

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

**RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE DENETİM
STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ,
PAYLARI BORSADA İŞLEM GÖREN İŞLETMELERDE ANALİZİ VE
BİR ANKET ÇALIŞMASI**

Doktora Tezi

ZEHRA ÖZDEMİR

İstanbul, 2015

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

**RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE DENETİM
STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ,
PAYLARI BORSADA İŞLEM GÖREN İŞLETMELERDE ANALİZİ VE
BİR ANKET ÇALIŞMASI**

Doktora Tezi

ZEHRA ÖZDEMİR

Danışman: Prof. Dr. BAŞAK ATAMAN GÖKÇEN

İstanbul, 2015

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

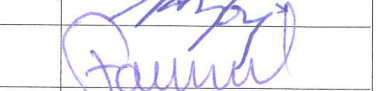
İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi ZEHRA ÖZDEMİR'nin RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ, PAYLARI BORSADA İŞLEM GÖREN İŞLETMELERDE ANALİZİ VE BİR ANKET ÇALIŞMASI

adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulu'nun 13.02.2015 tarih ve 2015-5/24 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ..09../03../2015

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. BAŞAK ATAMAN GÖKÇEN	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. HANİFİ AYBOĞA	
3.	Jüri Üyesi	Doç. Dr. FATMA PAMUKÇU	
4.	Jüri Üyesi	Doç. Dr. FATMA ULUCAN ÖZKUL	
5.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. GÜLÜMSER ÜNKAYA	

ÖZET

Finansal tablolar bir yıllık dönemin sonunda işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtacak biçimde düzenlenmektedir. Ancak raporlama tarihi itibarıyla düzenlenen finansal tabloların düzeltme ve değerlendirme işlemlerinin yapılması, denetlenmesi, onaylanması ve yayımlanması raporlama tarihinden sonraki bir zaman dilimi içerisinde tamamlanmaktadır. Raporlama döneminden sonra işletmenin finansal durumunu etkileyebilecek ve finansal tablo kullanıcılarının kararlarını değiştirebilecek derecede önemli çeşitli olaylar yaşanabilmektedir. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Seti'nde TMS 10- Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar ve Türkiye Denetim Standartları Seti'nde BDS-560 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standartlarında yer alan konu hem finansal tabloların uluslararası standartlara uyumlu biçimde hazırlanmasını hem de güvenilir biçimde denetlenmesine katkıda bulunmaktadır. Bu çerçevede payları borsada işlem gören reel sektör işletmelerinin 2009-2014 yılları arasında raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin yaptıkları dipnot açıklamaları tespit edilmiştir. İşletmelerin raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotuna finansal tablolarında yer verme dereceleri, standarda ilişkin ifadeleri kullanma biçimleri, raporlama döneminden sonra gerçekleşen olayların sınıflandırılması ve gerçekleşme oranları, finansal tabloların onay süreleri ve Türkiye'de finansal raporlamanın zamanlılığı belirlenmiştir. Ayrıca İstanbul'da KGK Resmi Sicili'ne sahip bağımsız denetçiler tarafından doldurulan anket formlarından alınan yanıtlar kapsamında raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin geçmiş denetim deneyimlerinden de yola çıkılarak kanıt toplama süreci açıklanmıştır. Bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olay açıklamalarının her birine verdikleri önem derecesi belirlenerek bu olaylara ait önemlilik algısı ortaya konmuştur. Bağımsız denetçilerin Türkiye Denetim Standartları'nda önerilen araştırma prosedürlerini kullanma derecesi de elde edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Denetim Standartları.

ABSTRACT

Financial statements are prepared in a manner of reflecting the financial condition and results of the business operations at end of fiscal year. However, the financial statements that prepared as of reporting date will subject to adjustments, valuations, auditing, approval and issuance within following period of time. After the reporting period, variety of issues that could affect the financial position of the business and that could change the decision financial statement users. Turkish Financial Reporting Standards Set TMS10- After the Reporting Period Events and Turkish Auditing Standards Set BDS-Subsequent Events contribute to preparation of the financial statements in accordance with international standards and reliably auditing. In this context, disclosures relating to subsequent events of the traded real sector enterprises during the reporting period between 2009-2014 were identified. It is determined in this thesis that the degree of the business's subsequent events notes presented in the financial statements, using expressions for standard formats, the classification and realization rate of events that occurred after the reporting period, approval time of financial statements and timeliness of financial reporting in Turkey. Also evidence gathering process indicated based on questionnaire filled out by independent auditors who have KGK Official Register in Istanbul and their experiences regarding subsequent events. Determining the degree of importance given to each of the subsequent event description by the independent auditors and presenting perception of significance regarding these events. Also we obtained the degree of using subsequent events procedures that proposed in the Turkish Auditing Standards.

Key Words: Subsequent Events, Turkish Accounting Standards, Turkish Financial Reporting Standards, Turkish Auditing Standards.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLO LİSTESİ.....	xi
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
0.GİRİŞ.....	1
1. KONUYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR.....	4
1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları.....	4
1.1.1. Globalleşme Olgusunun Finansal Raporlamaya Etkileri.....	4
1.1.2. Muhasebede Ortak Dil Oluşumu: Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Doğuşu.....	6
1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişimi.....	8
1.1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Dönemi.....	8
1.1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Dönemi.....	10
1.1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Dünyadaki Gelişiminde Rol Oynayan Başlıca Kurum ve Kuruluşlar.....	14
1.1.3.3.1. Avrupa Birliği.....	15
1.1.3.3.2. Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu.....	15
1.1.3.3.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü.....	17
1.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye'deki Gelişimi..	18
1.1.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmaları.....	19
1.1.4.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmaları.....	21
1.1.4.3. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmaları.....	21

1.1.4.4.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmaları.....	23
1.1.4.5.	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Muhasebe Standartları'na Yönelik Çalışmaları.....	25
1.1.4.6.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.....	27
1.1.4.7.	Türkiye'de Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmalar Yürüten Diğer Kurum ve Kuruluşlar.....	28
1.1.5.	Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumun Muhasebe Düzenine Katkıları.....	31
1.2.	Uluslararası Denetim Standartları.....	34
1.2.1.	Denetim Standardı Kavramı ve Gelişimi.....	34
1.2.2.	Uluslararası Denetim Standartları'nın Gelişim Süreci.....	35
1.2.3.	Türkiye'de Denetim Standartları'nın Gelişim Süreci.....	36
1.3.	Bilanço (Finansal Durum Tablosu) ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar) Kavramı.....	39
1.3.1.	Bilanço (Finansal Durum Tablosu) Kavramı.....	39
1.3.1.1.	Bilanço Teorileri.....	41
1.3.1.2.	Bilanço Türleri.....	43
1.3.1.3.	Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumlu Bilanço (Finansal Durum Tablosu).....	44
1.3.2.	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar) Kavramı.....	47
1.3.2.1.	Bilanço Düzenlenme Tarihi Kavramı.....	47
1.3.2.2.	Finansal Raporlama Dönemi Kavramı.....	48
1.3.2.3.	Finansal Tabloların Yayımının Onaylanma Süresi Kavramı.....	50
1.3.2.3.1.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Finansal Tablolarının Yayımının Onaylanma Süresi.....	51
1.3.2.3.2.	Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'ne Göre Finansal Tablolarının Yayımının Onaylanma Süresi.....	52
1.3.2.4.	Finansal Tablolarda Düzeltme Kavramı.....	53
1.3.2.4.1.	Tahakkuk İlkesi Kapsamında Yapılan Düzeltmeler.....	53
1.3.2.4.2.	Muhasebe Değişiklikleri Kapsamında Düzeltmeler.....	55
1.3.2.4.3.	Muhasebe Hataları Kapsamında Düzeltmeler.....	57

2. RAPORLAMA TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ.....	59
2.1. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Kapsamında Karşılıklar.....	59
2.1.1. Karşılıklar ile İhtiyatlılık Kavramı Arasındaki İlişki.....	59
2.1.2. TMS 37 Kapsamında Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'na Göre Karşılıklar.....	63
2.2. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Değer Düşüklüğü.....	69
2.2.1. Değer Düşüklüğü Kavramı.....	69
2.2.2. TMS 36 Kapsamında Değer Düşüklüğü.....	71
2.2.2.1. Değer Düşüklüğüne Uğramış Varlığın Belirlenmesi ve Değer Düşüklüğü Tutarının Hesaplanması.....	72
2.2.2.2. Geri Kazanılabılır Tutarın Ölçümü.....	74
2.2.2.2.1. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü.....	75
2.2.2.2.2. Kullanım Değerinin Ölçümü.....	76
2.2.2.3. Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Özellikli Durum: Şerefiye Kavramı.....	79
2.3. TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Stoklarda Değerleme.....	82
2.3.1. Stok Maliyetinin Hesaplanması.....	83
2.3.1.1. Ticari İşletmelerde Stok Maliyeti.....	84
2.3.1.2. Üretim İşletmelerinde Stok Maliyeti.....	86
2.3.1.3. Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyeti.....	87
2.3.2. Net Gerçekleşebilir Değerin Belirlenmesi.....	87
2.3.3. Stoklarda Değer Düşüklüğünün Gerçekleşmesi.....	88
2.4. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı.....	90
2.4.1. Çalışanlara Sağlanan “Fayda” Kavramı.....	90
2.4.2. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar.....	91
2.4.3. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar.....	92
2.4.3.1. Tanımlanmış Katkı Planları.....	93
2.4.3.2. Tanımlanmış Fayda Planları.....	94
2.4.4. İşten Çıkarma Tazminatları (Kıdem Tazminatları).....	99
2.4.4.1. İşten Çıkarma Tazminatı (Kıdem Tazminatı) Kavramı ve Hukuki Boyutu.....	99
2.4.4.2. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'na Göre Kıdem Tazminatının Hesaplanması.....	99

2.4.5. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar.....	100
2.5. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar Standardı Kapsamında Hatalar.....	102
2.5.1. Hata Kavramı.....	102
2.5.2. Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesi.....	104
2.5.3. TMS 8'e Göre Hataların Düzeltilmesi.....	105
2.6. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı Kapsamında İşletme Birleşmeleri.....	109
2.6.1. İşletme Birleşmeleri.....	109
2.6.2. İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi.....	111
2.6.2.1. Edinen İşletmenin Belirlenmesi.....	112
2.6.2.2. Birleşme Tarihinin Belirlenmesi.....	113
2.6.2.3. Edinilen Varlık, Borç ve Azınlık Payının Muhasebeleştirilmesi.....	114
2.6.2.4. Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi.....	114
2.7. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler.....	117
2.7.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık ve Durdurulan Faaliyet Kapsamının Önkoşulları.....	118
2.7.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetleri Değerleme ve Raporlama İlkeleri.....	120
2.8. TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı.....	123
2.8.1. Hisse Başına Kazanç Kavramı.....	123
2.8.2. Hisse Başına Kazancın Finansal Tablolarda Sunumu.....	124
2.9. TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı Kapsamında Risk Açıklamaları.....	125
2.10. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergi.....	128
3. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 10 - TMS 10 AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	131
3.1. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Tarihsel Gelişimi.....	131

3.1.1.	TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Dünyada Tarihsel Gelişimi.....	131
3.1.2.	TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Türkiye'de Tarihsel Gelişimi.....	133
3.2.	TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Amacı.....	133
3.3.	TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Kapsamı.....	134
3.4.	Finansal Tabloların Yayımlanması İçin Onay Tarihi.....	136
3.5.	Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerekli Olaylar.....	140
3.5.1.	Raporlama Döneminden Sonra Sonuçlanan Davalar İçin Ayrılan Karşılıklar.....	141
3.5.2.	Raporlama Dönemi Sonrası Değer Düşüklüğü.....	142
3.5.2.1.	Raporlama Dönemi Sonrası Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	143
3.5.2.2.	Raporlama Dönemi Sonrası Stoklarda Değer Düşüklüğü.....	143
3.5.3.	Raporlama Döneminden Sonra Belirli Hale Gelen Varlık Maliyet veya Gelirleri.....	144
3.5.4.	Raporlama Döneminden Sonra Belirli Hale Gelen İkramiye ve Kar Payları.....	145
3.5.5.	Raporlama Dönemi İtibarıyla Ortaya Çıkan Hata ve Hileler.....	146
3.6.	Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerekli Olaylar.....	148
3.7.	TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı Kapsamında Temettüleri.....	159
3.8.	TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı Kapsamında İşletmenin Sürekliliği Kavramı.....	159
3.9.	TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'na Göre Kamuya Açıklanması Gereken Hususlar.....	162
4.	RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	163
4.1.	Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Denetimi.....	163

4.2.	Raporlama Döneminden Sonraki Olayları Açıklayan Denetim Standartları.....	167
4.3.	Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 560 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar.....	169
4.3.1.	Finansal Tablo Tarihi ile Denetim Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olayların Denetimi.....	170
4.3.2.	Denetim Raporu Tarihi ile Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarih Arasında Gerçekleşen Olayların Denetimi.....	174
4.3.3.	Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonraki Olayların Denetimi.....	177
4.4.	Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 560 ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standardı Bölüm 560 Arasındaki Farklar.....	178
4.5.	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Bir Denetim Örneği.....	180
5.	PAYLARI BORSADA İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARININ ANALİZİ.....	183
5.1.	Literatür Taraması.....	183
5.2.	Araştırmanın Amacı.....	186
5.3.	Araştırmanın Kapsamı.....	186
5.4.	Araştırmanın Metodolojisi.....	187
5.5.	Araştırmanın Kısıtları.....	188
5.6.	Araştırmanın Bulguları.....	188
5.6.1.	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı Kullanımı.....	189
5.6.2.	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı İfade Biçimi.....	190
5.6.3.	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Açıklamaların Sınıflandırılması.....	193
5.6.4.	Finansal Tabloların Onaylanma Tarihi.....	206
5.7.	Araştırmanın Sonuçları.....	210

6. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN DENETİMİNE İLİŞKİN BİR ANKET ÇALIŞMASI...	212
6.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı.....	212
6.2. Araştırmanın Kısıtları.....	213
6.3. Araştırmanın Yöntemi ve Uygulama.....	213
6.3.1. Araştırma Örneklemi.....	213
6.3.2. Veri Toplama Aracı.....	213
6.3.3. Puanlama.....	214
6.3.4. Uygulama.....	215
6.3.5. Kullanılan İstatistikler.....	215
6.4. Araştırmanın Bulguları.....	215
6.4.1. Frekans Dağılımına İlişkin Sonuçlar.....	216
6.4.1.1. Firma Bilgilerine İlişkin Dağılımı.....	216
6.4.1.2. Kişisel Bilgilere İlişkin Dağılım.....	218
6.4.1.3. Geçmiş Denetim Deneyimlerine İlişkin Dağılım.....	220
6.4.1.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Kanıt Elde Edilmesine İlişkin Dağılım.....	223
6.4.1.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Dipnotu Açıklamalarının Önem Derecelerine İlişkin Dağılım.....	225
6.4.1.6. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Önemliliğine İlişkin Algı Ölçümüne İlişkin Dağılım.....	229
6.4.1.7. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Denetiminde Türkiye Denetim Standartlarının Kullanım Düzeyi.....	231
6.5. İstatistiki Uygulamalar.....	233
6.5.1. Güvenilirlik Analizi.....	233
6.5.2. Ki Kare Testleri.....	233
6.5.2.1. Firma Türüne İlişkin Farklılıklar.....	233
6.5.2.2. Müşteri Porföyüne İlişkin Farklılıklar.....	235
6.5.2.3. Denetim Ofisindeki Denetçi Sayısına İlişkin Farklılıklar.....	237
6.5.2.4. Eğitim Seviyesine İlişkin Farklılıklar.....	239
6.5.2.5. Yaşa İlişkin Farklılıklar.....	241
6.5.2.6. Ünvana İlişkin Farklılıklar.....	243
6.5.2.7. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları Hakkında Bilgi Düzeyine İlişkin Farklılıklar...	245
6.6. Araştırmanın Sonuçları.....	247

7. SONUÇ.....	249
8. KAYNAKÇA.....	254
EKLER.....	285
EK 1: 2009-2013 Yılları Arasında Payları Borsada Devamlı Olarak İşlem Gören Reel Sektör İşletmeleri.....	285
EK 2: Anket Soruları.....	286

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1. G20 Ülkelerinde UFRS Uygulama Durumu.....	13
Tablo 2.1. Karşılık Örnekleri Gruplaması.....	68
Tablo 2.2. UFRS 7'ye Göre Niceliksel ve Niteliksel Piyasa Riski Açıklamaları.....	126
Tablo 3.1. UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tarihçesi.....	132
Tablo 5.1. İşletmelerin Sektöre Göre Dağılımı.....	188
Tablo 5.2. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı Kullanımının Sektör ve Yıla Göre Dağılımı.....	190
Tablo 5.3. TMS 10 İfade Biçimleri Kodlaması.....	191
Tablo 5.4. TMS 10'un İfade Biçimlerinin Yıllara Göre Dağılımı.....	192
Tablo 5.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Açıklamaların Sınıflandırılması.....	194
Tablo 5.6. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Açıklamaların Yıllara Göre Frekans Dağılımı.....	201
Tablo 5.7. Konsolide ve Solo Finansal Tabloların Sektörlere Göre Onay Tarihi Ortalaması (Gün).....	207
Tablo 5.8. Sektörlere ve Yıllara Göre Onay Tarihi Ortalaması (Gün).....	208
Tablo 5.9. Yıllara Göre Onay Tarihi Ortalaması (Gün).....	208
Tablo 6.1. Firma Bilgilerine İlişkin Dağılımı.....	217
Tablo 6.2. Kişisel Bilgilere İlişkin Dağılım.....	219
Tablo 6.3. Geçmiş Denetim Deneyimlerine İlişkin Dağılım.....	222
Tablo 6.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Kanıt Elde Edilmesine İlişkin Dağılım.....	224
Tablo 6.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Dipnotu Açıklamalarının Önem Derecelerine İlişkin Dağılım.....	226
Tablo 6.6. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Önemliliğine İlişkin Algı Ölçümüne İlişkin Dağılım.....	230
Tablo 6.7. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Denetiminde Türkiye Denetim Standartlarının Kullanım Düzeyi.....	232
Tablo 6.8. Firma Türüne İlişkin Ki Kare Testi.....	234

Tablo 6.9. Müşteri Porföyüne İlişkin Ki Kare Testi.....	236
Tablo 6.10. Denetim Ofisindeki Denetçi Sayısına İlişkin Ki Kare Testi.....	238
Tablo 6.11. Eğitim Seviyesine İlişkin Ki Kare Testi.....	240
Tablo 6.12. Yaşa İlişkin Ki Kare Testi.....	242
Tablo 6.13. Ünvana İlişkin Ki Kare Testi.....	244
Tablo 6.14. UMS ve UDS Bilgi Düzeyine İlişkin Ki Kare Testi.....	246

