilmiş kar tutarı ticari karın yerini alacaktır. Böylece bu düzeltilmiş kar üzerinden işletme kanunen kabul edilmeyen giderleri ekleyecek, beş yıllık zarar dahil, indirim ve istisnaları düşebilecek... ve matraha ulaşabilecektir. Bulunan düzeltilmiş kar, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi için yıllık beyannamelerinde yer alacaktır (Akbulut, 2011:325).

TMS/12 Gelir Vergileri standardının uygulaması, Ülkemizde bugüne kadar gelmiş Ticari Kâr/Mali Kâr ayrımının muhasebeleştirilmesine imkan sağlamaktadır. Standardın uygulanması ile mali tablolarda gösterilen Ticari Kâr aynı zamanda Mali Kâr olacak ve tablo kullanıcılarının daha etkin bir mali analiz yapması sağlanmış olacaktır. Bu standardın yeterince anlaşılması ve uygulanması TFRS ve vergi yasaları arasında olan ve her zaman olacak farklılıkların giderileceği anlamına gelmemektedir. Amaçlarının farklı olması sebebi ile devletin sosyal ve ekonomik hedeflerine varabilmek için kullandığı vergi yasaları ile işletmelerin ekonomik, mali yapılarını ve faaliyet performanslarını gerçeğe uygun şekilde ortaya koymak isteyen TFRS'ler arasında her zaman ayrışma yaşanacaktır. Bu durumda Mali Kâr hesabı muhasebe dışı yöntemlerle yapılmayarak bilançoya dahil edilecektir (Balcı, 2012: 176-177).

7. VUK'NDAN TFRS'YE ÇEVİRİM

Bilindiği üzere, YTTK'nda; gerçek ve tüzel kişi tacirlerin (tüm şirketlerin), UFRS / TFRS'nın özdeşi olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan TFRS / TMS'na tabi olması öngörülmüştür. Ayrıca YTTK kapsamında söz konusu TFRS / TMS'nın belirli sınırlamalarla KOBİ'ler içinde uygulanması mecburi duruma getirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince, işletmeler muhasebe kayıtlarını ve dolayısıyla bu kayıtlar üzerinden hazırlanacak mali tablolarını 01.01.2013 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde Kaydetmek-Düzenlemek- Raporlamak zorundadırlar. Şirketlerin, mevcut Tek Düzen Hesap Planı üzerinden ürettikleri finansal tabloların muhasebe kayıtlarının, 01.01.2013 tarihinden itibaren TMS/ TFRS hükümlerine uygun olması gerekmektedir. Ancak, TFRS / TMS ve IFRS / IAS a göre hazırlanan mali tabloların bir önceki yılla karşılaştırmalı olarak hazırlanması bir zorunluluktur. Bu sebeple 31.12.2013 tarihinden itibaren hazırlanan finansal tablolar 31.12.2012 tarihli finansal tablolar ile karşılaştırmalı olarak hazırlanıp sunulacaktır. Türkiye'de ticari yaşamın tüm kurallarının gözden geçirilerek yeniden düzenlendiği de dikkate alındığında, tüm şirketlerin 2012 yılı başından itibaren bu düzenlemelere uyum sağlaması ve hazırlıkların buna göre yapılması büyük önem arz etmiştir. Bu kapsamda TFRS-TMS (IFRS-IAS) açısından, VUK-TDMS-TDHP' ye göre temel değerlendirme farklılıkları aşağıdaki tabloda sunulmuştur (www.muhasabetr.com, 15.03.2014).

Tablo 7.1. TFRS-TMS (IFRS-IAS) Açısından, VUK-TDMS-TDHP'ye Göre Temel Değerleme Farklılıkları (TFRS-TMS, <http://www.muhasabetr.com>, 15.03.2014).

HESAPLAR	VERGİ TEKDÜZEN SİSTEMİ- PLANI	USUL TEKDÜZEN	KANUNU- MUHASEBE HESAP	TÜRKİYE STANDARTLARI FİNANSAL STANDARTLARI (TMS/TFRS)	MUHASEBE - TÜRKİYE RAPORLAMA
KASA		- VUK'un 280. ve 284. maddeleri uyarınca, nakit paralar yer alır. Türk Lirası itibari değer üzerinden, yabancı paralar ise değerlendirme kuru ile değerlendirilerek gösterilir. - Değerleme farkları 646-Kambiyo Karları / 656-Kambiyo Zararları hesaplarına aktarılır.		- Nakit paraların nasıl değerlendirilmesine dair özel bir hüküm yoktur. - Değerleme, yabancı paralar bakımından VUK'da olduğu gibi değerlendirme kuru ile yapılır.	
ALINAN ÇEKLER		- VUK'un 266. ve 280. maddeleri uyarınca, Türk Lirası cinsinden olanlar itibari değer üzerinden, yabancı para cinsinden olanlar ise değerlendirme kuru ile değerlendirilerek gösterilir. - Vadesi gelmiş ancak henüz tahsil edilmemiş çekler 101-Alınan Çekler hesabında izlenir.		- Türk Lirası cinsinden olanların nasıl değerlendirilmesine dair özel bir hüküm yoktur. - Değerleme, yabancı paralar bakımından VUK'da olduğu gibi değerlendirme kuru ile yapılır. - Vadesi gelen ve gelmeyen çeklerin ayrımının yapılması gerekir.	

BANKALAR	• Çek vadeli ise 121-Alacak Senetleri hesabına aktarılır. Ancak yaygın uygulama 101-Alınan Çekler hesabında veya nazım hesaplarda izleme yönündedir. • Bankadaki paralar kayıtlı değeri üzerinden değerlendirilir. • Mevduatlar vadeli ise, 181-Gelir Tahakkukları hesabına faiz tahakkuku yapılarak 642-Faiz Gelirleri hesabına gelir yazılır. • VUK'un 280. ve 281. maddeleri uyarınca, Aynı işlem repo hesapları için yapılır.	• Vadesi gelmemiş olanlar mutlaka 101 hesaptan 121 hesaba aktarılır. • VUK'a benzer işlem yapılmaktadır. Ancak faiz gelirleri tahakkuk tutarı anaparanın üzerine ilave edilir. (102/181) (TMS-1) • A ve B tipi likit fon yatırım araçları VUK-TDHP'da 102 hesapta gösterilmişse, 118 hesaba çekilir. (118/102)
VERİLEN ÇEKLER	• Vadesi gelmeyen verilen çeklerin 321-Borç Senetleri, vadesi gelenlerin 103-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) hesabında izlenmesi gerekir. • Uygulamada tamamının 103-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) hesabında izlendiği görülmektedir.	• Vadesi gelenler 103'de, gelmeyenler ise 321'de izlenir. • VUK'da vadesi gelmeyenlerden 103'te izlenenler ters kayıtlı 321 hesaba aktarılır. (103/321)
MENKUL KIYMETLER	• 110-Hisse Senetleri, 111-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları, 112-kamu Kesim Tahvil senet ve Bonoları, 118-Diğer Menkul Kıymetler hesaplarında izlenir. • VUK'un 279. maddesi uyarınca, Menkul kıymetler "alış bedeli" ile değerlendirilir.	• TMS/32, TMS/39 ve TFRS/7'ye göre, Finansal varlıklar; Alım-satım amacıyla elde tutulan finansal varlıklar, Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, Kredi ve alacaklar, Satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılır. • 110-Hisse senetleri hesabı Alım-satım amacıyla elde tutulan finansal varlıklar sınıflamasına girerken, 111-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları ile 112-kamu Kesim Tahvil senet ve Bonoları hesapları vadeleri ve alınış amaçlarına göre her üç gruba da girmektedir. • TMS/39'a göre, Finansal varlıklar ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. • Alacaklar gerçeğe uygun değerle ölçülebilir ve muhasebeleştirilmede iskonto edilmiş tutarın kaydedilmesi esastır.

ALACAKLAR VE REESKONT UYGULAMASI	yabancı para cinsinden olan alacaklar ortaya çıktıklarında cari kur üzerinden, dönem sonlarında ise değerlendirme kuru üzerinden değerlendirilir. • Reeskont isteğe bağlı ve sadece senetli alacaklar için geçerlidir. • VUK'un 281. maddesi uyarınca, Reeskont uygulamasında, alacak senedinde faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Merkez Bankası iskonto oranı uygulanır. • Hesaplanan reeskontlar 657-Reeskont Faiz Giderleri karşılığında, 122-Alacak Senetleri Reeskont hesabında izlenir. • Bir sonraki dönemde 122-Alacak Senetleri Reeskont hesabı, 647-Reeskont Faiz Gelirleri hesabı karşılığında kapatılır.	• TMS/39'a göre, Çeşitli alacakların içinde bulunan ve ilişkili taraflara ait olanlar "ilişkili taraftan alacaklar" hesabının altına kaydedilir. (131-Ortaklardan Alacaklar / 120-Alıcılar). -Tüm alacaklar reeskonta tabidir. (SPK uygulamasında üç aydan uzun vadeli olanlar). Vadeli alacaklar gerçeğe uygun değeri ile (iskonto edilmiş) raporlanır. (657-Reeskont Faiz Giderleri / 122)-Alacak Senetleri Reeskontu . • TMS/39'a göre, reeskont işlemi iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış etkin faiz hesaplanarak yapılır. • Bu esasa göre bulunan tutar, VUK'na göre yapılan işleme göre bulunan değer dikkate alınarak düzeltilir.
ŞÜPHELİ ALACAKLAR	• Alacağın şüpheli hale gelmesi için, alacağın mutlaka ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır. • VUK'un 323. Maddesi uyarınca, şüpheli alacak karşılığı ayırmak için alacağın dava ve icra safhasında olması gerekir. • Şüpheli alacak haline dönüştüğü halde, döneminde karşılık ayrılmamışsa, sonradan karşılık ayrılması haline KKEG niteliğindedir. • 128-Şüpheli Ticari Alacaklar / 120-Alıcılar ve 654-Karşılık Giderleri / 129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesaplarında izlenir.	• Tahsil edilemeyeceği düşünülen her türlü alacak için karşılık ayrılır. İşletmenin takdir hakkı bulunmaktadır. • 128-Şüpheli Ticari Alacaklar / 120-Alıcılar ve 770-632-Genel Yönetim Giderleri / 129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesaplarında izlenir. • Karşılık giderleri VUK'taki gibi 654-Karşılık Giderleri hesabına değil, 770-632-Genel Yönetim Giderleri hesabına aktartılır. • Geçmiş döneme ait oluşan şüpheli alacak tutarı, cari dönem mali tablosu hazırlanırken 120-Alıcılar hesaba aktarılır ve daha sonra 580-Geçmiş Dönem Zararları hesabına kaydedilir.
	A-Stoklar, 150-İlk Madde ve Malzeme, 151-Yarı Mamuller-Üretim, 152 Mamuller, 153-Ticari Mallar, 157-Diğer Stoklar, 159-Verilen Sipariş Avansları hesaplarında izlenir.	A-TMS/2'ye göre, Stokların maliyetini; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetler içerir.
	• VUK'un 275. maddesi uyarınca, stoklar satın alma ve üretim maliyetleri ile değerlendirilir.	• Değerleme gününde maliyet bedeline göre satılabilir veya yeniden satın alınan fiyatında

STOKLAR-I

- VUK'un 278. maddesi uyarınca, değeri düşen emtia emsal bedeli ile değerlendirilir. Takdir komisyonu kararına göre fark gider yazılır.
- VUK'un 274. Maddesi uyarınca, emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- Satın alınan malın satın alma maliyetine, nakliye, gümrük, alış komisyonu, taşıma sigortaları gibi giderler eklenir.
- İndirilemez nitelikteki KDV'ler maliyetin bir unsurudur.
- VUK'un 275. maddesi uyarınca, direkt faiz ve kur farkları, mal aktife girinceye kadar ödenmiş ise maliyete ilave edilir. Mal aktife girdikten sonra yapılan ödemelerin maliyete ve giderlere intikali ihtiyaridir.
- Stok değerlemesinde fiili maliyet esastır. Ancak FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemleri de kullanılır.