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1. UMS 37'ye göre Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi.....	65
Şekil 3.1. Düzeltme Gerektiren ve Gerektirmeyen Olayların Ayrımında Kullanılabilecek Karar Ağacı.....	136
Şekil 3.2. Örneğe İlişkin Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Kapsamı.....	139
Şekil 4.1. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Zaman Çerçevesi.....	165
Şekil 5.1. TMS 10'un İfade Biçimlerinin Yıllara Göre Dağılımı.....	192
Şekil 5.2. Raporlama Döneminden Sonraki Olay Açıklamalarının Yıllara Göre Dağılımı.....	202
Şekil 5.3. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Yıllara Göre Dağılım Grafiği..	205
Şekil 5.4. Finansal Tabloların Onaylanma Sürelerinin Yıllara Göre Dağılımı.....	209
Şekil 6.1. Firma Türü.....	216
Şekil 6.2. Müşteri Porföyü.....	216
Şekil 6.3. Ofisteki Bağımsız Denetçi Sayısı.....	217
Şekil 6.4. UMS Bilgi Düzeyi.....	218
Şekil 6.5. UDS Bilgi Düzeyi.....	218

KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
a.g.e.:	Adı geçen eser
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE :	Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners)
AICPA:	Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçileri Enstitüsü (American Institue of CPA)
A.Ş.:	Anonim Şirket
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS:	Bağımsız Denetim Standardı
BTSO:	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
CEO:	İcra Kurulu Başkanı (Chief Executive Officer)
CFO:	Finans Baş Sorumlusu (Chief Financial Officer)
EFrag:	Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group)
FASB:	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FEI:	Uluslararası Finans Uzmanları (Financial Executives International)
FIFO:	İlk Giren İlk Çıkar (First In First Out)
GAO:	ABD Genel Muhasebe Ofisi'nin (US Accountability Office – US GAO)
HDTM:	Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı
IAASB:	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing Assurance Standards Board)
IAS:	Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IASC:	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standard Committee)
IFAC:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRIC:	Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee)

IOSCO:	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions)
KAP:	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KİT:	Kamu İktisadi Teşekkülleri
KHK:	Kanun Hakkında Kararname
LIFO:	Son Giren İlk Çıkar (Last In First Out)
NYSE:	New York Stock Exchange/ New York Borsası
PCAOB:	Kamu Kurumları Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
RDSO:	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
SAS:	Denetim Standartları Bildirisi (Statement of Auditing Standards)
SEC:	Menkul Kıymet ve Borsa Komisyonu (Security Exchange Commission)
SOX:	Sarbanes Oxley Kanunu
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
T.C.:	Türkiye Cumhuriyeti
TBB:	Türkiye Bankalar Birliği
TBMM:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB:	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL:	Türk Lirası
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMUD:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB:	Türkiye Mali Müşavirler Odası Birliği
UDS:	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
USD:	Amerikan Doları (US Dollar)
US GAAP:	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (United States - General Accepted Accounting Standards)
VUK:	Vergi Usul Kanunu

0. GİRİŞ

Finansal raporlama, işletmeler ile ilgili taraflara faydalı ve güvenilir bilgiler sağlamayı amaçlayan kapsamlı bir süreçtir. Bu sürecin en önemli parçası finansal tablolardır. Finansal tabloların hazırlanması belirli bir zamanı kapsamaktadır. Finansal raporlar hazırlandığı döneme bağlı olarak genellikle bir yılı temsil eden dönemsel raporlar ve genellikle çeyrek dönemlerden oluşan ara dönem finansal raporlar olarak ayrımlanabilmektedir. Ancak yaygın olarak kullanılan raporlama süresi finansal yıl olarak adlandırılan bir yıldır. İşletmelerin raporlama tarihi de bu bir yıllık raporlama döneminin son günü olarak belirlenmektedir. Finansal tablolar bir yıllık dönemin sonunda işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtacak biçimde düzenlenmektedir. Ancak raporlama tarihi itibarıyla düzenlenen finansal tabloların düzeltme ve değerlendirme işlemlerinin yapılması, denetlenmesi, onaylanması ve yayımlanması raporlama tarihinden sonraki bir zaman dilimi içerisinde tamamlanmaktadır. Raporlama döneminden sonra işletmenin finansal durumunu etkileyebilecek ve finansal tablo kullanıcılarının kararlarını değiştirebilecek derecede önemli çeşitli olaylar yaşanabilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda, raporlama döneminden sonra meydana gelebilecek olayların zaman çerçevesi raporlama tarihinden başlayarak finansal tabloların işletme yönetimi tarafından onaylanma tarihine dek sınırlandırılmaktadır. Hem muhasebe standartları hem denetim standartları düzenleyici otoriteleri tarafından bir standart haline getirilen bu konu muhasebe bilgi sisteminin tüm tarafları açısından önemlidir.

Bu çalışmada raporlama döneminden sonraki olaylar Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları kapsamında incelenerek işletmeler ve bağımsız denetçiler açısından ele alınmaktadır. Çalışma giriş ve sonuç bölümleri dışında altı bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; raporlama döneminden sonraki olay kavramının literatürde bilanço tarihinden tarihinden sonraki olay kavramı ile ikame edilerek kullanıldığı göz önünde bulundurularak her iki ifade ile ilişkili temel kavramlar açıklanmaktadır. Çalışmada konunun Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye

Denetim Standartları (TDS) kapsamında incelenmesi nedeniyle söz konusu standartların Türkiye’de ve uluslararası arenada ortaya çıkma ve gelişme süreci de bu bölümde anlatılmaktadır.

Raporlama döneminden sonraki olaylar standardı 10 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı’nda ele alınmaktadır. Standartta bir işletmenin raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen bazı olayların, raporlama döneminden sonra gerçekleşmesi halinde uygulanan muhasebeleştirme ve açıklama hususlarına değinilmektedir. Standart incelendiğinde raporlama döneminden sonraki olaylar anlatılırken diğer standartlara sıklıkla atıf yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle ikinci bölümde, standartta atıfta bulunulan diğer Türkiye Muhasebe Standartları’na yer verilmektedir.

Üçüncü bölümde, raporlama döneminden sonraki olaylar TMS 10 açısından incelenmektedir. Standarda göre; raporlama döneminden sonra gerçekleşen bazı olaylar, finansal tablo kalemlerinde düzeltme gerektirirken bazı olayların dipnotlarda açıklanması yeterlidir. Bu ayrıma göre standartta örneklendirilen olaylar bu bölümde incelenmektedir. Ayrıca sırasıyla standardın dünyada ve Türkiye’de gelişimine, amacına ve kapsamına yer verilmektedir. Standart kapsamında temettüleri ve işletmenin sürekliliği kavramının üzerinde durulduktan sonra kamuya açıklanması gereken hususlar açıklanmaktadır.

Dördüncü bölümde, raporlama döneminden sonraki olaylar Türkiye Denetim Standartları açısından incelenmektedir. Öncelikle genel olarak, raporlama döneminden sonraki olayların denetim süreci ele alındıktan sonra söz konusu olayları açıklayan dünyadaki denetim otoriteleri tarafından düzenlenen standartlara değinilmektedir. Daha sonra konu, Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 560 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar kapsamında incelenerek bağımsız denetçinin sorumluluklarına yer verilmektedir. Bu bölümde, Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 560 ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standardı Bölüm 560 arasındaki farklılıklara değinilmektedir. Bölümün sonunda raporlama döneminden sonraki olayların tespiti ve sonuçlandırılmasına ilişkin örnek bir bağımsız denetim çalışmasına yer verilerek denetim prosedürleri açıklanmıştır.

Beşinci bölümde, payları borsada işlem gören işletmelerin raporlama döneminden sonraki olayları analiz edilmektedir. Bu bölümde, analiz kapsamındaki işletmelerin raporlama döneminden sonraki olaylara dipnotlarında yer verip

vermedikleri, kullandıkları ifade biçimleri ve dipnotlarda yapılan farklı açıklamaların sınıflandırılması incelenmektedir. Ayrıca finansal tablo onay tarihi verisi kullanılarak finansal tablo zamanlılığına ilişkin bulgular elde edilmektedir.

Altıncı bölüm, raporlama döneminden sonraki olayların denetimine ilişkin anket çalışmasının bulgu ve sonuçlarını içermektedir. Çalışma bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin geçmiş deneyimlerini, kanıt elde etme süreçlerini, dipnot açıklamalarına verdikleri önem derecesini, algı düzeylerini ve Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 560'ı kullanım düzeylerini ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu bölümde ayrıca güvenilirlik analizi ve Ki Kare testleri sonuçlarına da yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KONUYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Dünyada uzun yıllardır muhasebe alanında çalışmalar yürütülerek muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada gerçeğe uygun ve anlamlı bilgi sunulması hedeflenmiştir. Bu hedefe yönelik olarak geliştirilen Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UMS) ortaya çıkışını tetikleyen en önemli unsurlardan olan globalleşme olgusu, muhasebede ortak bir dil oluşumunu sağlamıştır. UMS'nin oluşumu ve gelişim süreci ile buna paralel olarak ülkemizde yaşanan değişim süreci bu kısımda incelenmiştir. Bunun yanı sıra uyum sürecinin muhasebe düzeninde yer alan aktörlere sağladığı faydalara değinilmiştir.

1.1.1. Globalleşme Olgusunun Finansal Raporlamaya Etkileri

Globalleşme olgusu 20. yüzyılın sonları ve 21. yüzyılın başlarında daha önce görülmemiş boyutta ortaya çıkmıştır.¹ Globalleşme farklı alanlarda farklı anlamlar teşkil etse de, insanlar, kuruluşlar ve uluslar arasındaki etkileşim ve uyumlaştırma süreci olarak tanımlanabilir.² 2.Dünya Savaşı'ndan sonra birçok ülkede finansal piyasalar finansal varlıkların sınır ötesi ticaretiyle birbirine yaklaşmıştır. Söz konusu hareketlenmeden sonra ülkelerin bariyerleri aşması kolaylaşmıştır. Finansal varlık ticaretinin liberalizasyonu finansal globalleşme olarak adlandırılmaktadır.³ Her alanda ülkeye özgü düzenlemelerin baskı altında kaldığı görülmektedir. Dünyanın bu küçülen çerçevesi içinde muhasebecilerin de sadece yaşadıkları ülkelerin düzenlemeleri ile sınırlı kalmaması gerekmektedir.⁴

¹ Jayne Maree Godfrey ve Keryn Chalmers, **Globalization of Accounting Standards**, UK: Edward Elgar Publishing, 2007, s.1.

² Jayeoba Olajumoke, "Effect of Globalization on Financial Reporting: A Case Study of Zenith Bank PLC", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2146570, [Erişim Tarihi: 14.07.2014].

³ Rene M. Stulz, "The Limits of Financial Globalization", **The Journal of Finance**, Vol.9, No.4, August 2005, s.1595.

⁴ Bruce Pounder, How Globalization is Affecting US Accountants, http://www.accountingweb.com/sites/default/files/How_Globalization_is_Affecting_US_Accountants-by_Bruce_Pounder_of_CPEanywhere.pdf, [Erişim Tarihi: 14.07.2014].

Çok uluslu veya ulusötesi işletmelerin birçok ülkede pay ve paydaşları olduğu görülmektedir. Kurumsal finansal raporlama tüm bu gelişmelere karşılık olarak yatırımcıların mevcut ve gelecek yatırım kararlarında ihtiyaç duyabileceği bilgileri sağlamaktadır. Örneğin dünya çapında yatırım ve ticaret ilişkilerini yürütmek isteyen işletmeler, finansal raporlamalarını tüm dünyaya sunan işletmeler ve global yatırımcılar kendileri arasındaki bilgi asimetrisini azaltarak sermaye maliyetini düşürebilmektedirler.⁵ Ancak globalleşme olgusunun günden güne önem kazanması sonucu ulusal finansal raporlama sistemlerindeki düzenlemeler çerçevesinde bilgi sağlayan işletmeler uluslararası anlamda finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayamamakta ve bu farklılıkların yarattığı birçok olumsuzluk yatırımcıları etkilemektedir.⁶ Yatırımcıların kendilerini bilgi sahibi olarak ifade edebildikleri finansal alanlara yatırım yaptıkları tespit edilmiştir.⁷

Neredeyse dünyadaki her ülke kendi ülkesinde kurulu işletmelerin o ülkeye özgü kurallar ve ilkeler çerçevesinde finansal raporlama yürütmesini talep etmektedir.⁸ Dolayısıyla finansal bilginin karşılaştırılabilir nitelikte olmaması kullanıcılara ek maliyet yüklemektedir. Yatırımcıların aynı dili konuştuğu bir sermaye piyasası ortamı yatırımların özendirici gücünü artırmakta dolayısıyla fon toplanmasını kolaylaştırmaktadır. Örneğin; 1996 yılında Almanya'nın en ünlü otomobil markalarından biri olan BMW, Almanya muhasebe standartlarına göre düzenlediği finansal tablolarını Amerikan muhasebe standartlarına göre değiştirmeyi reddetmiştir. Bu nedenle dünyanın en karlı otomobil işletmelerinden biri olan BMW'nin, Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler Borsası'nda (U.S. Securities and Exchange Commission - SEC) işlem görmesi mümkün olmamıştır.⁹

⁵ Hail, L. and Leuz, C., "International Differences in the Cost of Equity Capital: Do Legal Institutions and Securities Regulation Matter?", **Journal of Accounting Research**, Vol.44, No.3, June 2006, s. 485.

⁶ Banu Dincer, "Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu ve Çevresel Faktörler", **Öneri Dergisi**, Cilt:9, Sayı:33, Ocak 2010, s.135.

⁷ Dan Amiram, "Financial Information Globalization and Foreign Investment Decisions", **Journal of International Accounting Research**, Vol.11, No.2, 2012, s. 59.

⁸ Cansen Başaran, "Evrensel Muhasebe Standartları'na Doğru", **Mali Çözüm**, Sayı:57, 2001, s.30.

⁹ Cemal İbiş, "Uluslararası Menkul Kıymet İhraçlarında Finansal Raporlamanın Önemi", **Öneri Dergisi**, Cilt:6, Sayı:22, Haziran 2004, s.96.

1.1.2. Muhasebede Ortak Dil Oluşumu: Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Doğuşu

Global ticaret anlayışının hakim olduğu günümüzde farklı finansal raporlama çerçevelerinin ortak bir alanda birleşmesi ihtiyacı doğmuştur. Muhasebenin ilgili taraflarının konuştuğu uluslararası ortak bir dil oluşturulması gereği bu düşünceden ileri gelmiştir. UMS olarak ifade edilen ortak dil, farklı ülkelerdeki muhasebe unsurlarının aynı ölçülerle aynı kurallar kullanılarak değerlendirilmesini, raporlanmasını ve yorumlanmasını sağlamaktadır. Muhasebede standardizasyon seviyesi yükseldikçe sermayenin global anlamda dolaşımı da kolaylaşmıştır.¹⁰ Globalleşme finansal piyasaları sınırsızlaştırırken çok uluslu işletmeler artmakta ve farklı ülke blokları ekonomik işbirliklerine gitmektedir. Bunun yanı sıra global işletmelerde ortaya çıkan muhasebe hileleri muhasebe ve denetim alanında yeniliklere, uluslararası bağımsız denetim işletmelerinin daha etkili hale gelmesine ve uluslararası muhasebe standartlarının gelişimine yol açmıştır.¹¹

Muhasebede aynı dili konuşarak aynı anlamı elde etme ihtiyacıyla ülkeler ulusal standartlarının uluslar arası standartlarla uyumlaştırılması çalışmalarına başlamışlardır.¹² Ancak öncelikle ülke içerisinde ortaya çıkan farklı muhasebe uygulamalarının getirdiği olumsuzluklar yok edilmelidir. Muhasebede standartlaşmaya duyulan ihtiyacı aşağıdaki başlıklar altında sıralamak mümkündür.¹³

- İşletmeler arasında benzer muhasebe uygulamalarını elde etmek
- Tekdüzen muhasebe prensipleriyle açık, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal tablo üretmek
- Finansal tablo kullanıcılarının karar almaları için sağlıklı bir zemin oluşturmak

¹⁰ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, 2002, s.75.

¹¹ Tamer Aksoy, “Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, Nisan-Haziran 2005, s.183.

¹² Fikret Çankaya ve Ertan Aydoğan, “Küresel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyum”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Vol.11, No.1, 2008, s.300.

¹³ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Yorumları**, 2. Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi, 2008, s.69.

- Uluslararasılaşma düzeyini en yükseğe taşıyarak ortak muhasebe dilini konuşabilmek

Ülkeler arası farklılıkların giderilmesi amacıyla çeşitli yaklaşımlar benimsenmiştir. Söz konusu yaklaşımlar içinde en çok kabul gören “Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması (International Accounting Harmonization)” ve “Muhasebe Standartlarının Yakınsanması (Convergence Accounting Standards)” yaklaşımları olmuştur.¹⁴ Muhasebede uyumlaştırma kavramı farklı muhasebe uygulamalarını tek tip bir uygulama türüne taşımak anlamına gelmektedir. Muhasebede yakınsama kavramı ise ortak bir muhasebe standartları yapısını oluşturma çalışmalarını yürüten kurum ve kuruluşların bir arada yürüttüğü faaliyetler bütünü olarak adlandırılabilir.¹⁵ Muhasebenin harmonizasyonu sürecinde ortaya çıkan kavramlardan biri de standardizasyon kavramıdır. Literatürde sıklıkla kullanılan standardizasyon, harmonizasyona göre daha sert bir biçimde kuralların benimsenmesi için dayatmak anlamına gelmektedir. Standardizasyon her durum için tek bir standart veya yöntem geliştirmektedir.¹⁶

Ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması ve bütün finansal tablo kullanıcılarının anlayabileceği finansal tabloların oluşturulması amacıyla yapılan standardizasyon çalışmalarının temelini, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASB) yayımlamış olduğu UMS ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturmaktadır.¹⁷

Dünya üzerinde var olan muhasebe standartlarını uyumlaştırma hedefi ile geliştirilen UMS ve UFRS’ler işletmelerin mali yapısını, performansını ve nakit akışını gerçeğe en uygun olarak yansıtan finansal tabloları ve dipnotları üreterek güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir muhasebe bilgisini finansal bilgi kullanıcılarına sunmaktadır.

¹⁴ Ümit Gücenme, “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:5, 2000, s.9.

¹⁵ Sinan Aslan, “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, 2004, s.96.

¹⁶ Ahmet Ağca ve Rafet Aktaş, “First Time Application of IFRS and Its Impact on Financial Ratios: A Study on Turkish Listed Firms”, **Ukraine: Problems and Perspectives in Management**, Vol.5, No.2, 2007, s.102.

¹⁷ Hayrettin Usul ve Hakkı Kıymık, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:12, Cilt:2, 2010, s.125.

1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişimi

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma süreçlerinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu haline gelmiştir.¹⁸ UMS/UFRS'nin gelişimi tarihsel açıdan incelendiğinde standartların belirlenmesi sürecinde gelişim IASC (International Accounting Standard Committee - Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) ve IASB'ye ait iki dönem şeklinde ele alınabilir. Çünkü UFRS'lerden önce yayımlanmaya başlayan UMS'ler IASC tarafından yayımlanmıştır. Daha sonra yayımlanmaya başlanan UFRS, IASB (International Accounting Standards Board) tarafından onaylanan standart ve yorumlar ile birlikte IASC'nin çıkardığı yorumlar ve UMS'lerin de dahil olduğu IASB resmi bildirileri olarak ifade edilmektedir.¹⁹

1.1.3.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Dönemi

Muhasebede global anlamda atılım yapma ihtiyacı 20. yüzyıl sonlarına denk gelmektedir. Konuyla ilgili müzakereler 1960'lı yıllarda standartlaşma kavramı odak noktası belirlenerek yürütülmüştür. Ancak bilimsel anlamda atılan ilk somut adımlar 1972 yılında Sydney'de gerçekleşen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde dile getirilen öneriler ile atılmıştır. Takip eden 1973 yılında kurulan IASC'ye ilk üye olan ülkeler Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri olarak sıralanmaktadır.²⁰ Türkiye de 1974 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) muhasebede standartlaşma çalışmaları paralelinde IASC üyesi konumuna gelmiştir.²¹

¹⁸ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.1.

¹⁹ Turhan Korkmaz, Halime Temel ve Elif Birkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere Etkileri", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:36, 2007, s.98.

²⁰ Mikail Erol, Metin Atmaca ve Seçil Öztürk, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 13, 2011, s.229.

²¹ Mustafa A. Aysan, "Uluslararası Muhasebe Standartları Sunuş Yazısı", 1977, **Uluslararası Muhasebe Standartları**, Derleyen: Ahmet Hayri Durmuş, İstanbul: TMUD Yayınları, 1992.

Komitenin amaçları kuruluş tüzüğünde aşağıdaki şekilde yer almaktadır.²²

- Finansal tabloların sunumunun gerçekleşmesi için kullanılan muhasebe standartlarını kamuoyunun menfaati doğrultusunda düzenlemenin ve sunmanın yanı sıra dünya çapında kabul edilebilirliğini ve kullanılabilirliğini sağlamak.
- Finansal tabloların sunumu ile ilgili prosedürlerin, muhasebe standartlarının ve düzenlemelerin geliştirilmesi ve harmonizasyonu için çabalamak.

IASC, daima uluslararası muhasebecilik mesleğinde önemli bir role sahip olmuştur. 1973 yılında üye olan ülkeleri takiben 1982 yılında yüzden fazla ülkenin üye olduğu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) ile yapılan bir anlaşma ile çalışmaların birarada yürütülmesi kararı alınmıştır. IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir.²³ Günümüzde olduğu gibi IASC'nin tarihsel gelişimi incelendiğinde de muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği hususunun mücadele konusu olduğu görülmektedir. Komite, Birleşmiş Milletler ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (The Organization for Economic Co-Operation and Development-OECD) girişimlerine rağmen bağımsız yapısını korumuştur.²⁴

IASC'nin bu amaçlar doğrultusunda geliştirdiği standartlar tüm üyelerinin muhasebe uygulamalarındaki ihtiyaçları karşılayacak şekilde çeşitlilik yönü gelişmiş birçok farklı alternatif uygulama içerdiği için eleştiriler almıştır. IASC bu eleştiriler karşısında standartların dünya çapında etkili biçimde uygulanabilmesi için karmaşık olmayan uygulamalar getirdiklerini belirtmiştir. Ayrıca standartların yerel uygulamalardan daha önemli olmadığını, her ülkenin kendine özgü finansal tablo hazırlama kurallarının olduğunu da açıklığa kavuşturmuştur. Ancak eleştiriler mevcut standartların çekirdek standartlar setine dönüşecek şekilde güncellenmesi çalışmalarını

²² Ruth A. Pagell ve Michael Halperin, **International Business Information**, Global Professional Publishing, 2000, s.28.

²³ Abbas A. Mirza, Graham Holt ve Magnus Orrell, **International Financial Reporting Standards: Workbook and Guide**, John Wiley & Sons, 2010, s.10.

²⁴ Stephen A. Zeff, "The Evaluation of IASC into the IASB and the Challenges it Faces", **The Accounting Review**, Vol.87, No.3, 2012, s.814.

başlatmıştır.²⁵ Bu çalışmalar sürerken uluslararası medya komitenin global standart düzenleyici olması ile ilgili yetersizlikleri vurgulanarak baskılar yapmıştır.²⁶ Komitenin politik baskılar altında olması, üyelerinin çoğunluğunun yarı zamanlı olması, toplantılarının kamuoyuna kapalı yapılması yönünde aldığı eleştiriler yeniden yapılanmayı gerekli kılmıştır.²⁷

IASC, 2001 yılında yeniden yapılanmış ve yerini IASB'a bırakmıştır.²⁸ IASC, çalışma döneminde halen yürürlükte olan 29 adet standardın da içinde olduğu 41 adet standart yayımlamıştır.²⁹

1.1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Dönemi

2001 yılında muhasebe standartları düzenleme sürecinin bağımsızlığını, meşruiyetini ve kalitesini güçlendirmek adına IASC'nin yapılanmasında bazı temel değişikliklere gidilmiştir. Özellikle IASC'nin IASB'ye dönüşmesi ile birlikte IASB uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını düzenleme kontrolüne sahip yapı haline gelmiştir. Söz konusu önemli değişiklik IASC'ye yeni bakış açıları kazandıran Stratejik Çalışma Birimi'nin önerisi doğrultusunda şekillenmiştir. IASC'nin eleştiri alan yarı zamanlı yapılanma biçimi IASB ile yerini tam zamanlı kurul üyelerine bırakmıştır.³⁰ IASC'nin IASB'ye dönüşümü olarak adlandırılacak süreçte iki yapı arasındaki temel farklılıklar; IASC'nin temsilcilik niteliğinin IASB'de teknik uzman niteliği biçiminde ön plana çıkması, IASB'nin ülkelerde komisyonlar aracılığıyla inceleme yaparak keşfetme çabası içinde olması ve alternatifli uygulama mekanizmalarının sınırlandırılması olmuştur.³¹

Merkezi Londra'da bulunan IASB; bağımsız, özerk, uluslararası düzeyde muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite olmuştur. Kurul misyon açıklamasında; genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf

²⁵ Belverd Needles ve Marian Powers, **International Financial Reporting Standards**, Cengage Learning, 2010, s.4.

²⁶ Nandakumar Ankarath, J. Kalpesh, T. Mehta vd., **Understanding IFRS Fundamentals**, John Wiley Sons, 2010, s.4.

²⁷ Greg Fletcher, "International Accounting Standards: Past, Present and Future", **AFP Exchange**, Vol.22, No.4, 2002, s.16.

²⁸ Can Şimga Mugan ve Nazlı Hoşal Akman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri" XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim Eğilim ve Etkileşimler, 21-25 Mayıs 2003, Antalya.

²⁹ Paul Fischer, Rita Cheng ve William Tayler, **Advanced Accounting**, Cengage Learning, 2008, s.508.

³⁰ Fischer, Cheng ve Tayler, a.g.e., s.509.

³¹ Alan J. Richardson ve Buckard Eberlein, "Legitimizing Transnational Standard Setting: The Case of the International Accounting Standards Board", **Journal of Business Ethics**, Vol.98, 2010, s.239.

ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir global muhasebe standartlarını kamu yararına geliştirmeyi amaçladığını belirtmiştir. Bu doğrultuda yapılan çalışmalarda yakınsama hedefine uygulamadaki çeşitliliği azaltarak büyük ölçüde ulaşıldığı görülmüştür.³² IASB'nin 2004 yılı faaliyet raporunda aşağıda belirtilen amaçların gerçekleşmesine odaklandığı açıklanmıştır:³³

- Uluslararası muhasebe standartlarını kullanmaya başlayacak işletmeler için, uygulanabilir, yüksek kaliteli muhasebe standartlarına yönelik ortamı hazırlamak,
- ABD'deki Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) ve diğer ülkelerdeki muhasebe standartları kurulları arasında yapılan yakınsama projelerine devam etmek,
- Uluslararası finansal raporlama standartlarının kullanılmasına izin veren veya zorunlu tutan ülkelerin muhasebe standardı hazırlamakla görevli otoritelerini kurul üyesi yapmak ve bu ülkeleri de standart çalışmalarına ortak etmek.

Faaliyet raporunda açıklanan amaçlardan anlaşıldığı gibi IASB, IASC'nin ulusal standartlarla içiçe uygulama yaklaşımının dışında ulusal standartlardan ilham alınarak özellikle sınır ötesi işletmelerde ulusal standartları tamamlayıcı veya ulusal standartların ikamesi olacak şekilde uyumlaştırma yaklaşımını esas almıştır.³⁴ Başta G20 ülke liderleri olmak üzere IASB'nin çalışmaları birçok büyük dünya ekonomisi tarafından desteklenmektedir. 2009 yılında ABD'de gerçekleşen Pittsburgh Zirvesi: Global Muhasebe Standartları Yakınsaması adlı toplantıda uluslararası muhasebe yapılanmaları üzerine yapılan çalışmalara verilen desteğin büyük çapta artırılacağı dile getirilmiştir.³⁵ Ayrıca 2012 yılında IASB üyesi Hans Hoogervors'un yaptığı konuşmada G20 ülkelerinin 2/3'sinin ve Fortune Global 500'de yer alan işletmelerin yarısının UFRS'ye uygun raporlama yaptığını belirtmesi söz konusu desteğin yerine getirildiğinin bir göstergesidir. Hoogervors, "Muhasebe Harmonizasyonu ve Ekonomik Sonuçları"na

³² Curtis L. Norton, Michael A. Diamond ve Donald P. Pagach, **Intermediate Accounting: Financial Reporting and Analysis**, Cengage Learning, 2006, s.64

³³ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, Mart 2008, s.6.

³⁴ Carien Van Mourik ve Peter Walton, **The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation**, Routledge, 2013, s.301.

³⁵ IFRS Foundation, "The Move Towards Global Standards", <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Use-around-the-world.aspx>, [Erişim Tarihi:03.04.2013].

ilişkin konuşmasında IASB'nin başarısının net olarak görülebileceği bölgenin Avrupa olduğunu belirtmiştir. 2002 yılında Avrupa Birliği'nde (AB) uyumlaştırma kararı alındığını ve 2005 yılında bu kararı uygulayan 20 farklı ülkeden 8.000 adet işletme olduğuna dikkat çeken Hoogevors, UFRS haritasına göz atıldığında Avrupa'yı takiben Güney Amerika'nın tümü, Kuzey Amerika'da Meksika ve Kanada, Karayipler, Avustralya, Asya ve Afrika'nın büyük bölümü ve AB üyesi olmayan Rusya ve Türkiye gibi ülkelerin uyumlaştırma kararı aldığını ya da kararı uygulamaya koyduğunu ifade etmiştir. Çin, Kore ve Brezilya gibi güçlü ekonomiye sahip ülkelerin IASB çalışmalarını desteklediklerini ve bu çalışmalar sayesinde IASB'nin dünya ekonomisinin yönetiminde önemli yeri olan bir aktöre dönüştüğünü ifade etmiştir.³⁶

2012 yılı itibariyle %80'i OECD üyesi olan ve AB üyesi 28 ülkenin de yer aldığı 120'den fazla dünya ülkesi³⁷ UFRS'yi uygulamayı kabul etmiş ve uygulamaya başlamıştır. Amerika (2011), Kanada (2011), Japonya (2010), Kore (2009), İsrail (2008), Brezilya (2010), Hindistan (2011), Şili (2009) gibi ülkeler de aşamalı olarak ulusal standartlarından vazgeçip UFRS'leri uygulamaya başlayacaklarını beyan etmişlerdir.³⁸ Tablo 1.1.'de G20 ülkelerinde UFRS kullanım durumu özetlenmektedir.

³⁶ Hans Hoogervorst, "Accounting Harmonisation and Global Economic Consequences", <http://www.ifrs.org/Alerts/Conference/DocumentsHH-LSE-November-2012.pdf>, London School of Economics, 2012, [Erişim Tarihi:03.04.2013].

³⁷ Lasmin Ritsumeikan, "The Unwanted Effects of International Financial Reporting Standards (Ifs) Adoption on International Trade and Investments in Developing Countries", **Journal of Economics and Economic Education Research**, Vol. 13, No. 1, 2012, s.2.

³⁸ Seval Kardeş Selimoğlu, "Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri", **12. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs, s.60.

Tablo 1.1.: G20 Ülkelerinde UFRS Uygulama Durumu

Ülke	UFRS Uygulama Durumu
Almanya	AB üyesi olması sebebiyle 2005 yılından itibaren halka açık işletmelerde uygulanması zorunlu tutulmakta diğer işletmeler için gönüllülük temeline dayandırılmaktadır.
Amerika Birleşik Devletleri	Yabancı yatırımcılara 2007 yılı itibariyle izin verilmiş; SEC tarafından global muhasebe standartları önerilmiş ve UFRS'nin ABD'nin ihtiyaçlarına en uygun uygulama olduğu belirtilmiştir. ABD'nin ulusal işletmeleri için uygulama kararı beklenmektedir.
Arjantin	1 Ocak 2012 itibariyle tüm işletmelerde zorunlu uygulanmaktadır.
Avustralya	2005 yılından itibaren özel sektör işletmeleri için zorunlu uygulanmaktadır.
Brezilya	Bankaların ve halka açık şirketlerin konsolide finansal tabloları için 31.12.2010'dan itibaren ve şahıs şirketlerinde 2008 yılından bu yana aşamalı biçimde uygulanmaktadır. 2013 yılı itibariyle tüm işletmelerde zorunlu uygulanmaktadır
Çin	Ulusal standartlar 2006 yılından itibaren büyük ölçüde uyumlaştırılmaktadır.
Endonezya	Ulusal standartlar 2009 yılından itibaren büyük ölçüde uyumlaştırılmaktadır. 1 Ocak 2012 yılından itibaren halka açık işletmelerde uyumlaştırılmış standartlar kullanılmaya başlanmıştır. Ancak henüz tam uyum sağlanamamıştır.
Fransa	AB üyesi olması sebebiyle 2005 yılından itibaren halka açık işletmelerde uygulanması zorunlu tutulmakta diğer işletmeler için gönüllülük temeline dayandırılmaktadır.
Güney Afrika	2005 yılından itibaren halka açık işletmeler için zorunludur.
Hindistan	2011 yılından itibaren kademeli olarak yerel standartlarını uyumlaştırma sürecindedir. Nisan 2016 tarihinden itibaren belli bir net değere sahip işletmeler için uyumlaştırılmış yerel standartların kullanılması zorunlu tutulmuştur.
İngiltere	AB üyesi olması sebebiyle 2005 yılından itibaren halka açık işletmelerde uygulanması zorunlu tutulmakta diğer işletmeler için gönüllülük temeline dayandırılmıştır.
İtalya	AB üyesi olması sebebiyle 2005 yılından itibaren halka açık işletmelerde uygulanması zorunlu tutulmakta diğer işletmeler için gönüllülük temeline dayandırılmaktadır.
Japonya	2010 yılında çok sayıda uluslararası işletmeUFRS uygulamaya başlamıştır. 2012 yılında ise tüm şirketlerin 2016 yılına dek uyumlaştırmayı tamamlaması kararı alınmıştır.
Kanada	1 Ocak 2011 itibariyle halka açık şirketler için zorunlu ve özel sektörde kar amacı gütmeyen kuruluşları da kapsayacak şekilde onaylanmıştır.
Kore Cumhuriyeti	2011 yılından itibaren tüm işletmelerde zorunlu uygulanmaktadır.
Meksika	2012 yılından itibaren tüm işletmelerde zorunlu uygulanmaktadır.
Rusya	2012 yılından itibaren halka açık işletmeler için zorunludur. Ancak halen US GAAP'e göre raporlama yapmakta olan işletmeler ve sadece tahvilleri sermaye piyasalarında işlem gören işletmeler 2015'e kadar uyum sağlamak durumundadır.

Sudi Arabistan	Bankalar ve sigorta sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için zorunludur; 2017 yılında yakınsama projesinin sonlanması beklenmektedir.
Türkiye	2005 yılından itibaren halka açık işletmeler için zorunludur.

Kaynak: IFRS Foundation, “Use Around The World”, <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>, [Erişim Tarihi:18.07.2014]

Tablo 1.1.’den de görüldüğü üzere ülkeye özgü muhasebe sistemlerinin global muhasebe iklimine ayak uydurma gerekliliği hızla gerçekleşmektedir. Söz konusu gerekliliğin başarılması noktasında global muhasebe iklimini belirleyen ve IFRS yakınsama ve uyumlaştırma çalışmalarına katkı sağlayan kurum ve kuruluşların³⁹ bilinirliğinin sağlanması farklı ülkelerin finansal raporlama sistemi hakkında bilgi sağlamak açısından faydalı olacaktır.

1.1.3.3.Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Dünyadaki Gelişiminde Rol Oynayan Başlıca Kurum ve Kuruluşlar

2000’li yıllara kadar dünyada, ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırma amacına yönelik çalışmalar söz konusu olmuştur. Günümüzde geçerli eğilim olan yakınsama ise, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade etmektedir. Son yıllarda Avrupa Birliği (AB), Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions - IOSCO) gibi önde gelen ulusal ve uluslararası kuruluşların IASB ile birlikte yaptığı çalışmalar, bu eğilimin önemli göstergeleridir. Aşağıda uluslararası standartların belirlenmesi ve yaygınlaşabilmesi için faaliyet gösteren bu kurum ve kuruluşlar incelenmektedir.

³⁹ Selahattin Karabınar, “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.31, No.1, Temmuz 2006, s.141.