B-Stoklarda meydana gelen değer kayıpları 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabında izlenir.

- Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654-Karşılık Giderleri Hesabı karşılığında 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabında izlenir.
- Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ve/veya satılması halinde ilgili stok hesabı karşılığında 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabında muhasebeleştirilir.

STOKLAR-II

düşüklük tespit ediliyor ise düşük değer ile değerlendirilir.

- Düşük değer, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden daha düşük olanıdır. (NGD= Tahmini satış fiyatı – tahmini tamamlanma maliyeti)
- Ticari malları içinde kullanılmayan ve pazarda satılamayacak değeri düşen malları varsa bunun için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. (620-Satılan Mamuller Maliyeti, 621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti / 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)).
- Finansman giderleri (faiz, komisyon ve kur farkları) maliyete yansıtılmaz. (TMS-2). VUK'na göre varsa yansıtılanlar geri çekilir. (660-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri / 150-İlk Madde ve Malzeme, 620-Satılan Mamuller Maliyeti, 621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti)
- TMS/23'e göre, ancak, özellikli varlık niteliğindeki zorunlu olarak uzun süren yapım işlerinde finansman giderleri maliyete yansıtılır. (Uçak, gemi yapımı, yap-sat inşaat işleri vb.).

B-UMS/2'nin 18. maddesi uyarınca, mal vadeli alındığında, normal fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark finansman gideri sayılır. Burada alım işlemi ile finansman işleminin birlikte yapıldığı kabul edilmektedir.

- Erken ödeme ıskontosu alındığı takdirde, bu tutarlar maliyet ile ilişkilendirilmez, doğrudan gelir yazılır.
- Stokların değerlendirilmesinde FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri temel alınmaktadır.
- TMS/2'nin 21. maddesi uyarınca, TMS, maliyete yakın olması nedeniyle perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin vermektedir.
- TMS/2'nin 22. maddesi uyarınca, perakende

STOKLAR-III

değerleme yönteminde stok maliyeti stokların satış değerinden, o stok grubunun brüt kar marjının düşülmesiyle bulunur.

C-TMS/2'nin 23.maddesi uyarınca, özel mallar için de gerçek parti maliyet yöntemi kullanılır.

- Benzer özellik ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi uygulanır.
- TMS/2'nin 25. maddesi uyarınca, tür ve kullanım alanları farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir.
- TMS/2'nin 29. maddesi uyarınca, değeri düşen stoklar için takdir komisyonundan karar alınarak stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılıp gider yazılır.

- TDMS'de canlı varlıklara ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.
- VUK'un 276. ve 277. maddeleri uyarınca, zirai mahsuller ve hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda emsal bedeli ile değerlendirilir.

- Canlı varlıkların maliyetini, tüm elde etme maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve canlı varlıkların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler içerir. Tarımsal ürünler gerçeğe uygun değer ile kayıtlara alınır.
- TMS/41'e göre, canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek il kayda alınış sırasında doğan kazanç veya zarar veya daha sonra gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek bulunan değerde meydana gelecek bir değişme, ortaya çıktığı dönemde gelir veya gider olarak kaydedilir.
- TMS/41'e göre, canlı varlıklarda gerçeğe uygun değer belirlenememesi durumunda, canlı varlık maliyet bedeli ile kayıtlar ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer azalışları düşüldükten sonraki değer ile değerlendirilir.

**CANLI
VARLIKLAR**

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

- 170-178-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında izlenir.
- Yıllara sari sözleşmelerden kaynaklanan gelir ve giderler projenin bittiği dönemde gelirleştirilir ve giderleştirilir.
- İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise “751, 761, 771 ve 781” kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.
- Gelir Vergisi Kanunu(GVK)’nun 44. maddesi uyarınca, bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında 622-Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredilir. Dönem gideri niteliğinde olanlar ise 63-Faaliyet Giderleri hesaplarına devredilir.
- GVK’nun 44. maddesi uyarınca, geçici kabulün yapıldığı dönemden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler ortaya çıktığı dönemde 649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar veya 659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesaplarında izlenir.

TMS/11’e göre, yıllara sari sözleşmelerden kaynaklanan gelir ve giderler projenin bittiği dönemde değil, tamamlanma derecesi dikkate alınarak ilgili dönemde gelirleştirilir ve giderleştirilir.

- TMS/11’e göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeyleri esas alınarak, maliyetler ve gelirler inşaat işlerinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılır.
- İnşaat sözleşmeleri “sabit fiyatlı sözleşme” ve “maliyet artı kar sözleşmesi” olarak sınıflandırılır. Bazı sözleşmeler, her ikisinin de özelliklerini birlikte taşıyabilirler.
- Sözleşme maliyetleri; doğrudan ilişkili maliyetler, işle ilişkisi kurulabilen maliyetler ve müşteriye yüklenebilecek diğer maliyetlerden oluşur.
- TMS/11’e göre, inşaat gelirleri; başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarından, gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlardan ve güvenilir biçimde ölçülebilir olanlardan oluşur.
- Sözleşme maliyetleri ve sözleşme gelirleri güvenilir olarak ölçülebildiği sürece, sözleşme gelirleri ve sözleşme maliyetleri işin tamamlanma düzeyine (yüzdesine) göre sonuç hesaplarına yansıtılır.

İŞTİRAKLER

- 242-İştirakler hesabında izlenir.
- İştirakler alış veya maliyet değeri ile kaydedilir.
- VUK’un 279. maddesi uyarınca, borsada işlem görenler borsa değeri ile borsada işlem görmeyenler ise (izin veriliyorsa) enflasyona göre düzeltilmiş maliyet bedeli değeri izlenir.

- TMS/28’e göre, iştirak, iş ortaklığı ve bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.
- İştirakler satılmaya hazır, ticari amaçlı ve/veya vadesine kadar elde tutulacak olarak sınıflandırılır.
- Önemli etkinlik taşıyan iştirakler, konsolide finansal tablolarda öz kaynak

**BAĞLI
ORTAKLIKLAR**

- 245-Bağlı Ortaklıklar hesabında izlenir.
- İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak %50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına, veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştirakler bağlı ortaklıktır.
- Bağlı ortaklıklar alış veya maliyet değeri ile kaydedilir.
- VUK'un 279. maddesi uyarınca, borsada işlem görenler borsa değeri ile borsada işlem görmeyenler ise (izin veriliyorsa) enflasyona göre düzeltilmiş maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- Bağlı ortaklıklar konsolide edilmemektedir.

yöntemine göre değerlendirilir.

- TMS/28 ve TMS/39'a göre, iştirakler piyasa değeri veya elde etme maliyetinin düşük olanı ile değerlendirilir.
- TMS/28'e göre, bağlı ortaklık, işletmenin adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmelerde dahil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir.
- TMS/28 ve TMS/39'a göre, bağlı ortaklıklar piyasa değeri veya elde etme maliyetinin düşük olanı ile değerlendirilir.
- TMS/27'e göre, ana ortaklık, kontrolü altındaki bağlı ortaklıkları kendi finansal tablolarında konsolide etmek zorundadır.

- Maddi Duran Varlıklar 250 ile 259 arası hesaplarda izlenir.
- Maddi Duran Varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.

ATMS/16 ve TMS/17'ye göre, maddi duran varlık ile ilgilendirilebilen her türlü maliyet (satın alma bedeli, nakliye, indirilemez nitelikli vergiler) aktifleştirilir.

B- TMS/20'ye göre, teşvikli olarak alınan bir varlık varsa, alınan sübvansiyonlar varlığın defter değerinden düşülür.

**MADDİ DURAN
VARLIKLAR-II**

- Amortisman uygulamasında varlığın ekonomik ömrü ile faydalı ömrü birbirinden ayrılmıştır.
- Faydalı ömür işletme tarafından belirlenir ve amortisman buna göre ayrılır.
- Toplu sabit kıymet alımlarında her bir kıymet için ayrı amortisman oranı uygulanır. (Otel vb.)
- Araziyle birlikte alınan binada, binanın değeri ayrıca hesaplanarak amortisman ona göre ayrılır.
- Maddi duran varlığın alım tarihi dikkate alınarak kıst amortisman uygulaması yapılır.

MADDİ DURAN VARLIKLAR-III

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

C- TMS/16'ya göre, MDV'nin değeri her hesap döneminde gözden geçirilerek faydalı ömür buna göre belirlenir.