1.1.3.3.1. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği uluslararası muhasebe standartlarına yakınsama sürecinde belki de en önemli uluslararası kuruluş sayılabilir.⁴⁰ AB’nde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması yönündeki ilk çalışmalar 1970’lerde başlamıştır.⁴¹ Birlik, dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergelerle, muhasebede birliğin oluşturulmasını sağlamıştır.⁴² Bu yönergelerle, AB çerçevesinde muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliği ve uyumu hedeflenmiş ve önemli katkılar sağlanmıştır. Uluslararası muhasebe standartları ise, dördüncü ve yedinci yönergelerle uygulamaya sokulmuştur.⁴³

2002 yılının Mart ayında Avrupa Parlamentosu, Avrupa’daki tüm halka açık işletmelerin finansal raporlamalarını UFRS’ye göre gerçekleştirmesine ilişkin önergeyi onaylamıştır. Söz konusu zorunluluk 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, Avrupa borsalarında yer alan yaklaşık 7.000 adet işletmeyi etkilemiştir.⁴⁴ AB’nde UFRS’ye uyumlu finansal raporlama uygulamasına geçilmesi, diğer ülkelerin UFRS’ye uyumundan farklı biçimde değerlendirilmesi gereken bir değişim sürecidir. Bu değişim ve uyumlaştırma AB’nin piyasa entegrasyon amacını gerçekleştirdiğinin bir göstergesi olmakla birlikte dünyanın büyük bölümünde de UFRS’ye yakınsama sürecinin tamamlanmış olduğunu göstermektedir.⁴⁵

1.1.3.3.2. Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) 1973 yılında, ABD’de özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını amaçlayarak kurulmuştur. FASB’ın standartları ABD Menkul Kıymetler Borsası (Securities Exchange Commission - SEC) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

⁴⁰ Peter F. Pope ve Stuart J. McLeay, “The European IFRS Experiment: Objectives, Research Challenges and Some Early Evidence”, **Accounting and Business Research**, Vol:41, No:3, August 2011, s.237.

⁴¹ Yavuz Çiftçi ve Alper Erserim, “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu**, 24-27 Nisan 2008.

⁴² Ümit Gökdeniz, “2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumu ve Bir Yaklaşım”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:24, 2004, s.166.

⁴³ Mehmet Özkan ve Serkan Terzi, “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Almanya ve Fransa Örnekleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:100, No:20, Temmuz-Ağustos 2010, s.24.

⁴⁴ Serkan Terzi, “Application of Financial Reporting In The European Union and Italy”, **Journal of Administrative Sciences**, Vol:9, No:1, 2011, s.279.

⁴⁵ Cristopher S. Armstrong vd., “Market Reactions to the Adoption of IFRS in Europe”, **Harward Business School Working Paper**, 2008, s.6.

(American Institute of CPAs - AICPA) tarafından da tanınmaktadır. FASB'in misyonu; finansal tablo kullanıcıları, denetçiler, eğitimciler için finansal raporlama ve muhasebe konularında yeni standartlar geliştirmek veya mevcut standartları iyileştirmektir.⁴⁶ FASB, misyonunu uluslararası muhasebe standartlarıyla olabildiğince aynı uygulamaları finansal raporlama sistemlerine adapte ederek gerçekleştirebileceğini, bunun yolunun da “tam uyum”dan geçtiğini belirtmiştir.⁴⁷ Bu amaçla FASB ve IASB 18 Eylül 2002 tarihinde, Amerikan standartları ile uluslararası standartları yakınlaştırma taahhütlerini kesin ve açık olarak belirtmek amacına yönelik önemli bir adım olan Norwalk Anlaşması'na imza atmışlardır.⁴⁸

Yakınsama sürecinin ilk aşamasında SEC düzenlemelerine tabi yabancı işletmelerin finansal tablolarının Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (United States - General Accepted Accounting Standards - US GAAP) yerine IFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve net varlıklarının US-GAAP'e göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatının gerektiği belirtilmiştir. Ancak mutabakata dayalı süreç Kasım 2007'de değişmiştir. Değişen süreçte SEC, yabancı işletmeler için mutabakat gerekliliğini kaldırmıştır. Ağustos 2008 tarihinde ise SEC, ABD'de UFRS'lerin nihai adaptasyonu ile ilgili yol haritası açıklamıştır. Bu yol haritası 40 farklı aşamadan oluşmaktadır. Buna dayalı olarak 2009'da sınırlı sayıdaki işletme için UFRS'lerin erken uygulanması mümkün olmuştur.⁴⁹

Nisan 2012'de IASB ve FASB ortak bir gelişim raporu yayınlamışlardır. Bu raporda finansal araçlar ve değer düşüklüğü hususlarında daha fazla geliştirilecek alanlara değinilmiştir. Şubat 2013'de ise IASB ve FASB yakınsama projesine ait durumlarını ve zaman çizelgesini bildirmek için bir güncelleme raporu yayınlamışlardır. Güncelleme raporunda finansal araçların değer düşüklüğü ile ilgili güncel bir bölüm bulunmaktadır.⁵⁰ Bunun yanı sıra yakınsama projesinde bazı olumsuz gelişmeler de

⁴⁶ Karabınar, a.g.e., s.145.

⁴⁷ FASB, “International Convergence”, <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663>, [Erişim Tarihi: 05.05.2013]

⁴⁸ İdil Kaya, “FASB-IASB Anlaşması ve Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**, 2003, s.1.

⁴⁹ Orhan Çelik, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye”, **XII Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, Kıbrıs, 26-30 Kasım 2009, s.9.

⁵⁰ IASB Foundation, “Convergence Between IFRS and US GAAP”, <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Pages/Convergence-with-US-GAAP.aspx>, [Erişim Tarihi: 05.05.2013].

yaşanmaktadır. 23 Ocak 2014 tarihinde yapılan toplantıda finansal araçlar için ortak bir standart geliştirme çalışmalarının sonuç vermediği kamuoyuna açıklanmıştır.⁵¹ Standartlar arasında halen gelirin tanınması, finansal kiralama ve sigorta sözleşmeleri konularındaki farklılıklar giderilerek tek bir standart seti oluşturulma çalışmaları devam etmekte ve çalışmaların dört ila beş yıl içinde tamamlanmasına ilişkin beklentiler bulunmaktadır.⁵² Proje ile yol haritasının tamamı gerçekleştiğinde tüm dünyada geçerli tek bir UFRS seti kullanılması amaçlanmaktadır.⁵³

1.3.3.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü

Sermaye piyasalarının globalleşmesi çerçevesinde, özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmıştır. Bunun sonucu olarak 1983 yılında, yaklaşık elli ülkenin sermaye piyasalarını düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan IOSCO'nun amacı, uluslararası fikir birliği geliştirmek, döviz bilgisi sağlamak, yatırımcının korunması amaçlı standartlar geliştirmektir.⁵⁴

IOSCO uluslararası muhasebe standartlarının etkili olarak kullanılabilmesi hedefinin teknik uzmanlık ve kaynak gerektirmesi nedeniyle ve bir özel sektör kuruluşu olan IASB'nin ilgili tüm çevrelerin sürece katılımını sağlayabilecek olmasından dolayı muhasebe standartlarını kendisi belirlemek yerine, IASB'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir.⁵⁵ Bunun yanı sıra IOSCO, UFRS'de alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi suretiyle daha açık hale getirilmesi, yatırımcıların tam olarak aydınlatılmasını sağlamak için raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da standartlar oluşturulması koşullarıyla UFRS'nin uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kabul

⁵¹ Stephen Bouiver, "IFRS 9 Leaves IASB with Impaired Convergence", Financial Director, <http://www.financialdirector.co.uk/financial-director/analysis/ifrs-9-leaves-iasb-with-impaired-convergence>, 05 Mart 2014, s.14, [Erişim Tarihi: 20.06.2014].

⁵² Bloomberg Financial Accounting Resource Center, "FASB Chairman Says First 2014 Priority Is Convergence Work to Narrow GAAP IFRS", 4 Haziran 2014, <http://www.bna.com/fasb-chairman-says-n17179890994/>, [Erişim Tarihi: 14, 07.2014].

⁵³ Assma Sawani, "The Changing Accounting Environment: International Accounting Standards and US Implementation", *Journal of Finance and Accountancy*, Vol.1, August 2009, s.1

⁵⁴ Brian B. Stanko ve Thomas L. Zeller, "The Arrival of New GAAP: International Financial Reporting Standards", *Journal of Business & Economic Research*, Vol:8, No:10, October 2010, s.28.

⁵⁵ Cemal İbiş ve Ayça Akarçay, "IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'in Uygulanma Süreci", **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**, 2003, s.4.

edilmesi için üyelerini yönlendirmeyi kabul etmiştir.⁵⁶ IOSCO ile IASB arasında yapılan işbirliğine bağlı olarak IOSCO üyelerinin uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanabilmesi için IASB tarafından UMS geliştirilmektedir.⁵⁷

1.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'deki muhasebe düzenlemeleri incelendiğinde ekonomik ve siyasi ilişkiler paralelinde çalışmalar yapıldığı görülmüştür. Türk muhasebe sisteminde ilk olarak Fransa ve ardından Almanya'nın etkileri mevcuttur. 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmıştır. 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin etkileri doğrultusunda son zamanlarda da UMS ve UFRS'lerin etkileri mevcuttur.⁵⁸

Türkiye'deki muhasebe sistemine bakıldığında, “Türk Muhasebe Hukuku”nun başta Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliğleri, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğleri gibi düzenlemelerden oluştuğu görülmektedir.⁵⁹ Ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların yetki alanlarına giren işletmeler için yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar aşağıda incelenmiştir.⁶⁰

⁵⁶ Raif Parlakkaya, “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:7, 2004, s.123.

⁵⁷ İbiş ve Akarçay, a.g.e., s.4.

⁵⁸ Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, **UFRS-UMS Uyumlu TMS: Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s.25.

⁵⁹ Hilal Kocamaz, “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi**, Vol.2, Sayı:2, 2012, s.110.

⁶⁰ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:148, 2006, s.46.

1.1.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu’nun Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmaları

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), kanunla verilen yetkiye dayanarak, kendisine tabi işletmelerin ve aracı kurumların hesaplarının tutulmasında, finansal tablolarının düzenlenmesinde, muhasebe verilerinin kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulacak ilke ve kuralları, yayımlamış olduğu tebliğlerle düzenlemektedir. SPK, yapmış olduğu düzenlemelerle her ne kadar kanun kapsamına giren işletmelerle sınırlı kalsa da vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır.⁶¹

SPK 1989 yılına kadar aşağıdaki konularda tebliğler yayımlanmıştır.⁶²

- Tek Tip Bilanço ve Gelir Tablosu (1983)
- Standart Genel Hesap Planı ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- Sermaye Piyasasında Dış Denetleme (1987)
- Bağımsız Dış Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Esaslar, Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlanmasının İlke ve Kuralları (1988)

SPK, uluslararası muhasebe standartlarını esas olarak kanuna tabi ortaklık ve kurumlar için gerçek anlamda düzenlemelerini 1989 yılında yayımladığı Seri: XI No:1 Tebliğ ile yapmıştır. 1989 yılından itibaren yayımlanan SPK tebliğleri ise aşağıdaki gibidir:

- Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:1)
- Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:3)

⁶¹ Yavuz Çiftçi, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri”, **II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri**, Giresun, 28-29 Haziran 2007, s.304.

⁶² Tuğba Uçma, “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslar arası Finansal Raporlama Çalışmalarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:8, Sayı:89, 2005, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>, [Erişim Tarihi: 06.05.2013].

- Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ Ek Tebliğ (Seri: XI, No:5)
- Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:6)
- Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 7)
- Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ilişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:10)

SPK'nın muhasebe uygulamalarının uluslararası düzeyde olmasına yönelik çalışmaları bulunmaktadır. Buna göre kurulun AB'nin, hisse senetleri borsada işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarını 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasını zorunlu tutmuş olması nedeniyle muhasebe standartlarının UFRS ile uyumuna ilişkin yayınladığı tebliğler aşağıdaki gibidir:⁶³

- Vadeli işlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:19)
- Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:20)
- Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:21)
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No: 25)

Seri: XI 25 No.'lu Tebliğ'in devreye girmesi Türkiye'nin AB yolunda attığı önemli adımlardan biri haline gelmiştir. AB'ye üye ülkeler arasına girmeyi hedefleyen

⁶³ Sinan Aslan, "Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, Temmuz 2004, s.99.

Türkiye 2005-2008 yılları arasında, borsada işlem gören işletmelerde UMS'nin çevirisi niteliğinde olan SPK'nın Seri:XI No:25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i uygulanmış, 2008 yılından itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Resmi Gazetede yayımladığı TMS/TFRS'leri uygulamaları zorunlu tutulmuştur.⁶⁴

1.1.4.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmaları

1942 yılında Profesör Osman Fikret Arkun, İsmail Otur ve 12 muhasebe uzmanı tarafından "Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği" adıyla kurulmuş bu alandaki ilk özel girişim olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişimi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur.⁶⁵ TMUD, ülkemizde VUK, TTK ve Sermaye Piyasası Kanunu tarafından yapılan muhasebe ile ilgili düzenlemelerdeki farklılıkları giderebilmek amacıyla çalışma başlatmıştır. TMUD bu çalışmalarını sürdürürken yurt dışındaki gelişmelere de kayıtsız kalmamış ve 1973 yılında kurulan IASC'a 1974 yılında katılma isteğinde bulunmuş, kurucu üyelerin oy birliğiyle ortak üye olmuştur. TMUD, UMS'nin Türkçe'ye çevrilerek yayınlanmasını sağlamıştır. TMUD ayrıca 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet uluslararası muhasebe standardını toplu halde bir kitap şeklinde yayınlamıştır.⁶⁶

1.1.4.3. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmaları

Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (HDTM), Dünya Bankası'na "Türkiye'de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" raporunu hazırlatmıştır. TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) ve Dünya Bankası işbirliği ile Ankara'da 12-14 Ocak 1994 tarihlerinde düzenlenen "Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" konulu sempozyumda bu rapor ilgili kuruluşların

⁶⁴ Ümit Gücenme Gençoğlu ve Yasemin Ertan, "Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:53, Ocak 2012, s.2.

⁶⁵ Cemal İbiş, "TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri ile Olan İlişkileri", **3rd International Symposium on Auditing in Turkey**, 2011, s.114.

⁶⁶ Parlakkaya, a.g.e., s.130.

temsilcilerinin katılımı ile tartışılmıştır.⁶⁷ Bu tartışmalar sonucunda 9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak yetkisiyle donatılmıştır.⁶⁸

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir:⁶⁹

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

TMUDESK'in genel kurulu 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 adet muhasebe standardına ilişkin taslağın TMS olarak kabulüne oy birliği ile karar

⁶⁷ Yüksel Koç Yalkın, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:50, Sayı:1, 1995, s.259.

⁶⁸ Fatma Ulucan Özkul, "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Dünya'daki Diğer Eşdeğer Kurumlarla Karşılaştırılması", **I.International Symposium on Accounting and Finance**, May 31 - June 2, 2012, Gaziantep.

⁶⁹ Başpınar, a.g.e., s.50.

vermiştir. Bu standartlar 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.⁷⁰ Kurul, 17 Haziran 1999 tarihindeki toplantıda daha önceki dönemde hazırlanan muhasebe standart taslakları ele almış, biri TMS 1'in yerini almak üzere beş adet Türkiye Muhasebe Standardı oybirliği ile kabul etmiştir. Yeni muhasebe standartları 01 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Böylece kurulca kabul edilen Türkiye Muhasebe Standartları 15 adede ulaşmıştır. 17 Haziran 1999 tarihinde toplanan kurul sekreteryası kurul üyelerinden oluşan 19 adet muhasebe standardı komisyonu ile 1 adet denetim standardı komisyonu kurmuştur.

Ancak TMSK tarafından hazırlanan standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal müeyyidenin öngörülmemesi, özellikle uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum sağlanması açısından önem arz eden bu çalışmaların beklenen amaca ulaşamamasına neden olmuştur.⁷¹ TMSK'nin bağımsız denetim standartları çalışmalarının uluslararası denetim standartları ve bağımsız denetim gereklilikleri doğrultusunda yürütüldüğü görülmektedir.⁷²

1.1.4.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmaları

TMSK'nin muhasebe standartları oluşturma görevi, 15 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27nci maddesinde yapılan değişiklikle yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devredilmiştir. TMSK, geçmişte yapılan çalışmaları değerlendirerek TMSK'nin yayınlamış olduğu TMS'nı (TMS 1–19) taslak metin olarak kabul etmiş ve bunları gözden geçirerek kamuoyunun görüşüne sunmuştur. TMSK tarafından kamuoyundan alınan görüşler sonrasında oluşturulan ve yürürlüğe giren set; Kavramsal Çerçeve, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TMS Yorumları ve TFRS Yorumları'ndan oluşmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynen uygulama kararını almış ve IASB ile yapılan telif hakkı

⁷⁰ Baki Yılmaz, "Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı", **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:7, Sayı:13, 2007, s.143.

⁷¹ Aydın Karapınar, "Ülkemizin Muhasebe Politikaları Açısından Ulusal ve Uluslararası Uyumu", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, Mart 2001, s.95.

⁷² Başak Ataman, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s.111.

sözleşmesi kapsamında UMS'nin Türkçe çevirilerini TMS olarak resmi gazetede yayımlamıştır.⁷³

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'e göre belirlenen kurul görevleri aşağıda belirtilmiştir.⁷⁴

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve TMS taslak metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak TMS'nı oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınmasını sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı,

⁷³ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, Mart 2006, s.6.

⁷⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011.

konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak olarak belirlenmiştir.

TMSK tarafından 1 adet Kavramsal Çerçeve, 39 adet TMS/TFRS ve 27 adet Yorum karara bağlanarak Resmi Gazetede yayımlanmıştır. TMSK'nın kurulması, Türkiye'de muhasebe standartları çıkarma yetkisinin tek bir kuruluşa verilmesi açısından önemli bir adımdır. Ancak TMSK, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna devir edilerek çalışmalarına son verilmiştir.⁷⁵

1.1.4.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Muhasebe Standartları'na Yönelik Çalışmaları

Türkiye'de bağımsız denetim yapan işletmelerin denetimi veya gözetimi SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı gibi düzenleyici kurumlar; denetçilerin denetimleri ise TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nca gerçekleştirilmektedir. AB'nin bu konudaki düzenlemelerine uyum sağlayabilmek için bağımsız ve etkili çalışan bir kamu gözetim kurulunun oluşturulması hususu son yıllarda tartışılan bir husus haline gelmiştir.⁷⁶ Türkiye'de kamu gözetim kurulu ihtiyacı olup olmadığı konusundaki tartışma ortamına etki eden bir başka gelişme ise, ülkelerin muhasebe ve denetim alanındaki standartlarının, uluslararası standartlardan farklılıklarını belirleyip, bunu rapor haline getiren Dünya Bankası'nın yürüttüğü Roch Programı'nın raporu ve bu rapora verilen tepkilerdir. Roch Programı Türkiye'de TMSK koordinatörlüğünde, SPK, BDDK, Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB gibi kuruluşlarla beraber ortak bir şekilde yürütülmüştür. Raporda, TÜRMOB'un ve ona bağlı meslek odalarının, üyelerinin çalışmalarının gözetimi konusunda proaktif, metodolojik ve risk temelli teftiş uygulaması yapmadığı ve kalite inceleme sisteminin bulunmadığı belirtilmektedir. Raporda yetkili düzenleyici bir otorite olarak yeni bir "Denetçiler Odası" kurulması ile kamu gözetim sisteminin oluşturulması da önerilmektedir.⁷⁷ Konuyla ilgili olarak 2008

⁷⁵ Ulucan Özkul, a.g.e., s.5.

⁷⁶ Şaban Uzay, "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları", **Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi**, Sayı:8, Ocak 2012, s.54.

⁷⁷ Şaban Uzay, "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference**, 2006, s.202.

yılıının Haziran ayında TBMM’ne “Bağımsız Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu” adlı yasa tasarısı sunulmuştur.⁷⁸

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun kurulması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu’nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname’nin amacı 1. maddede şu şekilde ifade edilmektedir:⁷⁹

Amaç ve kapsam

MADDE 1 Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak 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 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek.

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere Kurum muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, bağımsız denetçilerin ve kuruluşlarının yetkilendirilip gözetiminin yapılması konularında tam yetkili ve tek otorite konumundadır.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin denetim sistemini tamamen değiştirmiştir. Bağımsız dış denetim mekanizması sayesinde işletmelerin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporları bağımsız denetçiler tarafından denetlenmek zorundadır. Aksi takdirde söz konusu tablolar ve raporlar hukuken geçersiz sayılmaktadır. Bağımsız dış denetim mekanizmasının işleyebilmesi için öncelikle muhasebe standartlarının oluşturulması gerekmektedir. Bu standartlar uluslar arası standartlarla uyumlu bir şekilde TMSK tarafından oluşturulmaktaydı. Ancak yeni Kurumun kurulmasıyla birlikte TMSK kapatılarak tüm yetkileri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na aktarılmıştır. Dolayısıyla yeni Kurum,

⁷⁸ Durmuş Acar ve Serpil Senal, “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:35, Ekim 2011, s.40.

⁷⁹ Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, 2011, [Erişim Tarihi: 22.04. 2013].

uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayımlamaya devam edecektir. Muhasebesiz denetim dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır. Bu bağlamda muhasebe standartlarının oluşturulmasından sonraki aşama ise bu standartlarla uyumlu olarak hazırlanması gereken finansal tabloların denetimidir. Dolayısıyla finansal tabloların denetiminde de standartların oluşturulması gerekir. Nitekim yeni TTK bu konuda bir düzenleme yapmış ve Denetim Standartları Kurulu'nun 2013 yılının başına kadar kurulmasını hükme bağlamıştı. Ancak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasıyla denetim standartlarının belirleme yetkisi de bu kurumda toplanmıştır. Kurum kısaca, muhasebe ve denetim sistemi ile ilgili olarak düzenleme ve denetim yapmak üzere yeni, güçlü ve özerk bir kurum olarak tanımlanabilir.⁸⁰

1.1.4.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

1956 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile süren ticaret hayatı, globalleşme ile birlikte ilişkilerimizin yoğunlaştığı gelişmiş ülkelerin ekonomisinde yaşanan değişimler sonucunda karmaşık hale gelmiştir. Bu açıdan daha kullanılabilir ve global ekonomi düzeni ile uyumlu yeni bir ticaret kanununun oluşturulması önem kazanmıştır. Türkiye'nin uluslararası düzeyde ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarında söz sahibi olabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde güncel ve genel kabul görmüş kavramları içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması zorunluluk olarak görülmüştür.⁸¹

Yeni TTK ile muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları konularında devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirilmektedir.⁸² Yeni TTK işletmeleri TMS/IFRS hükümlerine uygun olarak muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal tablolarını düzenlemek zorunda bırakmaktadır. Böylece yeni TTK ile artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için uygulanan muhasebe anlayışı terk edilerek muhasebenin temel işlevi olan işletme ilgililerine finansal durum hakkında uluslararası

⁸⁰ Ulucan Özkul, a.g.e., s.14.

⁸¹ Abdulkadir Bilen, Hasan Solmaz ve Said Çevik, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler", *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Vol:2, No:6, Yaz 2014, s.16.

⁸² Tülay Yel ve Didem Öztürk Çiftçi, "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile TFRS/TMS Konusuna Getirilen Yenilikler ve Ordu İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarını Değerlendirmeye Yönelik Bir Uygulama", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Vol:6, No:2, 2013, s.99.

standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmaktadır.⁸³ Ancak daha sonra 6102 sayılı Kanun'da 6335 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle birlikte TMS/TFRS uygulama kapsamında tutulan işletmeler sınırlandırılmıştır. Kapsamı değiştirme yetkisi TTK ile KKG'ya bırakılmıştır.⁸⁴

1.1.4.7. Türkiye'de Muhasebe Standartlarına Yönelik Çalışmalar Yürüten Diğer Kurum ve Kuruluşlar

Türkiye'de muhasebe standartlarıyla ilgili çalışmaların ekonominin gelişmesi ve ülkenin dışa açılmasıyla paralel olduğu görülmektedir. İlk çalışma İktisadi Devlet Teşekkülleri için yapılan düzenlemedir. Daha sonra Bankalar Birliği, Sigorta Murakebe Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Maliye Bakanlığı ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile süreç devam etmiştir.

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu: İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT)'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır.

Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır. Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde daha sonra diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere örnek teşkil etmiştir. Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31 Aralık 1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.⁸⁵

⁸³ Hikmet Ulusan, Elçin Eren ve Çağrı Köylü, "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.55, Temmuz 2012, s.14.

⁸⁴ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "Resmi Gazete - Kurul Kararı, Sayı:29100", <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/08/20140826-5.htm>, 26.08.2014, [Erişim Tarihi: 22.01.2015].

⁸⁵ Başpınar, a.g.e., s.47.

Bankalar Birliği: Türkiye Bankalar Birliği 1958 yılında Bankalar Kanunu'nun 57. maddesi hükümlerine göre kurulmuştur. Türkiye'de faaliyette bulunan mevduat bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını temsil eden tüzel bir kişiliğe sahiptir. Bankalar Birliğince bankalar arasında uygulama birliğini sağlamak için muhasebe konusunda çalışmalar yapmıştır. Bu bağlamda birlik bünyesinde çeşitli bankalardan ve bağımsız denetim işletmelerinden toplam 18 üyesi olan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği Hazırlık Çalışma Grubu oluşturulmuştur.⁸⁶

Sigorta Murakebe Kurulu: Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri, Sigorta Şirketlerinin Muhasebesi Hakkında Kanun'a göre belirlenmiş olan bir Tekdüzen Hesap Planı olmaması nedeniyle, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01 Ocak 1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan "Tekdüzen Hesap Planı"na göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmişlerdir. Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlama açısından birliği sağlamak, sektörün ve işletmelerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmüştür.⁸⁷

Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi: TSE'ye bağılı olarak 1987 yılında kurulan Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Ancak komite; TURMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği TMSK'nın kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.⁸⁸

Maliye Bakanlığı: Bakanlığın 26 Aralık 1992 tarihinde yayımladığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği 1 Ocak 1994 tarihi itibarıyla tüm işletmeler için

⁸⁶ Necdet Sağlam, **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1282, Eskişehir 2001, s.47.

⁸⁷ Başpınar, a.g.e., s.48.

⁸⁸ Yahya Arıkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:65, 2004, s.38.

zorunlu tutulmuştur. Bu tebliğ, kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda muhasebe standartlarına ağırlık vermiş olup, tüm işletmelerin muhasebe standartlarını benimsemesinde önemli bir başlangıcı teşkil etmiştir.⁸⁹

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tek düzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek içeriklerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda finansal durumları, finansal performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002’de “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan 19 adet muhasebe standardı Türkiye’de uygulamaya konulmuştur.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 8 Kasım 2006 tarihinde 26340 sayılı Resmi Gazete’de Bankaların Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğin amacı, ana ortaklık bankaların finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bir bütün olarak bilgi edinilebilmesini sağlamak amacıyla bankalarca konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Ana ortaklık bankaların Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayarak, Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde yıl sonları ile Mart, Haziran ve Eylül ayları itibarıyla konsolide finansal tablo düzenlemeleri zorunludur. Aynı tebliğ ile daha önce yayınlanan “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yürürlükten kaldırılmış ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun düzenlemelerinin kabul edildiği belirtilmiştir.⁹⁰

⁸⁹ Turhan Korkmaz, Halime Temel ve Elif Birkan, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ’lere Etkileri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:36, 2007, s.100.

⁹⁰ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”, <https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Mevzuat.aspx>, [Erişim Tarihi:06.05.2013].

1.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumun Muhasebe Düzenine Katkıları

Globalleşme işletmelerin bulundukları ülkelerin sınırlarını aşmalarını sağlayarak yabancı yatırımlarla bütünleşmeyi hızlandırmıştır. Bu nedenle hem kamu hem de özel sektörde bulunan işletmeler ortak bir finansal raporlama setinin getireceği katkıları kavramak ve global anlamda kabul görmüş denetim standartlarıyla desteklemek durumundadır. Standartların yaygın bir şekilde uygulamaya alınmasının altında yatan temel beklentiler en yalın haliyle IFAC tarafından 2004 yılında hazırlanan Wong Raporu'nda aşağıdaki şekilde ortaya koyulmuştur.⁹¹

- Yatırımcılar için daha fazla karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlama,
- Yatırımcılarda daha fazla sınır ötesi yatırım yapma isteği sağlama,
- Sermaye maliyetini düşürme,
- Kaynak dağılımını daha etkin kılma,
- Ekonomik büyümeyi arttırma.

Yukarıda sıralanan beklentiler, uygulayıcılar, devlet örgütleri ve akademik çevre tarafından geniş çapta kabul görme eğilimindedir.⁹² Bu noktadan hareketle beklentilerin faydaya dönüşme sürecinde olduğu öngörülebilir. Söz konusu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁹³

Ortak Bir Raporlama Sistemi: Yakınsama ve uyumlaştırma çalışmaları ile ikili raporlama sistemleri elimine edilmektedir. Bu amaçla ülke yasal mevzuatında UFRS'lerin uygulanması ile ilgili yaptırımların yer almasıyla UFRS'ye uyum çalışmaları hızlandırılabilir.⁹⁴

⁹¹ IFAC, "Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs", New York, USA, www.ifac.org, 2004, [Erişim Tarihi:06.05.2013].

⁹² David Tyrrall, David Woodward ve Almagoul Rakhimbekova, "The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan", **The International Journal of Accounting**, Vol:42, No:1, 2007, s.82.

⁹³ Ochei Ailemen Ikpefan ve A.O Akande, "International Financial Reporting Standard: Benefits, Obstacles and Intrigues for Implementation in Nigeria", **Business Intelligence Journal**, July, 2012 Vol.5, No.2, s.305.

⁹⁴ İdris Varıcı, "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtasındaki Ülkelerin İncelenmesi", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2009, Vol:27, No:2, s.283.

Karşılaştırılabilir Finansal Bilgi Sistemi: Özellikle yatırımcıların sektörleri, ülkeleri ve işletmelerin finansal raporlama faaliyetlerini karşılaştırma maliyetleri azalmaktadır. Yip ve Yang’a göre sınır ötesi karşılaştırılabilirlik UFRS’e uyum sağlayan AB ülkeleri arasında artmıştır.⁹⁵ Barth, Landsman, Lang ve Williams ise dünya çapında uyumun finansal tablolarda karşılaştırılabilirliği artırdığını kanıtlamıştır.⁹⁶ Henry, Lin ve Yang ise IASB ve FASB arasındaki yakınsama projesinin UFRS ile US GAAP’ın karşılaştırılabilirliği artırdığını belirlemiştir.⁹⁷

Sınır Ötesi Yatırımların Azalan Maliyeti: Yatırımcıların küresel sermaye piyasalarında işletmelere ulaşmasıyla artan sınır ötesi yatırımlar yapma isteği sınırların olmadığı sermaye piyasalarını oluşturmaktadır. Böylece uluslararası yabancı sermaye akışı hızlanmaktadır. Ortak muhasebe standartları setinde yatırım fırsatlarını yakalayabilme ihtimali yatırımcıların farklı ulusal standartlara göre hazırlanmış finansal tablolardaki fırsatları yakalayabilme ihtimaline göre çok daha yüksektir. Özellikle UFRS’ye uyum tarihinin net olarak belirlenmesi piyasa aktörlerinin beklentilerindeki belirsizlikleri azaltmaktadır.⁹⁸

Daha Gerçekçi Finansal Sonuçlar: UFRS’ye uyumlu düzenlenen finansal tablolarda ekonomik değeri daha gerçek sonuçlar elde edilmektedir. Gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması varlık ve kaynakların tarihi maliyetleri ile değerlendirilmesine nazaran daha önemli bilgiler sağlayabilmektedir. Çünkü, gerçeğe uygun değer, piyasanın cari durumunu yansıtmakta; farklı zamanlarda satın alınan finansal araçların değerlerinin karşılaştırılabilirliğine fırsat vermektedir.⁹⁹ IASB, UFRS’nin bu

⁹⁵ Yip, R. and R. Young, “Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability?” **The Accounting Review**, Vol. 87, No. 5, 2012, s.1767.

⁹⁶ Barth, M. E., W. R. Landsman, M.H. Lang, and C. Williams. “Are IFRS-Based and US GAAP-Based amounts Comparable?” **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 54, No.1, 2012, s. 68.

⁹⁷ Henry, E., S. Lin, and Y.W. Yang., 2009, “The European-US “GAAP Gap”: IFRS to US GAAP Form 20-F Reconciliations.” **Accounting Horizons**, Vol. 23, No.2, 2009, s.121.

⁹⁸ Steve Lin, William Riccardi ve Changyang Wang, “Relative Benefits of Adoption of IFRS and Convergence between IFRS and U.S. GAAP: Evidence from Germany”, **Florida International University**, 2013, s.12.

⁹⁹ The Bond Market Association International Swaps & Derivatives Association Securities Industry Association, “Explanation and Benefits of Fair Value Accounting”, 2002, http://www.isda.org/speeches/pdf/fv101_2.pdf, [Erişim Tarihi: 10.05.2013].

özelliğinin daha istikrarlı, güvenilir, bilgi asimetrisinden arınmış¹⁰⁰ ve yüksek kaliteye sahip finansal raporlama sistemi oluşturacağını ifade etmektedir.¹⁰¹

Uluslararası uyumun var olduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmakta, hesap ve terim birliği oluşmakta, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlanmaktadır. Muhasebede uluslararası uyumlaştırmadan beklenen faydalar; işletmenin ve sektörlerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak, birden fazla pazarda kote olan işletmelerin farklı muhasebe standartlarına göre finansal tablo düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmak, dolayısıyla sermayenin maliyetini azaltmak, şeffaf bilgi yoluyla piyasalara giriş ve çıkışı kolaylaştırarak rekabeti artırmak, yatırım kaynaklarının etkin dağılımını sağlayarak ekonomik büyümeyi desteklemek şeklinde özetlenebilir.¹⁰²

¹⁰⁰ Joanne Horton, George Serafeim ve Ioanna Serafeim, “Does Mandatory IFRS Adoption Improve The Information Environment?”, **Contemporary Accounting Research**, Vol.30, No. 1, 2013, s.388.

¹⁰¹ Pawan Jain, “IFRS Implementation in India: Opportunities and Challenges”, **World Journal of Social Sciences**, Vol:1, No:1, 2011, s.132.

¹⁰² Parlakkaya, a.g.e., s.122.

1.2. Uluslararası Denetim Standartları

1.2.1. Denetim Standardı Kavramı ve Gelişimi

Denetim standartları, denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı raporlar bakımından uyması gereken kurallar bütünüdür. Denetim standartlarının hazırlanması, kamuoyuna duyurulması ve bunlara uygun davranılması hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığının göstergesi olarak görülmelidir.¹⁰³ Denetim standartları, finansal tabloların yatırımcılar, kreditorler ve diğer ilgililer açısından şeffaf ve faydalı olmasında önemli rol oynamaktadır. Denetim sürecinin sonucunda bir ürün olarak ortaya çıkan önemli yanlışlıkların yer almadığı finansal tablolar ilgililere makul güvence sağlamaktadır. Denetim standartlarının kalitesi ve denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünün güvence sağlama derecesi doğru orantılıdır. Finansal tablo kullanıcıları karşılaştırılabilir ve birçok otorite tarafından kabul görmüş denetim standartlarına göre denetlenmiş finansal tablolara daha çok itibar etmektedir. Ayrıca aynı denetim standartlarının kullanılması yetkili otoritelerin daha koordineli biçimde çalışmasına da fırsat sağlamaktadır.¹⁰⁴

Denetim standartları ilk olarak AICPA tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards - Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır. Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir.¹⁰⁵

Gelişmiş finansal raporlamanın yatırımcının korunması açısından önemli olduğu gerçeğinden hareketle AB’de muhasebe standartlarının uygulanmasını

¹⁰³ Savaş Demirel, İsmail Cengiz Ere ve Mine Çetin, “Denetim Standartlarının Önemi”, **Dış Denetim**, Ocak-Şubat 2011, s.247.

¹⁰⁴ Dan A. Simunic, “The Adoption of International Auditing Standards in Canada”, **Certified General Accountants Comptables**, 2003, http://www.cga-canada.org/en-ca/ResearchReports/ca_rep_2003-12_simunic.pdf, s.12, [Erişim Tarihi: 11.05.2013].