- USM/16 ve USM/31'e göre, MDV'ler maliyet bedeline göre, daha yüksek bir değer olan gerçeğe uygun değer ile yeniden değerlendirilebilir. Gerçeğe uygun değer, sabit kıymetin piyasa koşullarında satılması halinde beklenen fiyattır. (Piyasa Rayıcı).
- Bu şekilde yapılan değerlendirme ile sabit kıymetin kayıtlı değeri arasında olumlu fark varsa, bu tutar öz kaynaklar altında yeniden değerlendirme fonuna kaydedilir.
- Gelecek dönemde değer kaybı olursa bu fondan düşülür.
- TMS/16 ve TMS/40'a göre, ancak yeniden değerlemeye göre varlığın maliyetinde bir kayıp oluşmuşsa bu tutar gider yazılır.
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar 260-264 ve 267-269 grubu hesaplarda izlenir.
- Maddi olmayan duran varlıkların bir bölümünün (haklar, şerefîyeler) değişim değerleri söz konusu olabilirken, aktifleştirilmiş giderlerin değişim değeri bulunmaz.
- VUK'un 269. maddesi uyarınca, maddi olmayan duran varlıklardan değişim değeri olanlar maliyet bedeli ile değişim değeri olmayanlar ise kayıtlı değerleri üzerinden izlenir.
- VUK'un 282. maddesi uyarınca, şerefîyeler kayıtlı değerleri ile değerlendirilir.
- Amortisman ayırmada normal ve azalan bakiyeler yöntemi uygulanır.
- Finansal tablolarda gösterilmesi, stoklar ve maddi duran varlıklarda olduğu gibidir.
- İşletme bünyesinde yapılan araştırma giderleri gider yazılır. Geliştirme giderleri ise maliyete eklenerek aktifleştirilir.
- Kurumlar Vergisi Kanunu ve ARGE yasası çerçevesinde yapılan harcamaların tamamı matrahtan düşülür ve aynı zamanda amortismanına tabi tutulur.
- TFRS'ye göre, Maddi Olmayan Duran Varlıkların amortismanında isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent gibi durumlarda üretime bağlı amortisman yöntemi kullanılır. Diğer durumlarda VUK'da olduğu gibi normal ve azalan bakiyeler yöntemi uygulanır.
- TMS/38'e göre, işletmenin kendi bünyesinde yarattığı Maddi Olmayan Duran Varlıkların harcamaları aktifleştirilemeyip gider yazılır.
- TMS/36'ya göre, şerefîyeler değer düşüklüğü testine tabi tutulur ve değeri düştüğü zaman değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir.

BORÇLAR VE REESKONT UYGULAMASI

- Borçlar başta satıcılar olmak üzere kayıtlı değeri ile değeri.
- VUK'un 280. maddesi uyarınca, senetli ve senetsiz yabancı para cinsinden olan borçlar ortaya çıktıklarında cari kur üzerinden, dönem sonlarında ise değerleme kuru üzerinden değerlendirilir.
- VUK'un 285. maddesi uyarınca, alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar..
- VUK'un 285. maddesi uyarınca, Reeskont uygulamasında, borç senedinde faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Merkez Bankası ıskonto oranı uygulanır.
- Hesaplanan reeskontlar 647-Reeskont Faiz Gelirleri karşılığında, 322-Borç Senetleri Reeskont hesabında izlenir.
- Bir sonraki dönemde 322-Borç Senetleri Reeskont hesabı, 657-Reeskont Faiz Giderleri hesabı karşılığında kapatılır.
- Borçlar gerçeğe uygun değerle ölçülebilir ve muhasebeleştirilmede ıskonto edilmiş tutarın kaydedilmesi esastır.
- Çeşitli borçlar içinde bulunan ve ilişkili taraflara ait olanlar "ilişkili taraflara borçlar" hesabının altına kaydedilir. (331-Ortaklara Borçlar / 320-Satıcılar).
- TMS/39'a göre, tüm borçlar reeskonta tabidir. (SPK uygulamasında üç aydan uzun vadeli olanlar). Vadeli alacaklar gerçeğe uygun değeri ile (ıskonto edilmiş) raporlanır. (647-Reeskont Faiz Gelirleri / 322)-Borç Senetleri Reeskontu.
- TMS/39'a göre, reeskont işlemi iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış etkin faiz hesaplanarak yapılır.
- Bu esasa göre bulunan tutar, VUK'na göre yapılan işleme göre bulunan değer dikkate alınarak düzeltilir.
- En belirgin karşılıklar, şüpheli alacak karşılığıdır.
- Olayın dava ve icra safhasına intikali halinde gider yazılır.
- Yükümlülüğün gerçekleştiği dönemde karşılık ayrılır.
- Nakit çıkış ihtimali bulunmayan konular için karşılık ayrılamaz.
- Örneğin bir firma hakkında oluşan vergi ihtilafı dolayısıyla vergi mahkemesine gidilmesi halinde, karşılık ayrılması zorunludur. Ancak, VUK'a göre böyle bir karşılık ayrılamaz.
- TMS/37'ye göre, ileriye dönük ortaya çıkması muhtemel olumlu ve olumsuz şarta bağlı yükümlülükler mali tablo dipnotlarında belirtilir. VUK'da böyle bir uygulama yoktur.

KARŞILIKLAR

KIDEM TAZMİNATLARI	Kıdem tazminatı ancak işçinin iş akdinin sona ermesi halinde ödenir ve gider yazılır. Stoklar ve üretimle ilgilendirilmez.	TMS/19'a göre, kıdem tazminatları ve kullanılmayan izinler için karşılık ayrılır ve gider yazılır. Stok ve maliyetlerle ilgilendirilmez. Kıdem tazminatı karşılıkları toplam rakam olarak değil, net bugünkü değere göre hesaplanarak gider yazılır.
SATIŞLAR VE DİĞER GELİRLER-I	- Faturanın düzenlenmesi, malın teslim edilmesi ve hizmet ifasının tamamlanması ile hâsılat gerçekleşmiş olur. Ancak istisnai durumlarda sadece KDV yönünden geçerli olan avans faturaları düzenlenmektedir. - Satış bedelinin içinde bulunan vade farkları hâsılat sayılır.	A- Mal satılıp, tahsilât yapılsa bile malın teslim görevi satıcıya ait ise tahsilât tutarı hâsılatı değil, sipariş avanslarına (340) yazılır. Veya satış kaydı ve maliyet kaydı düzeltilir. (600/120 ve 157/620) - Vadeli satış tutarı iskonto edilerek bulunan fark faiz geliri olarak yazılır. - VUK'a göre 600 hesaba yazıldıysa düzeltilir. (600/642) B- Hizmet işletmelerinde bilanço tarihi itibarıyla hizmetin tamamlanma oranı dikkate alınarak gelir ve gider oluşturulur.
SATIŞLAR VE DİĞER GELİRLER-II	Araştırma ve geliştirme giderleri belirli şartların oluşması halinde aktifleştirilebilir.	VUK'a göre tamamlanmayan hizmetler için gelir ve gider kaydı yapılmaz. (Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde olduğu gibi).
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	Finansman giderleri giderleştirilir ve/veya aktifleştirilebilir.	Sadece geliştirme giderleri, katlanılan giderlerin üzerinde bir fayda sağlayacaksa aktifleştirilebilir.
FİNANSMAN GİDERLERİ	Sadece cari dönem vergi karşılığı gösterilir. (Ertelenmiş vergi hesaplanmaz).	- TMS/23'e göre, finansman giderleri giderleştirilir. Ancak varlığın satılmaya veya kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar katlanılan finansman giderleri alternatif yönetime göre belirli şartlarda aktifleştirilir. - TMS/12'ye göre, cari dönem vergi karşılığı ile birlikte, zamanlama farklılıklarından kaynaklanan ertelenmiş vergiler de hesaplanmalıdır.
VERGİ KARŞILIĞI	Hisse başına kârın açıklanması zorunlu ve gerekli değildir.	Basit ve indirgenmiş hisse başına kar, hesaplanarak gelir tablosunda gösterilmelidir.
HİSSE BAŞINA KÂR		

Tablo 7.1. de görüldüğü üzere, TFRS-TMS bakımından, VUK-TDMS-TDHP'ye göre temel değerlendirme farklılıkları maddeler halinde açıklanmıştır. Ayrıca bize sunduğu bilgiler ışığında, dünyada IFRS / TFRS sürekli olarak gelişmekte ve değişmekte olduğunu bu sebeple gelişmeleri takip etmek gerektiğini, IFRS/TFRS'ye göre mali tablolarda yönelik kuruluşlarla olan işlemler, ayrıcalıklı durumlar olması dahil detaylı olarak açıklanması gerektiğine, mali tabloların dipnotlarında doğrudan ve/veya dolaylı olarak tüm ortakların raporlanması gerektiğine, şirketin yönetim kurulu üyelerine ve ortaklarına sağlanan her türlü menfaatlerin açıklanmak zorunda olduğuna ulaşılmaktadır (TFRS-TMS, <http://www.muhasibetr.com>, 15.03.2014).

Bu tabloya ek olarak, Türkiye'de IFRS / TFRS'yi bilen denetçiler, muhasebeciler yeterli değildir, olanlarda pahalıdır. Bu nedenle bu çevirim durumunun şirketlere ek bir maliyet getirmesi kaçınılmaz olacaktır. Finansal piyasalar, yatırımcılar ve şirketin iş yaptığı üçüncü şahıslar (müşteriler, tedarikçiler vb.) şirketin sahip olduğu ve uyguladığı iç kontrollerle yakından ilgilenmektedir. Dolayısıyla şirketin iç kontrol uygulamaları konusunda finansal tabloların dip notlarında ayrıntılı olarak bilgi verilmesi gerekmektedir. Türkiye'de birçok şirketin iç kontroller konusunda prosedür hazırlıkları yeterli değildir. Bu nedenle şirketlerde iç kontrol prosedürlerinin kurulması şirketlere ek bir maliyet getirmesi kaçınılmazdır (TFRS-TMS, <http://www.muhasibetr.com>, 15.03.2014).

8. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Gelişen ve büyüyen ekonomilerinde etkisinin artmasıyla ülkelerin kendilerine ortak bir payda arayışları da hız kazanmıştır. Ticari ve ekonomik anlamda birbirleri arasındaki farklılıkları ve oluşabilecek anlaşmazlıkları ortadan kaldıracı için ortak bir dil ve ortak bir yol aramışlar ve bunun da sonucu olarak Uluslar arası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin her ülkenin kendi diline çevirisini yaparak kullanılmasına karar kılmışlardır.

Çalışmada, yapılan düzenlemeler ve yenilikler sonucunda oluşturulan Türk Ticaret Kanunu'nun, VUK'nun, Bağımsız Denetimin, TMS/TFRS'lerin Mali kar'dan Ticari kar'a geçişteki etkilerinin nasıl olduğunu araştırılmıştır. Araştırmanın sonucunda bu yeniliklerin finansal tablolar üzerindeki etkileri ise şu şeklide gerçekleşmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemeler ve getirilen değişikliklerden biri olan ticari hayatın gidişatına yön veren yeniliklerinin içerisinde, finansal/mali tabloların yapı taşı olan ticari defterlerin tutulması yönünde yaptığı düzenlemeleri ve yenilikleri anlatan kısmı şu şekilde özetlenebilir:

Türk Ticaret Kanununda tutulması gereken defterler ve tutulma şartları ile bu defterlerin nasıl ve ne şekilde değerlendirilmesi ve ölçülmesi konusu ile finansal tabloların hazırlanması ayrıca bu tabloların güvenilir ve sağlıklı bilgiler içerebilmesi amacıyla bağımsız denetime tabi tutulması hususunda ayrıntılı bir şekilde birçok değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır.