¹⁰⁵ Adnan Dönmez, P.Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Cilt:9, 2005, s.54.

zorlayacak denetim sisteminin oluşturulması yönündeki çalışmalarını sürdürmektedir. Bu konuda Avrupalı Muhasebeciler Federasyonu (Federation of European Accountants – FEE) tarafından Avrupa’daki denetim standartlarının geleceği ile ilgili çalışmalar yapılmaktadır. FEE tarafından yayımlanan AB’de Uluslararası Denetim Standartları adındaki tartışma metni, bu konuda ilk ve en önemli çalışmadır.¹⁰⁶

Uluslararası karşılaştırılabilirliği artırmak, ulus ötesi işbirliklerini desteklemek ve koordinasyonu kolaylaştırmak adına global standartlar ve modeller geliştirilmektedir. Geliştirme süreçlerinde ise birlikte çalışma, aradaki bağlantıları güçlendirme ve heterojen ölçütleri aşma isteği hızlandırıcı etkenler olmaktadır. Muhasebe ve denetim alanında uluslar arası standartlaşma çalışmaları finansal raporlama ve denetimde uluslararası karşılaştırılabilirliği artırma, kredibilitenin yükselmesi, piyasa temelli gelişme ve yerel işletmelerin küresel piyasalara entegre olabilmesi hedeflerine yönelik ilerlemeler göstermektedir.¹⁰⁷

1.2.1. Uluslararası Denetim Standartları’nın Gelişim Süreci

Uluslararası Denetim Standartları (International Standards of Auditing - ISAs), ABD’de ve diğer ülkelerde yer alan denetim standartlarıyla yakınsama amaçlı oluşturulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’na (International Accountants Federation-IFAC) bağlı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing Assurance Standards Board-IAASB) Uluslararası Denetim Standartları’nı (UDS) yayınlamaktadır. IFAC’ın IAASB’nin gözetimi altında standartları hazırlaması, PCAOB’un SEC’in onayıyla ve ASB’nin AICPA’nın gözetimi altında standart hazırlama biçimine benzemektedir. Günümüzde 100’den fazla ülkede bu standartlara uygun denetim süreci yürütülmektedir.¹⁰⁸

1977 yılında New York’da kurulan IFAC, IASB ile uzun yıllar yakın ilişkiler içerisinde çalışmalar yürütmüş ancak yapısal olarak incelendiğinde IASB’den daha bağımsız bir çalışma biçimine sahip olmuştur. IFAC tüzüğünde yer alan açıklamaya göre misyonu; kamu çıkarını sağlamaktır. IFAC, standartlara bağlılığı artırarak

¹⁰⁶ Bahram Soltani, **Auditing an International Approach**, Essex: Prentice Hall, 2007, s.3.

¹⁰⁷ Andrea Mennicken, “Connecting Worlds: The Translation of International Auditing Standards Into Post Soviet Audit Practice”, **Accounting, Organizations and Society**, Vol:33, No:4, 2008, s.384.

¹⁰⁸ Deborah L. Lindberg ve Deborah L. Seifert, “A Comparasion of US Auditing Standards with International Standards of Auditing”, **The CPA Journal**, Vol.81, No.4, April 2011, s.17.

denetçilerin eğitimi ve etik ilkeleri gibi denetim standartları oluşturarak denetçilik mesleğini güçlendirme amacı gütmektedir.¹⁰⁹

IFAC, standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlaşmasını artırmak amacıyla 2004 yılında başlattığı açıklık projesini 2008 yılında tamamlamıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı (Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition) olarak yayınlanmıştır.¹¹⁰ Uluslararası denetim standartları içeriği itibarıyla, denetimin başlangıcından itibaren sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır. Bu nedenle AICPA tarafından yayınlanan standartlardan daha kapsamlı olduğu söylenebilir.¹¹¹ Ayrıca UDS, Türkiye’de ulusal denetim standartları oluşturulurken Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi birçok düzenleyici otorite tarafından örnek alınmıştır.¹¹²

1.2.2. Türkiye’de Denetim Standartlarının Gelişim Süreci

2003 yılında kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ulusal denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla UDS’yi Türkçeye çevirerek yayınlamıştır. Türkiye’de belirli bir döneme kadar bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler SPK tarafından yapılmaktaydı. Sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulamasının temeli Seri:X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”e dayanmaktadır. SPK tarafından daha sonra Seri:X, No:19, Seri:X, No:21 ve Seri:X, No:16 tebliğleri yayınlanmıştır. Son olarak, Türkiye’deki düzenlemeleri uluslararası düzenlemeler ile uyumlu hale getirmek amacıyla denetim standartlarına ilişkin Seri X, No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” 12 Haziran 2006 tarihinde yayınlamıştır. İlgili tebliğ 1

¹⁰⁹ Maurizia De Bellis, “EU and Global Private Regulatory Regimes, The Accounting and Auditing Sector”, **Global Administrative Law and EU Administrative Law**, Springer Verlag, 2011, s.284.

¹¹⁰ Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMO Yayınları, Yayın No:130, 2009, s.79.

¹¹¹ Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, a.g.e, s.62.

¹¹² Tuba Şavlı, “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/tubasavli.pdf>, [Erişim Tarihi: 11.05.2013].

Ocak 2007 tarihinden sonraki denetim raporlarında uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.¹¹³

BDDK'nın bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla oluşturduğu “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” 01 Kasım 2006 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

Sigorta ve reasürans şirketleri finans sektörünün önemli kurumlarından sayılmakta olup, bu alan özel mevzuatla düzenlenmiş bulunmaktadır. Hazine Müsteşarlığınca yayımlanan ve denetime ilişkin standartların belirlendiği “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ile “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” 12 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yukarıda ifade edildiği üzere, Türkiye’de denetim alanında yetkili bulunan çeşitli kurumların kendi görev alanlarında farklı düzenlemeler yaptığı görülmekte ve sonuç olarak denetim standartlarında dağınık bir yapı ile karşılaşilmektedir.¹¹⁴

Dağınık yapıyı tek başlı bir sisteme çevirmek ve uluslararası denetim standartlarına yakınlaşmak adına Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından oluşturulmuştur.¹¹⁵

Daha sonra TÜDESK, 20 Şubat 2003 tarihinde kurulmuş ve 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyetlerine başlamıştır. TÜDESK’in amacı ulusal denetim standartlarını belirlemek ve bu standartları yayınlamaktır. TÜDESK, amacı çerçevesinde uluslararası denetim standartlarını rehber olarak kabul etmiştir.¹¹⁶ Bu çerçevede TÜDESK, dünyadaki gelişmeleri dikkate alarak, 2002 yılında, 2003 yılı itibari ile uygulanmak

¹¹³ Süleyman Uyar ve Muhsin Çelik, “İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.41, 2009, s.142.

¹¹⁴ Demirel, Ere ve Çetin, a.g.e., s.248.

¹¹⁵ Başpınar, a.g.e., s.43.

¹¹⁶ Gökhan Yüksel, “Kalite Güvence Standardı Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart, Ankara, 2007, s. 213.

üzere yayınlanan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'nın Türkçe'ye çevirisini yaparak yayınlamıştır. Bu çalışmanın ardından kurul, ulusal denetim standartlarını incelemek ve yorumlamak üzere her denetim standardı için bir komite oluşturmuştur.¹¹⁷ Ancak kurulun kuruluşu ve çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmamaktadır.¹¹⁸

Bilindiği üzere 6102 sayılı TTK'da, Türkiye Denetim Standartlarının özerk bir kurum tarafından yayınlanacağı belirtilmiş ve denetçilerin, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetimlerini yapacakları belirtilmektedir. 6102 Sayılı Kanun finansal tabloların, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması, azaltılması gibi işlemlerin denetimlerinin, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre denetim yetkisi almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir unvanlı meslek mensupları ile bu kişilerden oluşan bağımsız denetim kuruluşlarına, uluslararası standartlara göre yaptırılması öngörülmekteydi.¹¹⁹ 6335 Sayılı Kanunla öncelikle bağımsız denetim kapsamındaki şirketler değiştirilmiş, tüm sermaye şirketleri denetime tabi tutulacakken denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği düzenlenmiştir.¹²⁰ Ayrıca denetçi tanımı da değiştirilerek "Denetçi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca, bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bağımsız denetçi veya ortakları bağımsız denetçi olan sermaye şirketleri olabilir" şeklinde düzenlenmiştir.¹²¹

Uluslararası piyasaların dili ile konuşabilmek; uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama sistemini kullanmak aynı zamanda uluslararası piyasaların kullandığı denetim yöntemleri ve standartlarının kullanılması ile gerçekleşebilir. Türkiye'de mesleki anlamda büyük ölçüde yetkilendirilen bir kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından

¹¹⁷ Mehmet Yardımcıoğlu, "Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye'de Gelişim Süreci", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:91, No:15, Nisan 2007, s.78.

¹¹⁸ Nalan Akdoğan "TFRS ve Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetimin Gözetimi", **4. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, 15-27 Kasım, İstanbul, 2007, s.20.

¹¹⁹ Leon Aslan Coşkun, "Uluslararası Denetim – Güvence Standartları ve TTK'da Denetim", **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 12-13 Ekim 2009, İstanbul, s.4.

¹²⁰ Pricewaterhousecoopers, "Yeni TTK Yürürlükte: Son Değişiklikler", http://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaret-kanunu/dokumanlar/pwc-ttk_yururlukte-04-07-2012.pdf, [Erişim Tarihi: 10.05.2013].

¹²¹ Nevzat Erdağ, Bağımsız Denetim Yetkisi ve Finansal Tablo Hazırlama, <http://www.nevzaterdag.com/bagimsiz-denetim-yetkisi-ve-finansal-tablo-hazirlama/> [Erişim Tarihi: 10.05.2013].

oluşturulan Bağımsız Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları ile aynı doğrultudadır.¹²²

1.3. Bilanço (Finansal Durum Tablosu) ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar) Kavramı

1.3.1. Bilanço (Finansal Durum Tablosu) Kavramı

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgileri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.¹²³ Kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama muhasebenin birinci işlevi, analiz ve yorumlama ise muhasebenin ikinci işlevi olarak belirtilmiştir. Muhasebenin "özetleme" aşamasında elde edilen finansal tablolar, işletme ile ilgili tarafların alacakları ekonomik kararlara esas olacak verileri sağlamaktadır. Geçmişte yatırımcılar ve diğer ilgili taraflar, karar alma sürecinde daha çok net kar ve pay başına getiri gibi sonuçları temel alarak bu bilgileri sağlayan gelir tablosu ve dağıtılmamış karlar tablosu ile ilgilenmekteydiler. Fakat günümüzde işletmenin faaliyetlerinden sağladığı karları nasıl değerlendirdiği, finansman kaynaklarının türleri, varlıklarının likidite yapısı, borçlarının büyüklüğü ve vadesi gibi sorular önem kazanmış durumdadır. Bu sorulara cevap sağlayacak olan finansal tablo, işletmenin belirli bir tarih itibarıyla varlıklarının, yükümlülüklerinin, işletme sahiplerinin haklarının ve onları oluşturan alt unsurların çeşitlerinin ve büyüklüklerinin yer aldığı tablo olan ve teoride "finansal durum tablosu" olarak da adlandırılan "bilanço" dur.¹²⁴

Bilanço sözcük anlamının denge, muvazene anlamına gelen İtalyanca "bilancia" sözcüğünden geldiği; aynı zamanda terazi anlamına gelen Latince "bilanx" sözcüğünden türediği belirtilmektedir.¹²⁵ Finansal tablo anlamıyla açıklanacak olursa bilanço, bir işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını içererek finansal durumunu belirli bir

¹²² Habib Akdoğan ve Birgül Bozkurt Yazar, "Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt:4, No:2, 2012, s.29.

¹²³ Gürbüz Gökçen, *Genel Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*, İstanbul: Beta Yayınları, 1. Baskı, 2007, s.3.

¹²⁴ Hanifi Ayboğa, "Mali Durum Tablosu ve Kuramsal Yapısı - Teori Ve Türk Ticaret Kanunu Açısından İrdelenmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl:12, Sayı:57, 2001, s.36.

¹²⁵ Oktay Güvemli, *Mali Tabloların Evrimi*, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2007, s.21.

tarihte gösteren kantitatif bir özettir. Muhasebe bilgilerinin sunulmasını sağlayan temel finansal tablolardan biri olan bilanço, işletmenin finansal durumunu gösteren bir fotoğraf gibi düşünülebilir.¹²⁶ Bilanço, finansal durum tablosu, hesap vaziyeti, aktif ve pasif tablosu gibi terimlerle de ifade edilmektedir.¹²⁷

Bilanço, finansal tabloların temelini oluşturmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtildiği gibi, düzenlemenin kapsamına giren işletmelerin tümü tarafından düzenlenmesi gereken tablolardan biridir. Bilanço bir işletmenin belirli bir andaki varlık ve sermaye durumunu belirlemek için düzenlenir. Bilançoda varlık ve kaynaklar, belirli bir tutar türünden değerlerle karşılıklı olarak yer alır ve denkleştirilir.¹²⁸ Bu yönüyle bilanço, ekonomik kişiliğin sahip olduğu ve faaliyette olan varlıkları ve varlıkların finanse edildiği kaynakların gösterilmesi aracılığıyla finansal durumunu gösteren belgelerin sentezlenmesiyle elde edilmektedir.¹²⁹

Ancak bilanço sadece bir tablo olarak tanımlamak yetersiz kalmaktadır. Muhasebe teorisyeni Roudanovsky'e göre bilanço, muhasebenin özüdür ve bilanço sadece bir tablo olarak yorumlamak değil daha kapsamlı biçimde ele alarak finansal sonuçları yansıtan bir “muhasebe kayıt defteri” olarak değerlendirmek gerekir. Roudanovsky, işletmenin kendi ekonomik durumunu en iyi bilançosundan takip edebileceğini çünkü dengeyi sağlayan unsurun bilanço olduğunu öne sürmektedir.¹³⁰ Özellikle içinde bulunan bilgi çağında ekonomik kişiliğe sahip işletme, işletme içi ve dışı ilgililere finansal durumu ve ulaştığı performans düzeyi hakkında bilgi sağlamalıdır. Bilgi paylaşımını başarılı biçimde yerine getirebilmek için bilançonun, muhasebe bilgi sisteminde bilgi akış piramidinde en üst seviyelerde yer alması gerekmektedir.¹³¹

¹²⁶ N. Ramachandran ve Ram Kumar Kakani, **How to Read A Balance Sheet**, Tata Mc Graw Hill, 2009, s.6.

¹²⁷ Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, 14. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2011, s.27.

¹²⁸ Ralph D. Kennedy ve Stenmant YMC Mulan, “**Finansal Durum Tabloları**” (Çev: Atilla Gönenli), İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, Sermet Matbaası, 1967, s.5.

¹²⁹ Herve Stolowy ve Michel J. Lebas, **Financial Accounting and Reporting**, South Western Cengage Learning, 2006, s.42.

¹³⁰ Svetlana Karelskaya ve Ekaterine Zuga, “Balance-Sheet Theory of A.P. Roudanovsky”, **Economics and Management**, Vol:17, No:1, 2012, s.39.

¹³¹ Ecaterina Neculescu, “Evolutions and Trends in Presenting The Balance Sheet as A Financial Position Picture of An Entity”, **Economica**, Vol.7, No.4, 2011, s.94.

1.3.1.1. Bilanço Teorileri

Bilanço, kavramsal açıdan ele alındığında hem muhasebe teorisyenleri hem de uygulamacıları tarafından farklı tanımlamalar yapıldığı görülmektedir. 1918 yılından itibaren geliştirilen bilanço teorileri, bilanço hazırlama tekniğinden ziyade bilançonun amacını açıklamaya odaklanmıştır.¹³² Aşağıda bilanço teorilerinden en önemlileri yer almaktadır:

Statik Bilanço Teorisi: 1914 yılında Alman bilim adamlarından Prof. Dr. H. Nicklisch tarafından ileri sürülen statik bilanço teorisine göre, bilançonun amacı işletmenin mal mevcutlarını, servetini sağlıklı biçimde göstermekten ibarettir.¹³³ Bu tanıma göre bilançonun asıl görevi işletmenin varlıklarının kaynaklarını ve bu kaynaklarla işletme varlıkları arasındaki bağlantıyı göstermektir.¹³⁴ Bu modele göre bilançodaki eşitlik aşağıdaki şekilde sağlanır:¹³⁵

$$\text{Varlıklar} - \text{Kaynaklar} = \text{Net değer (+) veya (-) Finansal Durum}$$

Bu görüşe göre kar ve zarar hesabı tali bir anlam taşımaktadır. Sebebi ise, kar veya zarar, bilanço temelinde öz sermaye karşılaştırılmasından (dönem başı özsermaye ile dönem sonu özsermaye arasında) elde edilen bir sonuçtur. Bilançonun içerdiği bütün ekonomik değerler maliyet değeri ile değerlendirilir ve bu değer üzerinden bilançoda yer alırlar.¹³⁶

Statik bilanço teorisine yöneltilen çeşitli eleştirilerin başında, tek taraflı (monist) bir görüşe sahip oluşu gelmekte, sadece faaliyet dönemi bilançosuna önem verip dönem karının hesaplanması işlemini ikinci plana atmış olması gelmektedir. Teoriye yapılan bir diğer eleştiri ise işletmenin özvarlık değerinin, aktif değerleri toplamından borç kalemleri toplamının çıkarılması ile elde edildiğini savunmasıdır. Çünkü bu görüşe göre işletme içerisinde yer alan kalemlerin tek tek toplamını ifade eder. Ancak sistem mantığıyla işletme, kendi alt sistemlerinden kaynaklanmakta ve üst

¹³² Neculescu, a.g.e., s.95.

¹³³ Cumhur Ferman, “Yeniden Değerlemenin Teorik Esasları”, İ.Ü.İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları, 29. Sweri, 1984, s.55.

¹³⁴ Oktay Güvemli, **Mali Tablolar Tahlili**, İstanbul: Formül Matbaası, 1979, s.81.

¹³⁵ Paraschivescu Marius Dumitru ve Pacurari Doina, “Balance-Sheet Their Cognitive Dynamism”, **Economic Science Series**, Vol. 17, No.3, 2008, s.1376.

¹³⁶ Burak Arzova, **Muhasebe Teorisi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, s.79.

sistemi olan millet ekonomisi içinde bir alt sistemi ifade etmektedir. Dolayısıyla işletmenin “sinerji” kavramıyla ifade edebileceğimiz aritmetik toplamlar dışında da bir değeri bulunmaktadır.¹³⁷

Dinamik Bilanço Teorisi: Eugene Schmalenbach’ın öncüsü olduğu dinamik muhasebe teorisi içerisinde yer alan dinamik bilanço teorisi 1919 yılında yayınladığı “Dinamik Bilanço” adlı kitabında yer almıştır. Schmalenbach’ın eserleri 1920-1930 döneminde Almanya’da muhasebe alanında ihtilafli olan konulara dikkat çekmektedir. Schmalenbach’ın dinamik muhasebe anlayışı, statik görüşün tersine işletmenin net varlıklarının hesaplanmasından ziyade kar-zarar durumunun hesaplanması daha önemlidir.¹³⁸ Scmalenbach kar-zarar hesaplarının önemini “*Kar bir işletmenin modern manifestosudur, karlılığın ölçüsüdür.*” ifadesiyle ortaya koymaktadır.¹³⁹

Dinamik bilanço görüşünün dayandığı esasları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Bilançonun ana hedefi, işletmenin faaliyetlerini ve faaliyet sonuçlarını belirlemek ve göstermektir. Bu nedenle, işletmenin sermaye durumunu belirten statik bilanço, dinamik bilanço görüşünde geri planda kalmakta, bunun yerine “sonuç bilançosu” olarak ifade edilen gelir tablosu almaktadır.
- Dinamik bilanço görüşünde, işletme faaliyetinin gerçek sonucunu bulmak temel amaç olduğuna göre, işletmeye dahil ekonomik değerlerin değerlendirilmesinde, paranın satın alma gücünde veya daha doğru bir deyimle para değerinde meydana gelen değişikliklere göre düzeltmelerine yapılması gerekmektedir. Yine amortisman hesaplarının, fiyat endekslerine göre düzeltilmiş değerler üzerinden yapılması ve kayıtlara bu şekilde aktarılması gerekmektedir.