Defterler hakkında yapılan yeniliklere bakacak olduğumuzda, tutulması zorunlu olan ticari defterleri belirleme konusunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na yetkilendirilme verilmiştir. Bunun yanı sıra, Yeni TTK'nda envantere dair yasal düzenlemeleri TTK'nın 66. ve 67. maddelerince yer almakla birlikte, defterlerin saklanması TTK'nın 82. Maddesinde belirtilmiş ve yapılan bütün kayıtların bulunduğu belgeler 10 yıl süreyle saklanması yükümlülüğüne bağlanmış, defterlerin ibrazı ise defterlerin kesi delil olarak sahibinin lehinde veya aleyhinde ya da diğer tarafın aleyhinde kullanılması durumu ortadan kaldırılmış, ayrıca defterlerin tasdik ettirilme şekillerinde yapılan değişiklikte ise Anonim ve Limited şirketler için tutulacak defterlerin ETTK'ya ve YTTK'ya göre düzenleri açıklanmıştır. Buna göre, hem ETTK'nda hem de YTTK'nda yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterlerinin noter açılış ve kapanış tasdikleri şarttır. Bunun yanı sıra, yönetim kurulu karar defterinin noter açılış tasdiki ETTK'nda yalnızca kararların tasdiki şeklinde yapılarak kapanış tasdiki yok iken YTTK'nda hem açılış hem de kapanış tasdiki şart hale getirilmiştir. YTTK'ya eklenen pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin ise noter açılış tasdikleri şart iken kapanış tasdikleri şart değildir. Defterlerin tasdik ettirilecekleri makamlar ve tasdik zamanları hakkında ise şu şekilde bir karara bağlanılmıştır; şirket kuruluşu/ilk işe başlama/mükellefiyete girme konularında defterlerin sadece açılış tasdiki kuruluş aşamasında ve kullanılmaya başlamadan önce ve mükellefiyete girmeden önce noter veya ticaret sicil müdürlükleri tarafından yapılmaktadır. Öteden beri işe devam edenler için de açılış tasdiki defterin kullanılacağı ilk ayından önceki ayın sonuna kadarki sürede noter tarafından yapılmaktadır. Son olarak da tüm mükellefler için açılış tasdiki izleyen yılın üçüncü ayının sonuna kadar noter tarafından yapılmaktadır. Son olarak da tasdik ettirilmeme durumlarında, sorumlulara uygulanacak cezai hükümler hakkında yeni düzenlemeler ve yenilikler yapılmıştır.

Ülkemiz uygulamalarında yalnızca Sermaye Piyasaları Kurumu (SPK) Mevzuatına Tabi Şirketler, Bankalar Kanununa Tabi Şirketler (Bankalar, Özel Finans

Kurumları), Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Bireysel Emeklilik Şirketleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Kapsamına Giren Şirketler, Faktoring ve Finansman Şirketleri bağımsız dış denetime tabi olup, mali tabloları bağımsız denetçiler tarafından denetlenmekteydi. Oysa gelişmiş ülkelerde özellikle de ABD ve AB ülkelerinde bütün şahıs ve sermaye şirketleri bağımsız dış denetime tabidir ve bu durum ülkemiz bakımından kıyaslandığında yetersizlik yaratmaktaydı. Ülkemizde halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim YTTK ile büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel veya kamu sektörüne dahil bütün şirketler açısından zorunlu hale getirilmiştir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 19-22).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ticari defterlerin bağımsız denetimiyle ilgili hükümlerinde, defterleri denetime tabi tutulacak olan şirketler yalnızca bağımsız denetime tabi olan şirketler olarak belirlenmiş, bağımsız denetime tabi bulunmayan şirketlerin ise defterleri eski şekliyle tutulmaya devam etmiştir. Türk Ticaret Kanununa göre bağımsız denetime tabi şirketler, 6102 sayılı TTK hükümlerinin yanı sıra Vergi Usul Kanunu hükümlerine de uymak zorundadırlar. Bu şirketler tuttıkları ticari defterlerin kayıtlarına istinaden vergi matrahlarının tespitine olanak sağlayabilmeleri için aynı işleme farklı muhasebe kayıtlarının kullanılmasını mecburi kılmaktadır. Eski TTK'ya göre şirketlerin denetimi iç denetim sistemiyle yapılmaktaydı. Lakin iç denetim sonucu kontrol edilen finansal/mali tablolar bilgi kullanıcıları açısından güvenilir ve sağlıklı bilgi sunmadığından dolayı yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkmış ve birçok defa ticari hayatı sekteye uğratmıştır. Bu sebepten dolayı YTTK'nda şirketlerin denetimi iç denetim olmaktan çıkartılarak şirketten ayrı bir kişi bir organ tarafından bağımsız denetime tabi tutulma şekli olarak yeniden düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısının bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerine bakıldığında denetimin konusu ve kapsamı, denetçiye ilişkin düzenlemeler, denetçi seçimi, görevden azil ve sözleşmenin feshi, denetçi rotasyonu, ibraz ve bilgi alma hakkı ve son olarak da denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu açısından yapılmıştır.

Tasarıda denetime ve denetçiye ilişkin en önemli düzenleme bilgi düzeyi yetersiz, eğitimini almamış herkesin denetçi olamayacağı, yalnızca 3568 sayılı meslek kanununda belirtilen özellikleri taşıyan SMMM veya YMM unvanına sahip olanlar denetçi olabilecekleridir. Böylelikle denetçinin kim ya da kimler olacağı netlik kazanmış bulunmaktadır.

Denetçiye ilişkin düzenlemelerden bir diğeri de, denetçiler denetimini yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi haricinde danışmanlık ya da hizmet veremez ve bunu bir yavru şirket vasıtasıyla da yapamazlar. YTTK'nda ki bu düzenleme denetçinin denetim görevini bağımsız bir biçimde yerine getirmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Denetçi denetimini yaptığı şirkete vergi denetimi ve danışmanlığı haricinde bir hizmet verirse görevini bağımsız bir biçimde yerine getirmemiş sayılacaktır (Çelik, 2012: 62).

Denetçi seçimi, görevden azil ve sözleşmenin feshi yönündeki düzenlemelere bakıldığında, TTK'nın 399. maddesine göre; Seçimden sonra, yönetim kurulu, zaman kaybetmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan ettirmesi gereklidir. Görevden alma, ancak asliye ticaret mahkemesi kararıyla olabilir. Bir denetçinin görevden alınması ise, yerine yenisinin atanmış olmasına bağlıdır; yoksa denetçi azledilip daha sonra yerine yenisi atanamaz. Denetçi denetleme sözleşmesini, yalnızca haklı bir neden varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği

sonuçları genel kurula bir rapor şekline getirerek sunmakla yükümlüdür (Şahin, 2012: 5).

Denetçi rotasyonunda ise, YTTK' ya göre bir bağımsız denetim kuruluşunun bir şirketi denetlemesi için görevlendirdiği denetçi, o şirket için yedi yıl art arda denetim raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilecektir (www.istanbulymmo.org.tr, 15.05.2013).

İbraz yükümü ve bilgi alma hakkında ise, YTTK'nın 401. maddesi ne göre; Denetçi kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri şirketten ve gerekirse yavru ve ana şirketlerden alabilir ve bu bilgileri yıl kapanmadan da isteyebilir (Şahin, 2012:5).

Ve son olarak da denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğunda, bağımsız denetçiler, kanunî görevlerini ifa etmede kusurlu hareket ederlerse hem şirkete hem şirket ortaklarına hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar nedeniyle sorumlu olacaklardır. Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir biçimde yapmak ve sır saklamakla zorunludurlar. Faaliyetleri esnasında öğrendikleri, denetleme ile alakalı olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. İsteyerek veya ihmâl ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri durumda bağlı şirketlere karşı sorumludurlar (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, www.ticaretkanunu.net, 30.12.2013).

Bu getirilen yeniliklerin asıl amacı şirketlerin kullanmış oldukları finansal tabloların güvenilir bir şekilde oluşturulmasıdır. Finansal tabloları kullanan kullanıcılar her ne kadar tablodaki bilgileri anlıyor olsalar dahi bazen tablolar gerçek bilgileri yansıtmayabilirler. Böylelikle kullanıcıların doğruyla yanlışsı birbirinden ayırt etmeleri güçleşir. Bu sebepten dolayı finansal bilgileri kullanmadan önce doğru ve sağlıklı kaynaklara sahip olduğuna ve dürüst ellerde kontrol edildiğinin bilinmesi gerekmektedir. İşte bu noktada görev bağımsız denetçiye ve bağımsız denetime düşmektedir. Bağımsız denetçi denetimini yaptığı şirketin finansal bilgilerini düzgün, anlaşılır, net ve şeffaf bir şekilde raporlarında belirterek bilgi alıcıların yararına olacak şekilde sunmalıdır.

Bu düzenlemelerle birlikte denetçiye verilen önemim ne kadar arttığı da gözler önüne serilmektedir. Yeni düzenlemelerde denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde oluşturulabilmesi için gerekli her türlü ayrıntı ve hususa yer verildiği görülmektedir.

Ekonomik ve ticari anlamda her gün biraz daha gelişen dünyamızda ülkelerle aramızdaki sınır bağları bir nevi yok sayılmaya başlamış büyüyen ekonomilerin diğer bir ifadeyle saldırgan ticaret anlayışı, ticaret yaptığı ülkelerinde ticari hayattaki hukuk kurallarını değiştirmelerine sebep olmuştur. Önceleri hemen hemen her ülkenin kendilerine göre bir ticaret ve muhasebe standartları var iken günümüz şartlarına uyum sağlayabilmek ve diğer ülkelerle aralarında çıkabilecek ticari boyuttaki her hangi bir soruna ortak bir dil ile çözümleyebilmek adına bu standartları uluslar arası boyuta çevirmek zorunda kalmışlardır.

Uluslararası arenada, hali hazırda uygulamada yer alan muhasebe ilkelerinden çok fazla sapmadan, muhasebenin işlevlerini tam anlamıyla yerine getirebilmesi için doğru ve gerçek bilgiyi yansıtacak şekilde finansal raporlamanın yerine getirilebilmesi için finansal raporlamada standardizasyon önem kazanmıştır (Özdemir, 2007:114). İşte tam bu noktada ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarını bire bir çevirerek kendisine Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını oluşturmuştur.

Türkiye’de çoğunluğu devlet öncülüğünde olmak üzere muhasebe uygulamalarında yeknesaklığı sağlamak üzere çeşitli adımlar atılmıştır. Mevzuatta farklı tanımlamalar ve gereklilikler olması işletmelerin finansal raporlamayı farklı esaslara göre yapmaları gibi uygulama birliğini sağlamak noktasında olumsuz sonuçları ortaya çıkarmaktadır. Türkiye’de de uluslararası finansal raporlama gerekliliğinin farkına varılması sonucu TFRS yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TMS kodlu 30 adet standart ve TFRS kodlu 8 standart yürürlükte. 17 adet yorum da yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Özdemir, 2007:14).

6102 sayılı YTTK’nın temel amaçlarından biri, muhasebe kayıtlarının ve dolayısıyla mali tabloların zamana uygun ve evrensel nitelik taşıyan muhasebe standartlarına uyumlu olmasını sağlamaktır. Bu maksatla, YTTK işletmeleri TMS / TFRS hükümlerine uygun olarak muhasebe kayıtlarını tutmak ve mali tablolarını düzenlemek zorunda bırakmaktadır. 6762 sayılı ETTK’ da ise böyle bir zorunluluk bulunmamaktaydı. 6762 sayılı ETTK’ da hüküm bulunmayan ancak YTTK ile getirilen muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ile alakalı yenilikler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Uluslan, Eren, vd., 2012: 17):

- YTTK’nın 64-88. maddelerinde yer alan hükümlere tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken gerek bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMSK tarafından yayımlanan TMS / TFRS’ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır.
- YTTK madde 71’e göre finansal tablolar tacir tarafından tarih atılarak imzalanmalıdır.
- YTTK madde 88’e göre TMSK’ca değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için UMS / UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir. Bunları uygulayanlar söz konusu durumu mali tablo dipnotlarında açıklamak zorundadır.
- YTTK madde 88’e göre kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, TMS / TFRS’ ye uygun olmak ve TMSK’ nın onayını almak şartıyla kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya yönelik sınırlı düzenlemeler yapabilirler.

Yeni TTK’nın “şeffaflık” ilkesine bağlı olarak getirdiği “şirketlerin internet sitesi kurmasının ve belli bilgilere internet sitelerinde yer vermesinin zorunlu olması” konusu da, internet sitesinde yayınlanacak bilgilerin çok kapsamlı olması nedeniyle tepki toplamıştı. Yapılan son düzenleme ile internet sitesinden yayınlanması gereken bilgilerin kapsamı oldukça daraltıldı. Son düzenlemeyle sadece “Bakanlar Kurulunun yapacağı düzenleme ile bağımsız denetime tabi tutulan şirketlerin internet sitesi kurması zorunludur” maddesi eklenmiş ve internet sitesi içerisinde yayınlanması zorunlu olan bilgilerin “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın yayınlayacağı yönetmelikle” belirleneceği kararlaştırılmıştır. Yani bağımsız denetime tabi şirketlerden değilseniz internet sitesi kurma ve belli bilgileri yayınlama zorunluluğunuz bulunmuyor (KA Hukuk, www.kompozit.org.tr , 12.07.2014).

Muhasebe standartları çerçevesinde oluşturulan bu düzenlemenin amaçlarından bir diğeri ise, ekonomi ve ticaret hayatıyla birlikte küreselleşen finansal bilgilerin ve finansal/mali tabloların güvenilirliğinin artmasını sağlamaktır.

UMS ve UFRS’ler, muhasebenin ortak bir dil olarak kullanılmasında önemli rol oynamaktadır. Bu standartlara uygun olarak hazırlanan finansal tabloların gerçeğe

uygun sunumu sağlaması amaç edinilmiş olup, bu standartlar vergi esaslı muhasebe uygulamalarına göre hazırlanan finansal tablolara önemli yenilikler getirmektedir (Atmaca, 2010:331). 2011 başında kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu, TFRS'lerin 2013 başından itibaren tüm ortaklıklarda kullanılmasını öngörmüştür. Böylelikle 2011 yılından 2013 yılına kadar yaklaşık iki yıllık bir süre boyunca, Muhasebe sistemlerinde yaşanacak bu geçişin sağlıklı olabilmesi sağlanmaya çalışılmıştır (Balcı, 2012:176).

TMS/12 Gelir Vergileri standardının uygulaması, Ülkemizde bugüne kadar gelmiş Ticari Kâr/Mali Kâr ayrımının muhasebeleştirilmesine olanak sağlamaktadır. Standardın uygulanması ile finansal tablolarda gösterilen Ticari Kâr aynı zamanda Mali Kâr olacak ve tablo kullanıcılarının daha etkin bir finansal analiz yapması sağlanmış olacaktır. Bu standardın yeterince anlaşılması ve uygulanması TFRS ve vergi yasaları arasında olan ve her zaman olacak farklılıkların giderileceği anlamına gelmemektedir. Amaçlarının farklı olması nedeni ile devletin sosyal ve ekonomik hedeflerine varabilmek için kullandığı vergi yasaları ile işletmelerin ekonomik, finansal yapılarını ve faaliyet performanslarını gerçeğe uygun biçimde ortaya koymak isteyen TFRS'ler arasında her zaman ayrışma yaşanacaktır. Bu durumda Mali Kâr hesabı muhasebe dışı yöntemlerle yapılmayarak bilançoya dahil edilecektir (Balcı, 2012:176-177).

Başlangıç ölçümünde ortaya çıkan farklar da normal maliyeti aşan ve giderleştirilen genel üretim giderlerinden dönem sonu stoklara isabet eden pay ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 99). Vadeli satın alınan emtiada vade farklarının durumunda, gider yazılan vade farkının dönem sonu stoklara isabet eden tutarı ticari kara eklenmektedir. Stoklara borçlanma maliyetlerinden pay verilmesinde maliyete pay verilen borçlanma maliyetlerinden dönem sonu stoklara isabet eden tutar ticari kardan çıkartılırken, maliyete eklenmesi gereken kur farklarını dönem sonu stoklara isabet eden kısmı ise ticari kara eklenmektedir. Stok değer düşüklüğü uygulamasında % 10' dan az değer düşüklüğü tutarının dönem sonu stoklara isabet eden kısmı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 100-101). Satış amaçlı duran varlıkları amortisman tutarı, satış amaçlı duran varlık amortisman tutarı ticari kardan çıkartılmaktadır (Akbulut, vd., 2011: 134). Varlıkların takasında gerçeğe uygun değer>emsal değeri ticari kara eklenirken, gerçeğe uygun değer<emsal değeri ticari kardan çıkartılmaktadır. TMS/16' ya göre maliyet bedeli içerisinde yer alacak düzenli arıza kontrol maliyetleri ile aktifleştirilen bu maliyet bedellerine isabet eden amortisman tutarı arasındaki fark ticari kardan çıkartılmaktadır. TMS/16' ya göre yeniden değerlemede azalışı olmuş ise gider yazılan bu kısmın yeniden değerlendirme tutarı ile defter değeri arasındaki farka isabet eden amortisman tutarını aşan kısmı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 164-165). TMS/16' ya göre yeniden değerlemede artış olmuş ise yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan tutar ile defter arasındaki farka isabet eden amortisman bedeli ticari kara eklenmektedir. Fazla ayrılan amortisman VUK'un kabul ettiği amortisman tutarını aşan MDV amortisman tutarı ticari kara eklenmektedir. Belirli bir tutarı aşmayan MDV'lerin maliyet bedelleri ile amortisman tutarları arasındaki farka isabet eden tutar ticari kardan çıkartılmaktadır. Binalara amortisman ayrılmasında arsaya isabet eden tutarın amortismanında binaların üzerine inşa edildiği arsaların bedellerine isabet eden amortisman tutarı ticari kardan çıkartılmaktadır. Değer düşüklüğü uygulaması nedeniyle ortaya çıkan farklar da VUK'un kabul ettiği amortisman tutarını aşan MDV değer düşüklüğü ve amortisman tutarı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 166-167). Vade farkı ve finansman giderlerinin maliyete eklenmesi konusunda ortaya çıkan farklarda aktifleştirilmeyip gider yazılan borçlanma maliyetleri ticari kara eklenmektedir. İşletmede imal edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin AR-GE harcamalarının giderleştirilmesi farklarında, gider

yazılan AR-GE harcamalarından, gayri maddi hakla sonuçlanan varlığın harcamaları ticari kara eklenmektedir. Maddi olmayan duran varlıklarda amortisman uygulamasından kaynaklanan farklarda, VUK koşullarını taşımayan maddi olmayan duran varlık amortisman tutarları ticari kara eklenmektedir. Maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulama farklarında VUK'un kabul ettiği amortisman tutarını aşan maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü tutarı ticari kara eklenmektedir. Bilanço dışı bırakılan yenilenmiş bölümlerin eski kısımları nedeniyle ortaya çıkan farklarında, bilanço dışı bırakılan maddi olmayan duran varlık kısmının VUK 267. maddesi uyarınca emsal bedeli tutarı ticari kara eklenmektedir (Akbulut, vd., 2011: 213-214).

Önceki bölümlerde incelediğimiz bilanço kalemleri ile gelir tablosunun satış kalemlerinde sonuç hesaplarına yani kar ve zarara veri üreten hallerin tamamı ortaya konulmuştur. Ayrıca bu hallerin ilişkili standartlarda ve başta VUK olmak üzere vergi kanunlarında nasıl bir uygulamaya tabi oldukları belirtilmiştir. Bundan sonra yapılacak işlem ise bu uygulamalardan meydana çıkan sonuçları başlangıçtaki muhasebe karına/ticari kara “eklenecekler” ve “çıkarılacaklar” olarak sınıflandırmak ve nihai farkın ticari kara eklenmesi veya çıkarılması ile de vergileme öncesi “düzenlenmiş kara” ulaşmak ve bu karı beyannameye dahil edip indirilecek vergi kolaylıkları, ilave edilecek kabul edilmeyen indirimler gibi diğer işlemler sonucu matraha ulaşmaktır (Akbulut, vd., 2011: 323).

TMS/12 Gelir Vergileri standardının uygulaması, Ülkemizde bugüne kadar gelmiş Ticari Kâr/Mali Kâr ayrımının muhasebeleştirilmesine imkan sağlamaktadır. Standardın uygulanması ile mali tablolarda gösterilen Ticari Kâr aynı zamanda Mali Kâr olacak ve tablo kullanıcılarının daha etkin bir mali analiz yapması sağlanmış olacaktır. Bu standardın yeterince anlaşılması ve uygulanması TFRS ve vergi yasaları arasında olan ve her zaman olacak farklılıkların giderileceği anlamına gelmemektedir. Amaçlarının farklı olması sebebi ile devletin sosyal ve ekonomik hedeflerine varabilmek için kullandığı vergi yasaları ile işletmelerin ekonomik, mali yapılarını ve faaliyet performanslarını gerçeğe uygun şekilde ortaya koymak isteyen TFRS'ler arasında her zaman ayrışma yaşanacaktır. Bu durumda Mali Kâr hesabı muhasebe dışı yöntemlerle yapılmayarak bilançoya dahil edilecektir (Balcı, 2012: 176-177).