Değer düzeltmelerinden ileri gelen normal değer farkları, sonuç hesaplarına aktarılmaksızın özel bir hesapta (para değerini düzenleme) toplanır ve böylelikle fiyat değişikliklerine göre asgari stokların hesaplanması olgusu söz konusu olabilmektedir.¹⁴⁰

Organik Bilanço Teorisi: Alman bilim adamı Fritz Schmidt tarafından geliştirilen organik bilanço teorisi iki yanlı (dualist) bir görüş olup bilanço

¹³⁷ Ferman, a.g.e., s.55.

¹³⁸ Yuri Biondi ve Stefano Zambon, **Accounting and Business Economics: Insights From National Traditions**, USA: Taylor&Francis, 2013, s.43.

¹³⁹ Dumitru ve Doina, a.g.e., s.1377.

¹⁴⁰ Arzova, a.g.e., s.80.

düzenlemenin iki amacı olduğunu savunmaktadır.¹⁴¹ Bu bilanço kuramına göre, işletme üretim gücü itibarıyla ulusal ekonomi çerçevesi içinde incelenmesi ve korunması gereken bir varlıktır. Bu görüşe göre işletmeler, ulusal ekonominin birer parçalarıdır. İşletmeler en küçük iktisadi birimlerdir. Tek tek işletme hücreleri, ulusal ekonomiyi oluşturmaktadır. İşletmelerle ulusal ekonomi arasında organik bir bağ vardır. İşletme bu durumda organik bütünün parçasını oluşturmaktadır. Bu nedenle işletmelerin bilançoları da bu özelliğe göre değerlendirilmelidir.

Bu organik bağ nedeniyle, piyasada meydana gelen fiyat hareketleri işletmeleri etkiler. Dolayısıyla her işletmenin bilançosu ile kar ve zarar hesabı fiyat hareketlerinden etkilenmektedir. Böylelikle, bir değerlendirme yapılırken, bu bilançoların amacını gerçekleştirmek için maliyet esası terk edilmekte ve bunun yerine cari piyasa fiyatları esas alınmaktadır.¹⁴²

1.3.1.2. Bilanço Türleri

Bilançoda yer alacak bilgilerin sunuluş şekline ilişkin bazı standartlar geliştirilmiştir. Kullanım amacına, işletmenin büyüklüğüne, işin niteliğine ve yasal düzenlemelere göre sunuş şekilleri değişmektedir. Aşağıda yaygınlıkla kullanılan bilanço türleri açıklanmaktadır.¹⁴³

Alışılmış Hesap Şekli (Hesap Tipi)

Bilançonun bu şeklinde " Varlıklar = Yabancı Kaynaklar + Öz Kaynaklar " temel eşitliği paralelinde olmak üzere varlıklar sol tarafta, yabancı ve öz kaynaklar ise sağ tarafta yer alır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde öngörülen bilanço tipi, hesap şekline göredir.

Rapor Şekli (Basit Rapor Tipi)

Alışılmış hesap şeklinde bütün bilgileri ayrıntılı olarak bir sayfada görme zorluğu, şekilde değişiklik yapılmasını gerektirmiştir. Değişiklik, bilançonun karşılıklı

¹⁴¹ Daniela Burlacu, "The Dynamics of the Balance Sheet Theories", **Economy Transdisciplinarity Cognition**, Vol.1, 2009, s.246.

¹⁴² Güvemli, a.g.e., s.84.

¹⁴³ Ayboğa, a.g.e., s.6.

iki taraf üzerine hazırlanması yerine alt alta hazırlanması şeklinde oluşmaktadır. Bu şekilde hazırlanan bilançolar dönemler itibariyle karşılaştırma olanağı sağlamaktadır.

Değiştirilmiş Hesap Şekli

Bu şekilde bilanço, “Varlıklar - Yabancı Kaynaklar = Öz Kaynaklar” eşitliğindeki sıraya göre düzenlenir.

Finansal Durum Şekli (Analitik Rapor Tipi)

Finansal durum şekli, rapor şeklinin değişik bir türüdür. Bilançodaki kalemlerden finansal yönden önemli görülen bazı grupların tek kalem olarak bilançoda gösterilmek istenilmesi durumunda hazırlanır. Örneğin; işletme, net işletme sermayesini tek kalem halinde görmek isterse, “Net İşletme Sermayesi = Dönen Varlıklar - Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” eşitliğini sağlayacak şekilde bir bilanço hazırlayacaktır.

Hesap tipi, rapor tipi değiştirilmiş hesap tipi ve analitik rapor tipi bilanço türlerinden başka sınıflandırmalar da bulunmaktadır. Örneğin; düzenlenme tarihi açısından bilanço türleri dönem başı bilançosu, dönem sonu bilançosu ve ara dönem bilanço olarak sınıflandırılabilir.¹⁴⁴

1.3.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları’na Uyumlu Bilanço (Finansal Durum Tablosu)

UMS’ye geçişle birlikte finansal tablolarının içeriği ve şekli değişmekle birlikte UMS’ler finansal tablolar, tabloların amaçları, kullanıcılar, kullanıcıların analiz yapma amaçları konusunda açıklamalar getirmektedir. UMS’ler temelde muhasebe kayıtlarına yönelik standartlar olmayıp, doğrudan finansal tablo hazırlanmasına ilişkin standartlardır.¹⁴⁵

UMS’ye göre bilanço’nun biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğine yönelik düzenlemeler “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı”nda yapılmıştır. Standartlarda bilançonun adı “Finansal Durum Tablosu” olarak değiştirilmiş ve kapsadığı raporlama dönemleri artırılmıştır. Tablonun adının değiştirilme nedeni,

¹⁴⁴ Arzova, a.g.e., s.32.

¹⁴⁵ Mahmut Yardımcıoğlu, “Finansal Tabloların UFRS’ye Çevrimi”, *Sosyo Ekonomi*, Vol.27, 2013, s.29.

açıklanan bilginin bir muhasebe çıktısı gibi algılanmasından çok işletmenin finansal durumunu açıkladığı bir rapor olarak görülmesidir. Finansal durum tablosu muhasebe departmanı tarafından düzenlenen raporlardan daha fazlasını ifade ederek işletmenin finansal durumunu bir bütün olarak gösteren raporlardır.¹⁴⁶ Ancak finansal durum tablosu başlığının kullanılması bir zorunluluk değildir. Bilinirliği daha yüksek olan bilanço başlığının kullanımını sürdüren işletmeler bulunmaktadır.¹⁴⁷ Başlık kullanımındaki esnek yapı UMS'nin ilke bazlı anlayışı temel alarak oluşturduğu heterojen uygulamaların bir yansıması olarak görülebilir.¹⁴⁸

Finansal durum tablosunun sunuluşunda iki raporlama modeline yer verilmektedir. Bu raporlar, kısa vade/uzun vade varlık ve kaynak sınıflaması ve likidite esaslı sınıflamadır. Varlık ve kaynaklar, likidite esaslı sunuluşun daha güvenilir bilgi sağladığı durumlar haricinde, kısa vade/uzun vade olarak sınıflandırılır.¹⁴⁹

Finansal durum tablosu, aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır:¹⁵⁰

- Maddi duran varlıklar
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Finansal varlıklar (öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, ticari ve diğer alacaklar, nakit ve benzerleri hariç)
- Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar
- Canlı varlıklar
- Stoklar

¹⁴⁶ Yardımcıoğlu, a.g.e., s.31.

¹⁴⁷ PriceWaterhouseCoopers, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Örnek Konsolide Finansal Tablolar", 2011, s.8.

¹⁴⁸ Beatriz Garcia Osma ve Peter F. Pope, "Strategic Balance Sheet Adjustments under First Time IFRS Adoption and Consequences for Earnings Quality", **Working Paper Series**, 2011, s.8.

¹⁴⁹ Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.18.

¹⁵⁰ TMS 1, md.54.

- Ticari ve diğ er alacaklar
- Nakit ve nakit benzerleri
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ve elden çıkarılacak grubuna dahil olan varlıkların toplamı
- Ticari ve diğ er borçlar
- Karşılık lar
- Finansal borçlar (ticari ve diğ er borçlar ve karşılık lar hariç)
- Dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar
- Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları
- Elden  ıkarılacaklar grubuna d hil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar
-  zkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları)
- Ana ortaklığın ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

İşletmeler, gerekli gördükleri takdirde ger eğ e uygun sunuş ve önemlilik kavramları gereğince bilançoda ek ve alt başlıklar açabilmektedir.¹⁵¹

¹⁵¹ TMS 1, md.69.

1.3.2. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar) Kavramı

Bu çalışmanın konusu kapsamında bilanço tarihinden sonraki olaylar kavramının içerdiği ve ilişkili olduğu birçok kavram bu kısımda açıklanmaktadır. Öncelikle bilanço tarihinden sonraki olayların başlangıç noktası niteliğindeki bilanço düzenlenme tarihi açıklanmaktadır. Daha sonra bilanço tarihinden sonraki olaylar ifadesi yerine veya birarada sıklıkla kullanılan raporlama döneminden sonraki olaylar ifadesinde yer alan finansal raporlama dönemi kavramı incelenmektedir. Raporlama döneminden sonraki olayların sonlandığı nokta olarak ele alınacak finansal tabloların onaylanma süresi farklı mevzuat çerçeveleri açısından ele alınmaktadır. Bunun yanı sıra raporlama döneminden sonra bazı olayların finansal tablolarda düzeltme gerektirdiği göz önünde bulundurularak finansal tablolarda düzeltme kavramı açıklanmaktadır.

1.3.2.1. Bilanço Düzenlenme Tarihi Kavramı

Bilanço tarihinden ya da raporlama döneminden sonraki olaylar bilançonun düzenlenme tarihi itibarıyla başlamaktadır. Bir işletmenin finansal durumunun göstergelerinden biri kabul edilen bilanço, finansal tablo hazırlayıcılar tarafından genellikle belirli bir tarih için hazırlanır ve bu tarihe bilanço tarihi denir.

Bilanço tarihi genellikle gelir tablosu hazırlanan dönemin son günü olarak ifade edilir. Örneğin; 31 Aralık 2014 gibi.¹⁵² Bilanço tarihi genellikle bilançonun en üstünde yer almaktadır.¹⁵³ Bilanço tarihi işletmenin finansal durumunu belirli bir tarih için gösteren tarihtir. Ayrıca işletmeler faaliyet sonuçlarını bir önceki bilanço tarihinden sonra başlayan ve içinde bulunulan dönemin bilanço tarihinde sona eren dönem için sunmaktadır. İşletmeler bilanço tarihini faaliyet gösterilen ülkenin hukuk düzenine uygun biçimde belirlemektedir.¹⁵⁴

Muhasebe defter kayıtlarının kapatılması ile ilgili döneme ait muhasebe döngüsü sona ermektedir. Sona eren döngünün özet şeklinde gösterimi bilanço olarak

¹⁵² Accounting Solutions, “Why Are The Dates On A Financial Statement Is Important?”, <https://accountingsolution.sltld.com/faqs/why-are-the-dates-on-a-financial-statement-important>, [Erişim Tarihi: 10.04.2013].

¹⁵³ Roman Weil, Katherine Schipper ve Jennifer Francis, **Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses**, Cengage Learning, 2009, s.47.

¹⁵⁴ Asish K. Bhattacharyya, **Financial Accounting for Business Managers**, PHI Learning Pvt. Ltd, 2006, s.36.

adlandırılır. Dolayısıyla bilançoda yer alan varlıklar ve kaynaklar herhangi bir zaman aralığındaki değerleriyle değil, belirli bir tarihteki parasal tutarları ile değerlenir.¹⁵⁵

Bilanço tarihi diğer finansal tabloların düzenlenme tarihini de etkilemektedir. Fon akım tablosu, iki farklı bilanço tarihi arasındaki fon değişikliklerini özetleyen tablo olarak tanımlanmaktadır.¹⁵⁶

1.3.2.2.Finansal Raporlama Dönemi Kavramı

İşletmelerin finansal durumunu tespit etmek ve faaliyet sonuçlarını ortaya koymak için bilanço ve gelir tablosu düzenlenir. Bunların dışında, ek finansal tablolar olarak adlandırdıkları raporlar da (satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynakların değişim tablosu ve kar dağıtım tablosu) düzenlenir.¹⁵⁷ Finansal raporlama finansal tabloları içine alan ve finansal tablolarda sunulamayan finansal olmayan verileri de içeren daha kapsamlı bir süreçtir.¹⁵⁸ Yönetim kurulu faaliyet raporu, yönetim kurulu başkanının açıklamaları, yönetim durum değerlendirmesi ve analizleri ile benzeri dokümanlar finansal tablolar arasında olmasa da finansal raporlamanın parçalarıdır.¹⁵⁹ Bununla birlikte finansal raporlamanın en önemli parçası finansal tablolardır.

Finansal raporlamanın temel amacı işletmeyle ilgili taraflara faydalı ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Finansal raporlar işletmeler ile finansal piyasalar arasında bir köprü vazifesi gördüğü için, sağlıklı bir finansal piyasanın oluşması, sunulan bilgilerin şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasına bağlı gerçekleşmektedir.¹⁶⁰

Dönemsellik ilkesine göre, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünmekte ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmaktadır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve

¹⁵⁵ Jay Way, “The Differences in Dates Between a Balance Sheet and Income Statement”, <http://smallbusiness.chron.com/differences-dates-between-balance-sheet-income-sheet-24881.html>, [Erişim Tarihi: 10.04.2013].

¹⁵⁶ R.K. Mittal, **Management Accounting and Financial Management**, India: FK Publications, 2010, s.150.

¹⁵⁷ Halis Kalmış, “Geleneksel Finansal Raporlama, Muhasebeden Beklentiler ve Sorunlar”, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Cilt:1, Sayı:2, Aralık 2006, <http://girisim.comu.edu.tr/dergi/1/1in2/kalmis.pdf>, [Erişim Tarihi: 10.04.2013].

¹⁵⁸ Özgül Cemalcılar ve Saime Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999, s.15.

¹⁵⁹ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Yorumları**, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.2.

¹⁶⁰ Mehmet Gençtürk, “İşletmelerin Finansal Tabloları Kullanım Amacı ve Düzeyini Belirlemeye Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları Üzerine Bir Araştırma”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:15, Cilt:1, 2008, s.59.

zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramının gereğidir.¹⁶¹ Bu noktada finansal tablo hazırlayıcılarının çalışmalarında dikkate aldığı birbirinden bağımsız dönemleri açıklamak faydalı olacaktır. Çünkü zorunlu veya ihtiyari finansal açıklamalar yapılırken farklı finansal raporlama dönemleri belirlenebilir.¹⁶²

Finansal raporlama hazırlandığı döneme bağlı olarak dönemsel (genellikle yıllık) finansal raporlardan oluşan *dönemsel raporlama* ve genellikle çeyrek (üç aylık) dönemlerden oluşan *ara dönem finansal raporlama* olarak ikiye ayrılabilir.

En yaygın olarak kullanılan dış raporlama süresi finansal yıl olarak adlandırılan bir yıldır.¹⁶³ Yıllık finansal raporlama temel olarak bilanço, gelir tablosu ve ek mali tablolar ile hazırlanmakta olan finansal tablolar seti ve açıklamalarıdır.¹⁶⁴ Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan dünya ekonomilerine yönelik olarak yapılan birçok araştırmada finansal tablo ilgilileri için yıllık raporların temel kaynak niteliğinde olduğu tespit edilmiştir.¹⁶⁵ Ancak hazırlanan yıllık raporlar arasında geçen sürenin oldukça uzun olması ve yıl sonunda ortaya çıkacak sonuçların belirsizliği daha kısa süreli bilgi edinme ihtiyacını karşılamayı gerektirmektedir. Söz konusu ihtiyaç, tam bir faaliyet yılını belirli aralıklara bölerek hazırlanan ara dönem finansal raporlar ile karşılanmaktadır.¹⁶⁶ Bir yıllık periyottan daha kısa süreli olarak, aylık, üç aylık veya altı aylık dönemler itibarıyla hazırlanan finansal tablolar ara dönem finansal tablolarıdır. Yasal mevzuat incelendiğinde ABD’de SEC ve Türkiye’de SPK’ya göre borsaya kote olmuş işletmelerin üçer aylık dönemler için bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akım tablosu ile birlikte açıklayıcı dipnotları hazırlamaları zorunludur. Kanada, Brezilya, Meksika, Çin, Tayvan, Tayland ve Sudi Arabistan gibi ülkelerde zorunlu olarak üç aylık finansal tablolar hazırlanırken; Japonya, Avustralya, Singapur, Yeni Zelanda ve İngiltere’de ise altı aylık dönemler itibarıyla finansal tablolar

¹⁶¹ Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ Sıra No:1, Resmi Gazete Tarihi: 05.05.2004, Resmi Gazete No: 25453.

¹⁶² Richard Laughlin ve Rob Gray, **Financial Accounting: Method and Meaning**, UK: Taylor and Francis, 1988, s.190.

¹⁶³ Roman Weil, Katherine Schipper ve Jennifer Francis, **Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses**, Cengage Learning, 2009, s.7.

¹⁶⁴ Kamal Naser, Rana Nusebieh ve Ahmad Al-Hussaini, “Users Perception of Various Aspects of Kuwaiti Corporate Reporting”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.18, No:6, 2003, s.600.

¹⁶⁵ Naser, Nusebieh ve Al-Hussaini, a.g.e., s.615.