Sonuç olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması Türkiye'de muhasebe uygulamaları bakımından çok önemli değişikliklere yol açmıştır. Şeffaf, doğru ve karşılaştırılabilir bilgi bakımından var olan uygulamalara nispeten daha sağlıklı ve güvenilir sonuçlar doğurması umulmaktadır.

KAYNAKLAR

- 6102 Sayılı Kanun, 2011. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>, (22.04.2014).
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (20.10.2013).
- 6762 Sayılı TTK'nu, <http://www.salihlitso.org.tr/UserFiles/Download/6762-SAYILI-TURK-TICARET-KANUNU.pdf>, (04.05.2014).
- ACAR, D, AKTÜRK, A, vd., 2012. "Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (34), Aralık, ss.115-124, http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_34/115-124.pdf, (12.01.2014).
- ACAR, D., SENAL, S., vd., 2011. "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerinde Bir Araştırma", Selçuk Üniversitesi-Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi, 16, (22), ss:273-306, <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/view/66/65>, (03.03.2014).
- AKBULUT, A. vd., 2011. "TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş", TÜRMOB Yayınları-414 (2. Baskı), Fersa Matbaacılık, Ankara, 328s.
- AKDOĞAN, N. ve TENKER, N., 2007. "Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri", Gazi Kitabevi (12.Baskı), Ankara, 1051s.
- AKDOĞAN, N. ve TENKER, N., 2001. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi (7.Baskı), Ankara, 1012s.
- AKDOĞAN, N., 2006. "Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8, (1), ss.1-28, www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf, (12.02.2013).
- AKGÜÇ, Ö., 2011. "Mali Tablolar Analizi", Arayış Basım ve Yayıncılık (5. Baskı), İstanbul, 479s.
- AKGÜL, B., A., 2000. "Türk Denetim Kurumları", Türkmen Kitabevi, İstanbul, 166s.
- AKGÜN, A.İ., 2009. "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dergisi, 18 (2), ss.1-34, <http://kosbed.kocaeli.edu.tr/sayil8/akgun.pdf>, (23.12.2013).
- AKSOY, T., 2005. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül, ss.117-146.
- AKSOY, T., 2006. "Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum sürecinde Yeni Bir Paradigma", (1. Cilt), Yetkili Basım Dağıtım, Ankara, 2464s.
- AKSOY, T., 2005. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme", Muhasebe ve Denetime Bakış, 5, (16), Eylül, ss.117-146, <http://www.turmob.org.tr/turmobweb/EKutuphane/EKIcerikDetay.aspx?enc=IEKNSf+wNjLYSJ0oBHev1W0iLcNz7x2mUYKT/SBprwE6e4+S0iU+xmyG2vn9dQ6TZ2POBleiWPQ=>, (13.02.2013).
- ALMALI, Z., 2009. "İşletmelerin Sürekliliği Kavramının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri ve Önemi", Yüksek Lisans Tezi (YLT), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- ALTAŞ, S., 2010. “Özel Denetçilik Nedir?”, Dünya Gazetesi, (29 Mayıs), <https://ticaretkanunum.wordpress.com/2012/04/25/eski-ttk-ve-ozeldenetci/#more-209>, (11.03.2014).
- ALTAŞ, S., 2012. “Yeni TTK’nın Ticari Defterlerin Tutulması, Saklanması ve Tasdiki Hususlarında Öngördüğü Temel Yenilikler ve Değişiklikler”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, (Mart-Nisan), ss.135-152, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/110malicozum/9_soner_altas.pdf, (25.03.2014).
- ALTUNCU, H. ve KÜTÜK, Z., 2006. “Vergi Muhasebesi, Şafak Matbaacılık”, Ankara, 224s.
- Anayasa Mahkemesi, 02.03.2004. E.2002/92, K. 2004/25 sayılı kararı, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a362ad37-0557-47c0-b62e-36bb37be4d12?excludeGerekce=True&wordsOnly=False>, (25.11.2013).
- Anayasa Mahkemesi, 03.01.2008. E.2005/15, K. 2008/2 sayılı kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080705-11.htm>, (23.11.2013).
- Anayasa Mahkemesi, 12.03.2009. E.2009/16, K. 2009/46 sayılı kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/05/20090530-17.htm>, (22.11.2013).
- ARIKAN, Y., 2012. “Yeni TTK’ da ‘Budama’ ve Bağımsız Denetim’de ‘Tarihi Sorumluluk’”, Mali Çözüm Dergisi (İSMMMO), Temmuz-Ağustos, ss.9-16, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/112malicozum/1_Yahya_arikan.pdf, (20.11.2013).
- ASO, 2011. “100 Soruda Yeni Türk Ticaret kanunu, Ticari İşletme, Anonim ve Limited Şirketler Hukuku”, <http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2011/03/100sorudaTTK.pdf>, (10.01.2014).
- ATAMAN, Ü., HACİRÜSTEMOĞLU, R., vd., 2001. “Muhasebe Denetimi Uygulamaları”, (1.Baskı), Alfa Basın Yayın Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, 355s.
- ATASOY, R., 2010. “Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması”, YLT, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 161s.
- ATMACA, M., 2010. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması”, Doktora Tezi (DT), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- AYRANCI, K., 2010. “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması”, YLT, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 163s.
- BAHTİYAR, M., 2009. “Ticari İşletme Hukuku”, Beta Yayınevi (8. Baskı), İstanbul, 210s.
- BALCI, B.R., 2012. “Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 27, (1), ss.159-179, http://www.arastirmax.com/system/files/dergiler/190707/makaleler/27/1/arastirmax_190707_27_pp_159-179.pdf, (12.06.2014).
- BAŞPINAR, A., 2005. “Türkiye’ de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı 148, Ocak-Nisan, ss.42-57, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/maliyedergisi.asp?dergi_no=148, (03.05.2014).
- BAYRI, O., “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçerisinin Karşılaştırmalı Analizi”, Adnan Menderes Üniversitesi İktisadi ve

- İdari Bilimler Fakültesi Dergisi ss.95-110, <http://journal.mufad.org/attachments/article/116/8.pdf>, (11.4.2014).
- BEZİRCİ, M. ve KARASİOĞLU, F., Türkiye’ de Denetimin Tarihsel Gelişimi, ss.571-592, <http://www.google.com.tr/url?url=http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/download/101/100&rc=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ei=zOj9UjIOcPnyQPvyYBI&ved=0CB0QFjAB&usg=AFQjCNGCY8-GBF5Eiff76fUyDPNIIBas0A>, (22.06.2014).
- BIC, <http://www.behrendt.com.tr/assets/oth/TMS-TFRS-Donusumunun-Sirketler-Uzerindeki-Etkisi.pdf>, (08.05.2014).
- BİLEN, A., SOLMAZ, H., vd., 2014. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler”, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2, (6), Yaz, ss.15-42, <http://www.dicle.edu.tr/Contents/f8a556b7-8967-4119-8841-9a4b2f79160c.pdf> (11.07.2014).
- BOSTANCI, S., “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na İlişkin Düşünceler”, [www.archive.ismmmo.org.tr/.../08%20-%2062%20SERPİL%20BOSTANCI%](http://www.archive.ismmmo.org.tr/.../08%20-%2062%20SERPİL%20BOSTANCI%20), (13.05.2014).
- BOZDEMİR, E., 2012. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, ss.101-122, <http://journal.mufad.org/attachments/article/655/6.pdf>, (18.04.2014).
- BOZKURT, N., 1998. “Muhasebe Denetimi”, ALFA Basım Yayım Dağıtım (1. Baskı), İstanbul, 379s.
- CİVELEK, M. ve ÇONKAR, M.K., 1996. “Finansal Tabloların Kullanım Amaçları ve Oluşumlarını Etkileyen Unsurlar”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 7, http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_7/sayi_7.htm, (06.10.2013).
- CÖMERT, N., 2008. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, İç Denetim Dergisi, Sayı 21, 5s, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ttkicdenetimmurancomertmakale.pdf>, (24.04.2014).
- ÇALDAĞ, Y., 2007. Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi (5. Baskı), Ankara, 363s.
- ÇELEN, E., 2001. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, Mali Çözüm Dergisi, (55), Haziran, 5s.
- ÇELİK A., 2005. “Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu”, Seçkin Yayınları, Ankara, 243s.
- ÇELİK, E., 2012. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, DT, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- ÇELİK, Ü., 2012. “Eski Türk Ticaret Kanunu Sermaye Piyasası Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi”, YLT, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- ÇETİN, Ş., 2013. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticari Defter Kayıtları ve Finansal Raporlama”, Mali Çözüm Dergisi (İSMMMO), Ocak-Şubat, ss.259-266, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/115malicozum/19_senolcetin.pdf, (18.11.2013).

- ÇONKAR, K., GÖKÇE, N., vd., 2007. “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 36, ss.71-84, <http://www.mufad.org/journal/index.php/arsiv/918-sayi-36-ekim-2007/347-tms-23-kapsaminda-borclanma-maliyetinin-boyutlari>, (22.06.2014).
- ÇÖMLEKÇİ, F., 2004. “Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz”, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri (1. Baskı), Eskişehir, 316s.
- DAL, S. ve ÇALIŞ, Y.E., 2012. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Muhasebe ve Finans Denetim Sisteminin Kurulmasına İlişkin Devredilemez Görev ve Yetkisi”, Mali Çözüm Dergisi(İSMMMO), Kasım-Aralık, ss.71-84, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/114malicozum/5_senihadal.pdf, (02.11.2013).
- DALAK, G., 2000. “Denetim ve Kalite Denetimi”, Muğla Üniversitesi SBE Dergisi Güz, 1 (1), ss.65-79, <http://sbed.mu.edu.tr/index.php/asd/article/viewFile/17/19>, (25.04.2014).
- DEDE, A., “Muhasebe Verilerinden Yararlanarak İşletmeyi Yönetmenin Önemi”, <http://www.itimat-ymm.com/uploads/201292018535356Muhasebe%20Verilerinden%20Yararlanarak%20%C5%9Eirket%20Y%C3%B6netmenin%20%C3%96nemi.pdf>, (15.02.2014).
- Deloitte Denetim Komitesi, 2009. “Bağımsız Denetimin Gözetimi, SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Uygulamalar”, Kurumsal Yönetim Serisi, No 3, Mart, İstanbul, ss.16, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/Turkey-tr_ky_DenetimKomitesiNoIII_Bagimsizdenetimingozetimi_270309.pdf, (12.04.2014).
- DEMİR, Ş., 2011. “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, (Mart-Nisan), ss.43-72, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/3%20seref%20demir.pdf>, (12.01.2014).
- DEMİRKIRAN, H., 2010. “Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama”, YLT, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- DEMİRKOL, M., 2010. “Denetimin Önemi ve Denetim Türleri”, <http://www.muhasebedergisi.com/oku.php?id=91&mak=9>, (25.03.2013).
- DİBİ, E., 2010. “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar”, YLT, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- DİNÇ, E., 2007. “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 28, Ocak-Haziran, ss.21-48, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>, (12.03.2014).
- DOYRANGÖL CÖMERT, N., 2008. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla Muhasebeye Getirilen Yenilikler”, Ankara SMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1, (1), s.1-21.
- DURAL, F., 2005. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslakta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı 70, Ocak-Şubat, ss.29-35,

- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/70MaliCozum/04%20fatih%20dural.pdf> (12.11.2013).
- ERDOĞAN, M., 2012, Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 168s.
- ERER, M., ÇATIKKAŞ, Ö., vd, 2013. “Eğitim Alanı: Tms / Tfrs Ders Notları”, Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/MuhasebeStandartlari.pdf>, (25.05.2014).
- ERNST&YOUNG, 100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/\\$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf), (12.03.2014).
- ERNST&YOUNG., “Yeni Türk Ticaret Kanunu’ nda Bağımsız Denetim”, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/464045/ocak2012_makale2.pdf, (10.29.2013).
- ERTUNA, Ö., 2003. “21. Yüzyılın Basında Muhasebenin Gündemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 17,ss.8-14.
- ERTÜRK., 2013. “Bağımsız Denetime İlişkin Açıklamalar”, Ertürk Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi Sirküler 2013/33, 4s, <http://www.turofed.org.tr/PDF/uyePDFler/-33bagimsiz-den.pdf>, (22.05.2014).
- ESEN, M., 2009. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 94, ss.127-153, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/94malicozum/07%20ozgur%20muhittin%20esen.pdf>, (15.04.2014).
- GENÇOĞLU, Ü. G., ÖZERHAN, Y., vd., 2013. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KGK)”, Sakarya Üniversitesi, (Sausem Yayınları-Şubat), Sakarya, 705s.
- GÖKGÖZ, A., 2012. “KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, XIV, (II), ss.243-258, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/14_2/15.pdf, (25.11.2013).
- GÜCENME, Ü., 2004. Muhasebe Denetim, Aktüel Yayınları, Bursa, 258s.
- GÜÇLÜ, F., 2007. Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık (2. Baskı), Ankara, 162s.
- GÜÇLÜ, F.C. ve KOCAMEŞE, M., “Vergi Kanunlarına ve Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kar Rakamının Tespitindeki Temel Farklılıklar”, <http://firatcoskunguclu.com/Indir.ashx?Dosya=16>, (12.05.2014).
- GÜL, S., 2011. “Yeni Türk Ticaret Kanununda A.Ş.’lerin Denetimi için Öngörülen Bağımsız Denetim Yetkisi – YMM ve SMMM Unvanlarının Durumu”, <http://www.ustatlar.net/index.php/denetim/genel/239-ttk-denetim.html>, (10.10.2013).
- GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI., 2012. “120 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu”, <http://www.muhasebedr.com/120-soruda-yeni-turk-ticaret-kanunu/>, (30.12.2013).
- GÜNER, F., DOĞAN, A. F., vd., 2013. “Modül – II Muhasebe Standartları”, Beykent Üniversitesi (KGK), İstanbul, 230s.
- GÜRBÜZ, H., 1995. “Muhasebe Denetimi”, Bilim Teknik Yayınevi (4. Baskı), İstanbul, 258s.
- GÜREDİN, E., 1998. “Denetim”, Beta Yayınları (11. Baskı), İstanbul, 470s.
- GÜREDİN, E., 2008. “Denetim ve Güvence Hizmetleri”, Arıkan Yayın (12. Baskı), İstanbul, 629s.

- GÜRSOY, N., 2009. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre İşletme Birleşmeleri ve Mali Tablolar Üzerinde Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- GÜVEMLİ, O. ve ÖZBİRECİKLİ, M., 2011. “Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1999-2011”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (1), ss.146-180, <http://asosindex.com/articlesearch?command=search&keyword=Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z+denetim> , (11.12.2013).
- HAFTACI, V. ve BADEM, A. C., 2011. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, s.16, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/491/1.pdf> , (11.25.2013).
<http://muhasebedr.com/wp-content/uploads/ttk-kanunu-karsilastirma-tablo.pdf>, (25.05.2014).
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/6335-sayili-kanun-ile-yapilan-degisiklikler.pdf>, (15.05.2013).
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=55> , (25.04.2013).
<http://www.istanbulymmo.org.tr/detay.aspx?i=276&e=ok> , (15.05.2013).
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> , (11.04.2013).
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-5.htm> , (25.05.2014).
<http://www.vergirehberi.net/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=313>, (12.10.2013).
- İNANÇ, M., 2011. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, Mali Çözüm Dergisi, (Mayıs-Haziran), ss.227-246, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/105malicozum/14%20mustafa%20inanc.pdf>, (06.04.2014).
- İSMMMÖ, “130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu”, <http://www.malieksen.com/mukellef-panosu/386-130-soruda-yeni-turk-ticaret-kanunu.html>, (02.01.2014).
- İSMMMÖ, 2012. “Yeni TTK Hakkında Uygulanacak Yol Haritası”, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/ttk_web.pdf , (12.12.2013).
- KA HUKUK, 6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu, <http://www.kompozit.org.tr/documents/bildirimler/yeni-ttk-26-06-2012.pdf>, (12.07.2014).
- KARAKAŞ, A., 2008. “Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma”, YLT, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KARAKOÇ, M., Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2013, ss.17-38, <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:VpxIkXFjIXMJ:journal.mufad.org.tr/index.php/son-sayi/714-turk-ticaret-kanunu-ile-birlikte-bagimsiz-denetimde-meydana-gelen-gelistmeler+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>, (14.04.2014).
- KARDEŞ SELİMOĞLU, S. ve GÖKTEPE, H., 2007. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, Mali Çözüm, Sayı 81, Mayıs-Haziran, ss.17-44, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/81malicozum/1%20seval%20kardes%20selimoglu.pdf> , (12.11.2013).

- KARDEŞ SELİMOĞLU, S. ve GÖKTEPE, H., 2007. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, Mali Çözüm Dergisi (İSMMMO Yayın Organı), Mayıs-Haziran, Sayı 81, ss.17-44, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/81malicozum/1%20seval%20kardes%20selimoglu.pdf>, (09.05.2014).
- KARKACIER, A., 2009. “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, YLT, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- KAVAL, H., 2005. Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi (2. Baskı), Ankara, 607s.
- KAVAL, H., 2008. “Muhasebe Denetimi”, Gazi Kitabevi (3. Baskı), Ankara, 651s.
- KAVAL, H., 2008. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi”, Gazi Kitabevi, Ankara, 681s.
- KEPEKÇİ, C., 2004. “Bağımsız Denetim”, Avcıol Basım (Genişletilmiş 5. Baskı), Ankara, 311s.
- KHK, “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, (25.04.2014).
- KHK/660, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, (12.11.2013).
- KOCAMAZ, H., 2012. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, ss.105-120, http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/2012-2-9_0.pdf, (12.06.2014).
- KÖKSAL, A., 2009. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi”, Beta Yayınevi, İstanbul, 432s.
- Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş., 2012. “Yeni TTK Kapsamında Tutulması Gereken Ticari Defterlerin Tasdik Yükümlülüğü ve Kayıt Esasları”, <http://www.vergidegundem.com.tr/circularDetails?circularId=938540>, (12.02.2014).
- MAZARS., “Yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK)- Denetim Süreçleri Açısından Kısa Bilgilendirme Notu”, <http://www.mazarsdenge.com.tr/publishDocument.php?id=3242>, (10.11.2013).
- MEGEP, 2005. “Muhasebe ve Finansman, Finansal Tablo Ve Raporlar”, Ankara, 105s.
- MEMİŞ, Ü.M. ve GÜNER, M.F., 2011. “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 2, ss.149-164, https://www.google.com.tr/search?newwindow=1&q=Avrupa+Birli%C4%9Fi+M%C3%BCktesebat%C4%B1na+Uyum+S%C3%BCrecinde+Muhasebe+Ve+Denetim+Alan%C4%B1nda+Yap%C4%B1lan+D%C3%BCzenlemeler&oq=Avrupa+Birli%C4%9Fi+M%C3%BCktesebat%C4%B1na+Uyum+S%C3%BCrecinde+Muhasebe+Ve+Denetim+Alan%C4%B1nda+Yap%C4%B1lan+D%C3%BCzenlemeler&gs_l=serp.3...295975.295975.0.297373.1.1.0.0.0.318.3_18.3-1.1.0....0...1c.1.51.serp..1.0.0.BJZ_jonnFC0, (22.03.2014).
- Muhasebe Denetim ve Raporlama, <http://webcache.googleusercontent.com/search?hl=tr&q=cache:gC9Lz1MARMg>

- [J:http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc%2BMUHASEBE+DENET%C4%B0M%C4%B0+VE+RAPORLAMA&gbv=2&safe=active&ct=clnk](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc%2BMUHASEBE+DENET%C4%B0M%C4%B0+VE+RAPORLAMA&gbv=2&safe=active&ct=clnk), (21.04.2014).
- ÖNDER, F., 2008. “Türk Hukukunda İç Denetim Ve Uluslararası Standartlara Uyum”, Asil Yayın (1. Baskı), Ankara, 273s.
- ÖRTEN, R., KAVAL, H., vd., 2007. “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, TMS-TFRS”, Gazi Kitabevi, Ankara, 748s.
- ÖZBİNGÖL, A., 2008. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, YLT, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 181s.
- ÖZDEMİR, O., 2007. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresindeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma”, YLT, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 140s.
- ÖZER M., 1997. “Denetim”, Özkan Matbaacılık (Cilt 1), Ankara, 488s.
- ÖZKAN, S. ve ERDENER ACAR, E., 2010. “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi (İSMMMO), Sayı 97, ss.49-86, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/97malicozum/3%20serdar%20ozkan.pdf>, (22.12.2013).
- ÖZYURT, A., 2010. “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, YLT, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 105s.
- PWC, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme”, <http://www.tkd.org.tr/assets/tkd-yeni-turk-ticaret.pdf> (16.2.2014).
- ROSC, 2007. “Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu Türkiye, Muhasebe ve Denetim”, http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_tur_tur.pdf, (13.03.2014).
- SAĞLAM, O. ve SAĞLAM, N., 2008. “TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler), SAĞLAM, N., ŞENGEL, S., ÖZTÜRK, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 557-582.
- SARIOĞLU, K., “Finansal Tabloların Hazırlanması ile İlgili Kavramsal Çerçeve”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/1.bolum.pdf>, (15.10.2013).
- SARIOĞLU, S., 2008. “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile İlgili Kavramsal Çerçeve”, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları-Açıklamalar ve Uygulamalar-(Ed.Volkan Demir) İSMMMO Yayınları, Yayın No:99, İstanbul.
- SAYAR, Z. ve A. ALP, 2008. “Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları Açısından Bir Değerlendirme”, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Cilt 23, Sayı 267, ss.70-80, <http://www.iif.com.tr/index.php/iif/article/view/iif.2008.267.0384>, (13.02.2014).
- SELAMOĞLU, Ö. C., “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetim”, http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergidegundem&publicationNumber=1&publicationYear=2012&publicationId=462387, (11.03.2014).
- SELİMOĞLU, S.K. ve H. GÖKTEPE., 2007. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, Mali Çözüm, Sayı 81, ss.17-44,

- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/81malicozum/1%20seval%20kardes%20selimoglu.pdf>, (16.02.2014).
- SENAL, S., 2011. “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, DT, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 254s.
- SER&BERKER, “Sorularla Bağımsız Denetim ve Denetçi Kavramı”, [http://www.serberkerymm.com/file?key=50b8c24b754f7&act=download%E2%80%8E,\(21.04.2014\).](http://www.serberkerymm.com/file?key=50b8c24b754f7&act=download%E2%80%8E,(21.04.2014).)
- SER&BERKER, TMS/TFRS, (Ed. Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN), <http://www.serberkerymm.com/file?key=50b8c15e91ca1&act=download>, (12.03.2014).
- SEVİĞ, V., 2007. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı”, http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1788, (17.10.2013).
- SEVİLENGÜL, O., 2003. “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi, Ankara, 780s.
- SEVİLENGÜL, O., 2007. “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi(13.Baskı), Ankara, 829s.
- SEZER, Y., 2012. “Yeni TTK ve VUK’ a Göre Tutulması Gereken Defterler ve Tasdik Süreleri”,<http://www.guncelmusavirlik.com.tr/TR,1545/vergi-gunceli.html#icerik>, (18.03.2014).
- SİRKÜLER RAPOR MEVZUATI, 2012. “Tarihler İtibariyle Yeni TTK Yürürlük Hükümlerine İlişkin Açıklamalar”, 162-1, <http://www.rize.smmmo.org.tr/db/dosyalar/guncelhaber215.pdf>, (25.12.2013).
- SPK, “2008 Faaliyet Raporu”, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=581&fn=581.pdf>, (13.03.2014).
- SPK, “2012 Faaliyet Raporu”, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=922&fn=922.pdf&sbmensuheader=null>, (13.03.2014).
- SPK, “Bağımsız Denetim Faaliyeti”, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>, (21.04.2014).
- SÜRMELİ, F., (Ed.),2006. “Muhasebe Bilgi Sistemi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 258s.
- ŞAHİN, H., 2012. “67 Soruda Yeni TTK’da Muhasebe Standartları, Denetim, Denetçi, Raporlama, İlan, Ortaklarla İlişkiler, Şirketler”, Birleşik Uzmanlar YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş., http://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/67_SORUDA_YENI_YENI_TTK_.pdf, (28.12.2013).
- ŞİMŞEK, A. ve ÖZKÖK, S., 2005. “Vergi Muhasebesi”, Oluş Yayıncılık (2. Baskı), Ankara, 468s.
- TFRS/1, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_1.pdf (08.04.2014).
- TFRS/2,http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TFRS/TFRS_2.pdf, (08.04.2014).
- TFRS/3,http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TFRS_3.pdf, (09.04.2014).
- TFRS/5,http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TFRS_5.pdf, (09.04.2014).
- TFRS/6, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS-6.pdf> (10.04.2014).
- TFRS/8, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS-8.pdf> (10.04.2014).

- TFRS/9, http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TFRS_9.pdf, (11.04.2014).
- TFRS/10, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_10.pdf (11.04.2014).
- TFRS/11, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_11.pdf (12.04.2014).
- TFRS/12, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_12.pdf (12.04.2014).
- TFRS-TMS (IFRS-IAS) Açısından, VUK-TDMS-TDHP'ye Göre Temel Değerleme Farklılıkları, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdal/003/> (15.03.2014).
- TİRE, H., 2009. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması", YLT, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 237s.
- TMS/TFRS Yönetici Özeti, http://www.yeminlimalusavirler.com/indir/TMS_TFRS_Yonetici_Ozetleri.pdf, (03.02.2014).
- TMS/1, www.muhasibestandardlari.com/tms01.doc, (25.03.2014).
- TMS/2, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050115-8.htm>, (26.03.2014).
- TMS/7, www.muhasibestandardlari.com/tms07.doc, (27.03.2014).
- TMS/8, www.muhasibestandardlari.com/tms08.doc, (28.03.2014).
- TMS/10, www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS10.doc, (29.03.2014).
- TMS/14, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060303-13.htm>, (30.03.2014).
- TMS/16, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-54.htm>, (01.04.2014).
- TMS/18, www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.doc, (02.04.2014).
- TMS/19, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130312-17.htm>, (02.04.2014).
- TMS/21, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-52.htm>, (03.04.2014).
- TMS/23, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/07/20070715-5.htm>, (03.04.2014).
- TMS/24, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/12/20091231M4-20.htm>, (04.04.2014).
- TMS/28, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051227-20.htm>, (04.04.2014).
- TMS/30, http://www.verginet.net/dtt/1/TMS30BankalarveBenzeriFinansalKuruluslariFinansalTablolarin_6723.aspx, (05.04.2014).
- TMS/31, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-53.htm>, (05.04.2014).
- TMS/32, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061028-13.htm> (05.04.2014).
- TMS/34, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/02/20060202-7.htm> (06.04.2014).
- TMS/36, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS36.pdf> (06.04.2014).
- TMS/38, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf> (06.04.2014).
- TMS/37, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf> (07.04.2014).
- TMS/40, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060317-11.htm> (07.04.2014).
- TMS/41, http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_41.pdf, (07.04.2014).
- TTK Madde Gereklileri, <http://www.basbakanlik.gov.tr/docs/kkgm/.../madde%20gerekece.doc>, (13.03.2014).
- TTK Tasarısı 2005, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>, (12.04.2014).

- TUNA, S., 2010. “Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 269s.
- TUNÇAY, D., 2011.” İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”, YLT, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 197s.
- TÜREDİ, H., 2007. “Denetim”, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 431s.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, T.C. Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğü, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf> , (22.04.2014).
- TÜRKER, İ., 2010. “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, ss.105-120.
- Türkiye – Muhasebe ve Denetim ROSC, http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_tur_tur.pdf , (12.03.2014).
- TÜRMOB, 2008. “Biten Çalışma Dönemine Bakış, Faaliyet Raporu”, (1 Eylül – 31 Aralık), <http://www.Turmob.Org.Tr/Turmobweb/Turkce/Faaliyetraporu/Calismadonemi.Pdf> , (10.06.2013).
- ULUSAN, H., EREN, E., vd., 2012. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, ss.11-34, <http://journal.mufad.org/attachments/article/670/2.pdf> , (14.04.2014).
- UYAR, S., 2008. “Lehman Brothers ve Küresel Finansal Krizin Ardından Kurumsal Yönetim ve Denetim Çıkış Yolu Olabilir Mi?”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/016/> , (18.10.2013).
- UYAR, S., 2010. “Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir?”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/020/> , (20.10.2013).
- UYGUN, E., 2012. “Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK’ un Karşılaştırılması”, Bursa Bilanço, Kasım/Aralık, Sayı 143, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/143EU.pdf> , (13.04.2014).
- UZAY, Ş., TANÇ, A., vd., 2009. “Türkiye’ de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı 95, ss.125-140, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/95malicozum/7%20saban%20uza.y.pdf> , (10.11.2013).
- UZELLİ, C., Tarihsiz, Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defterler, http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/yeni%20turk%20ticaret%20kanunu%20acisindan%20defterler_cenk%20uzelli.pdf , (12.11.2013).
- ÜSTÜNDAĞ, S., 2000. “Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, ss.32-57, <http://www.turmob.org.tr/turmobweb/EKutuphane/EKIcerikDetay.aspx?enc=IEkNSf+wNjLVDesyolc0i3Pc17vwVttARKeaLMfJq1u9+O9TQTgcRF7iGexiXgoULjRiqMTFUBI=> , (25.03.2013).
- YAVUZ, M., 2011. “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, Mali Çözüm Dergisi (İSMMMO), Eylül-Ekim, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/9%20mustafa%20yavuz.pdf> , (20.11.2013).
- YAVUZ, M., 2012. “Yeni Türk Ticaret Kanunundaki Ticari Defterlere İlişkin Cezaların Uygulanabilirlik Sorunu”, Mali Çözüm Dergisi(İSMMMO), Mart-Nisan, ss.153-164,

- http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/110malicozum/10_mustafa_yavuz.pdf, (22.02.2014).
- YAZICI, M., 2003. “Muhasebe Standardının Tanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 18, Nisan: 33-37.
- YILDIRIM, A., 2009. “Denetim Firmaları Denetlenebilir mi, Stratejik Boyut Dergisi”, www.stratejikboyut.com/.../denetim-kuruluslari-denetlenebilirmi-509.html, (30.09.2013).
- YTTK ve Bağımsız Denetim, “YTTK’ da Denetim Konusunda Yapılan Düzenlemeler”, http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim, (21.04.2014).
- YÜREKLİ, e., 2010. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Şirket Şeffaflığı ve Mali Tablolar Konusunda Getirdiği Yenilikler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 46, Nisan, ss.247-255, <http://journal.mufad.org/index.php/arsiv/907-sayi-46-nisan-2010/137-turk-ticaret-kanunu-tasarisinin-sirket-seffafligi-ve-mali-tablolar-konusunda-getirdigi-yenilikler>, (15.10.2013).

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı :
Doğum Yeri ve Tarihi :

Seda DOĞAN
ÇANAKKALE/Gelibolu 18.01.1985

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi :

Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF
İşletme Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi :

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.

Doktora Öğrenimi :

-

Bildiği Yabancı Diller :

İngilizce

Bilimsel Faaliyetleri :

-

İş Deneyimi

Stajlar :

-

Projeler :

-

Çalıştığı Kurumlar :

ING BANK/Bölge Müdürlüğü Operasyon
Merkezi

İletişim

E-Posta Adresi:

uday_doruk@hotmail.com

Tel. :

Tarih :

09.09.2014