¹⁶⁶ Mert Soysal ve Ayşe Yereli, “Ara Dönem Gelir Tablosu Kalemleri Yardımıyla Yıllık Dönem Sonu Değerlerinin Tahmin Edilebilirliği”, **Celal Bayar Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2009, s.162.

hazırlanmaktadır.¹⁶⁷ Bunun yanı sıra işletme içi finansal tablo ilgililerine yönelik olarak her ay itibariyle hazırlanan ara dönem finansal tablolar da mevcuttur.¹⁶⁸ Yönetim açısından bakıldığında dönemsel bilgiler ışığında planlama, yürütme ve kontrol gibi fonksiyonların zamanında gözden geçirilmesi, her fonksiyonun sonucu olan karar verme sürecini çabuklaştırarak işletme yönetimi için oldukça önemli olan bilgi akışının hızı sağlanmış olmaktadır. Böylelikle yönetimin işletme üzerindeki başarısı da daha kısa süreler itibariyle değerlendirilmektedir.¹⁶⁹

Değişimlerin hızlı yaşandığı sektörler ve işletmelerde ise geleneksel periyodik finansal raporlamanın yanı sıra gerçek zamanlı raporlama sistemleri ön plana çıkmaktadır. Gerçek zamanlı finansal raporlama sistemleri işletmelerin finansal durumlarını, operasyonel sonuçlarını, nakit akışlarını ve diğer finansal bilgilerini raporlama dönemi sona erdikten birkaç hafta veya birkaç ay sonra değil, günlük olarak elektronik ortamda sunulmasını sağlamaktadır.¹⁷⁰

1.3.2.3. Finansal Tabloların Yayımının Onaylanma Süresi Kavramı

Finansal tablolar düzenlendikten sonra bilginin güvenilirliğini sağlamak adına finansal tabloların onaylanması gerekmektedir. Farklı ulusal sistemlerin farklı kurumsal yönetim ve yönetim yapılanmaları bulunmaktadır.¹⁷¹ Bu nedenle finansal tabloların yayımı için onaylamaya yönelik süreçler, yönetimin yapısına ve finansal tabloların hazırlanması ve sonuçlandırılmasında dikkate alınan yasal düzenlemeler ve uygulamalara göre farklılık gösterebilmektedir.¹⁷²

Bazı durumlarda, finansal tabloların geçerlilik kazabilmesi için ortakların çoğunluğunun kabulü gerekebilmektedir. Bazen de finansal tabloların tamamı idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurulca onaylanması zorunluluğu söz konusu

¹⁶⁷ Norhayati bte Alias, "Mandatory Disclosure of Interim Reporting by Malaysian Companies", **Lincoln University Digital Thesis**, 2011, s.1.

¹⁶⁸ Gary A. Porter ve Curtis L. Norton, **Using Financial Accounting Information: To Alternative Debits and Credits**, USA: Cengage Learning, 2009, s.182.

¹⁶⁹ Necdet Sağlam ve Hüseyin Baş, s.44.

¹⁷⁰ Paul Aschcroft, "Real Value for Real Time Accounting and Reporting", **Internal Auditing**, September-October 2010, Vol.25, No.5, s.22.

¹⁷¹ David Alexander ve Simon Archer, **International Accounting/Financial Reporting Standards Guide**, USA: CCH Incorporated, 2009, s.44.

¹⁷² Barry J. Eppstein ve Eva J. Jermakowicz, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, USA: John Wiley&Sons Inc., 2010, s.448.

olabilmektedir.¹⁷³ Örneğin ABD’de Sarbanes Oxley Kanunu (Sarbanes Oxley Act - SOX) ile yapılan düzenlemeye göre icra kurulu başkanı (Chief Executive Officer - CEO) ve finansman sorumlu müdür (Chief Financial Officer - CFO) işletmenin finansal raporlarının sermaye piyasası mevzuatına uyumlu olarak hazırlandığı konusunda kişisel olarak onay vermek zorundadır.¹⁷⁴

Türkiye uygulamalarında ise bu süreçleri ve süreleri belirleyen düzenlemeleri, halka açık olmayan anonim şirketler yönünden 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, halka açık şirketler açısından ise sermaye piyasası mevzuatı oluşturmaktadır.

1.3.2.3.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Finansal Tablolarının Yayımının Onaylanma Süresi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) md.514’e göre; anonim şirketlerde bilançonun onaylanması genel kurulun yetkisindedir. Yönetim kurulu, hesap döneminin bitiminden sonraki üç ay içinde önceki döneme ait bilanço ile gelir tablosunu düzenlemek ve genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin incelemesine sunmakla yükümlüdür. Genel kurul bilançoju uygun gördüğü takdirde onaylamaktadır. Bu durumda onay tarihi, genel kurulun bilançoju onayladığı tarih değil; yönetim kurulunun bilançoju onaylayıp pay sahiplerinin inceleme ve onayına sunduğu tarih olmaktadır.¹⁷⁵ Bu bağlamda TTK md. 401’de işletme yönetim kurulunun finansal tabloları düzenlettirip onaylayarak denetçiye vereceği hükmünü göz önünde bulundurmak gerekir. Denetçi tarafından hazırlanacak denetim raporunun ise yönetim kuruluna sunulması yükümlülüğü bulunmaktadır. Dolayısıyla yönetim kurulunun finansal tabloları sunmaya karar verdiği tarih de onay tarihi sayılabilir.¹⁷⁶

TTK’da genel kurul toplantılarının çağrılı ve çağrısız olmak üzere iki şekilde yapılabilmesi öngörülmektedir. Çağrılı genel kurul için yapılacak çağrının ilan ve toplantı günleri hariç olmak üzere toplantı tarihinden en az iki hafta önce yapılması zorunlu tutulmaktadır. Çağrısız genel kurul için böyle bir süre öngörülmeyp, bütün pay sahipleri ile temsilcilerin aralarından birinin itirazda bulunmaması şartına

¹⁷³ İhsan Uğur Delikanlı, “Finansal Tabloların Yayımının Onaylanma Süreci ve Bu Süreçteki Gelişmelerin Tablolara Yansıtılması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:29, Cilt:9, Eylül 2009, s.102.

¹⁷⁴ Monks, Robert A.G. ve Nell Minow, **Corporate Governance**, Third Edition, United Kingdom: Blackwell Publishing, 2004, s.248.

¹⁷⁵ Süleyman Yükçü ve Şebnem Yaşar, “TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak - Şubat 2013, s.18.

¹⁷⁶ Delikanlı, a.g.e., s.103.

bağlanmaktadır. Dolayısıyla, hisseleri borsada işlem görmeyen anonim şirketlerin çağrısız genel kurulu tercih etmeleri halinde finansal tabloların yayım tarihi ve bu bağlamda, standardın uygulama süresinin sonu olarak söz konusu tabloların yönetim kurulunca denetçiye sunulması kararının alındığı tarihin esas alınması söz konusu olabilmektedir. Denetçi tarafından düzenlenmesi öngörülen denetim raporunun hazırlanması için de belli bir zamana ihtiyaç duyulacağı dikkate alındığında çağrısız genel kurulu tercih edecek işletmeler için standardın azami olarak 31 Mart tarihinden önceki bir tarihe kadar uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır.

Hisseleri borsada işlem görmeyen anonim şirketlerin çağrılı genel kurulu tercih etmeleri halinde azami onay tarihi 17 Mart tarihinden önceki bir tarihtir.¹⁷⁷

TTK md. 617'ye göre; limited şirketlerde ise, işletme müdürü ya da müdürleri, yine hesap döneminin bitiminden sonraki üç ay içinde, önceki döneme ait bilanço ile gelir tablosunu düzenlemek ve ortaklar genel kurulunu toplantıya çağırarak yükümlüdür. Ortaklar genel kurulu, bilançoğu uygun gördüğü takdirde onaylamaktadır. Bu durumda, onay tarihi ortaklar genel kurulunun bilançoğu onayladığı tarih değil; işletme müdürü ya da müdürlerinin bilançoğu onaylayıp ortaklar genel kurulunun onayına sunduğu tarih olacaktır.¹⁷⁸

1.3.2.3.2. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'ne Göre Finansal Tablolarının Yayımının Onaylanma Süresi

30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen yeniliklere uyum sağlanmasını amaçlayan SPK'nun II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ile hisseleri borsada işlem gören işletmeler için düzenlenen yıllık ve ara dönem finansal raporların kamuya açıklanmasında uyulacak süreler kısaltılmıştır. Buna göre 2013 yılından önce Seri:XI, No:29 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde işletmeler, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen on dört hafta içinde; konsolide finansal tablo

¹⁷⁷ Delikanlı, a.g.e., s.104.

¹⁷⁸ Yükçü ve Yaşar, a.g.e., s.18.

hazırlama yükümlülüğü bulunmayanlar ise on hafta içinde SPK'na ve ilgili borsaya bildirmek zorunluluğuna uygun biçimde raporlama yapmaktaydılar. Ancak yeni düzenleme ile söz konusu süreler getirilen kısaltma doğrultusunda borsa şirketlerinin yıllık finansal raporları için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 60 ve 70 gün, ara dönem finansal raporlar için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 30 ve 40 gün olarak değiştirilmiştir. Konsolide finansal tablolar için 98 gün olan bildirim süresi 70 güne, solo finansal tablolar için 70 gün olan bildirim süresi 60 güne düşürülmüştür.¹⁷⁹

1.3.2.4. Finansal Tablolarda Düzeltme Kavramı

Dönem sonlarında bazı muhasebe hesapları herhangi bir değişikliğe uğramadan muhasebe defterlerinde yer alan bakiyeleriyle bilançoya aktarılmaktadır. Ancak bazı muhasebe hesaplarının çeşitli nedenlerle finansal tablolarda düzeltilmesi gerekmektedir.¹⁸⁰ Aşağıda tahakkuk ilkesi kapsamında, muhasebe değişiklikleri kapsamında ve muhasebe hataları kapsamında yapılan düzeltmeler incelenmektedir.

1.3.2.4.1. Tahakkuk İlkesi Kapsamında Yapılan Düzeltmeler

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi tahakkuk ilkesi temel alınarak oluşturulmuş bir sistemdir. Gelir ve giderler gerçekleştiğinde kayıt altına alınmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi nakit esaslı sistemin tersi olarak bilinmektedir. Nakit esaslı sisteme göre ise gelir nakit girişi olduğunda ve gider nakit çıkışı gerçekleştiğinde kayıt altına alınmaktadır. Nakit esaslı sistem nakit ödemeler ve tahsilatlar arasındaki farkı açıkça ortaya koymaktadır. Ancak tahakkuk esaslı muhasebe nakde dayalı sonuçları ancak elde edilen hasılat, faaliyet giderlerini aştığında ve maliyetler ile vergiler faaliyetleri karşıladığında kar olarak veya giderler gelirleri aştığında zarar olarak ortaya koymaktadır.¹⁸¹ Özetle tahakkuk esasına göre, kazancın tespitinde ödeme veya tahsilat dikkate alınmamaktadır. Bir hasılat unsurunun doğuşu (tahakkuku) yeterli olup tahsil edilmiş olması şart değildir. Aynı şekilde bir gider unsurunun doğuşu (tahakkuku)

¹⁷⁹ Sermaye Piyasası Kurulu, “Borsada İşlem Gören Şirketlerin Yükümlülükleri”, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=12&pid=0&subid=5>, [Erişim Tarihi: 17.07.2014].

¹⁸⁰ Carl S. Warren, James W. Reeve ve Jonathan E. Duchac, **Accounting**, Cengage Learning, 2013, s.105.

¹⁸¹ Elena Gori ve Silvia Fissi, “From Cash to Accrual Accounting: A Model to Evaluate the Performance of Public Museums”, **Revista de Management Comparat International**, Vol. 14, No.4, Oct 2013, s.521.

yeterli olup ödenmiş olması şart değildir. Burada tahakkuktan kasıt hasılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir.¹⁸² Muhasebede tahakkuk esasına göre bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. Gelir, gider, varlık ve kaynaklara ilişkin işlemler gerçekleşme kuralına bağlı olarak kayıt altına alınmaktadır.¹⁸³

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kullanılması dönem sonlarında finansal tablolarda düzeltme kayıtları yapılmasına yol açmaktadır.¹⁸⁴ Bir tesisin kiralanması veya alınan krediye ilişkin faizin oluşması gibi birçok işletme faaliyetinin belirli bir zaman aralığı boyunca devam ettiği görülmektedir. Muhasebe sistemindeki kayıtların süregelen bir zaman aralığından ziyade belirli bir ana yönelik gerçekleştiği göz önüne alındığında dönem sonlarında belirli bir bölümü tamamlanmış işlemlere ilişkin düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Düzeltme işlemleri belirli bir bölümü tamamlanan işlemlerin tamamlanan kısımları için gerçekleştirilmektedir.¹⁸⁵

Tahakkuk ilkesine bağlı olarak düzeltme gerektiren işlemler önceden ödenmiş giderler, kazanılmamış gelirler, tahakkuk etmiş gelirler ve tahakkuk etmiş giderler olarak ele alınmaktadır. Önceden ödenmiş giderler; gelecekteki giderin avans ödemesidir. Kazanılmamış gelirler, gelecek döneme ait gelirin tahsil edilen kısmıdır. Tahakkuk eden gelirler ise henüz nakit olarak tahsil edilmemiş fakat kazanılmış gelirlerdir. Tahakkuk eden giderler ise, içinde çalışılan dönemde ortaya çıkmış olmakla birlikte ödenmesi gelecek aylarda yapılacak giderlerdir.¹⁸⁶

Düzeltme işlemlerinin finansal tablo hazırlanan dönemdeki nakit işlemlerini etkilemesi beklenmemektedir, çünkü düzeltmeler nakit hesabını içermemektedir. SEC tahakkuk ilkesine dayalı düzeltme işlemlerinin finansal tablolarda manipülasyona yol açabileceğine dikkat çekmektedir.¹⁸⁷

¹⁸² Altar Ömer Arpacı, “Tahakkuk ve Dönemsellik İlkeleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:92, 2009, s.91.

¹⁸³ Halis Kalmış, “Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s.239.

¹⁸⁴ Rosemary Peavler, “Adjusting Entries In Your Accounting Journals”, http://bizfinance.about.com/o/bookkeep-ingessentials/a/Adjusting_Entries.htm, [Erişim Tarihi: 10.05.2013].

¹⁸⁵ Jay Rich, Jeff Jones, Dan Heitger, Maryanne Mowen, Don Hansen, **Cornerstones of Financial and Managerial Accounting**, Cengage Learning, 2011, s.115.

¹⁸⁶ Warren, Reeve ve Duchac, a.g.e., s.107.

¹⁸⁷ Needles, Powers ve Crosson, a.g.e., s.150.

1.3.2.4.2. Muhasebe Değişiklikleri Kapsamında Düzeltmeler

Finansal tabloların kullanılabilirliği benzer bilgilerin farklı yıllar veya farklı işletmeler ile karşılaştırılabilirliği ile doğru orantılıdır. Karşılaştırılabilirlik finansal muhasebe yöntemlerinde tutarlılığın sağlanmasıyla başarılabilmektedir.¹⁸⁸ Ancak finansal tablolarda bazı nedenlerden dolayı değişiklikler yapılmaktadır. Periyodik biçimde hazırlanan finansal tablolarda bazı gelirlerin ve giderlerin tahminler yapılarak dönemlere paylaşılması ve uygun muhasebe yöntemi belirleme hususunda yönetimin değişikliğe karar vermesi gibi nedenlerle muhasebe ve finansal raporlamada değişiklikler meydana gelmektedir.¹⁸⁹

Muhasebe İlkelerindeki Değişiklikler: Muhasebe ilkelerinde yapılan değişiklikler bir muhasebe ilkesinden diğerine geçişin daha faydalı olduğu veya muhasebe standartlarının zorunlu kıldığı bir muhasebe ilkesine geçişten kaynaklanmaktadır. Bir muhasebe ilkesinde değişiklik yapmak bu muhasebe ilkesinin uygulanmasında kullanılan prosedürlerin değişikliğini de kapsamaktadır. Stok değerlendirme yöntemi olarak ağırlıklı ortalama yönteminden ilk giren ilk çıkar yöntemine (First In First Out - FIFO) geçmek bu tarz bir değişikliğe örnek gösterilebilir.¹⁹⁰ İşletmeler muhasebe ilkelerinde değişikliğe gittiğinde farklı yöntem kullanılacağı için finansal tabloların yıllara göre karşılaştırılabilirliği azalmaktadır.¹⁹¹

Bir muhasebe ilkesinde değişiklik yapıldığında yeni muhasebe ilkesi geçmiş dönemlere de uygulanarak geçmişe yönelik düzeltmeler yapılmaktadır. Yeni muhasebe ilkesinin kümülatif etkisi ertelenen gelirin başlangıç bakiyesi üzerinde düzeltme olarak gösterilmektedir. Geçmişe ait finansal tablolar düzenlendikten sonra yeni muhasebe ilkesi kullanılabilmektedir. İşletme değişikliğin yapısını, sebebini, geçmişe yönelik düzeltme yaptığını, gelir, hisse başına kazanç veya etkilediği diğer finansal tablo kalemleri üzerindeki geçmişe yönelik düzeltmeleri ve en yakın geçmiş dönem

¹⁸⁸ Beny K. B. Kwok, **Accounting Irregularities in Financial Statements: A Definitive Guide for Litigators, Auditors, and Fraud Investigators**, Gower Publishing, 2005, s.29.

¹⁸⁹ Jack O. Hall ve Richard Aldridge, Changes in Accounting for Changes, **Journal of Accountancy**, Vol.13, No.1, 2007, s.45.

¹⁹⁰ The University of Texas at el Paso, "Accounting Changes and Error Corrections", <http://accounting.utep.edu/sglandon/c20/c20a.pdf>, [Erişim Tarihi: 20.07.2014].

¹⁹¹ Charles Jordan ve Stanley Clark, "An Examination of Audit Reporting for Accounting Principles Changes", **Journal of Applied Business Research**, Vol.12, No.3, 1996, s.1.

ertelenmiş gelir üzerindeki etkisini finansal tablo dipnotlarında açıklamaktadır. Geçmişe yönelik bu düzeltmelerin finansal tablo karşılaştırılabilirliğini artırıcı etkisi bulunmaktadır.¹⁹²

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler: Finansal tablolarda yer alan bina, tesis, makine ve cihazlar, şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar, alıcılar ve stoklar gibi hesaplar büyük çapta yönetimin tahmin ve projeksiyonlarına bağlı olmaktadır. Özellikle UFRS'nin kullanımıyla gerçeğe uygun değer kavramına verilen değerlerin artması finansal raporlardaki tahmin ve projeksiyonların rolünü artırmaktadır. Örneğin şüpheli ticari alacaklara ayrılan tahmine dayalı karşılıklar işletmeye gelecekte müşterilerden tahsil edilecek nakit akışlarını temsil etmektedir. Araştırma geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilen kısmı ise projenin gelişiminin teknik fizibilite testlerinden geçtiğine ve buna bağlı olarak gelecekte kazanç sağlayacağına işaret etmektedir.¹⁹³

Günümüz iş dünyasının hızlı ve rekabetçi yapısı tahminlerin kesin ve sabit olmadığını göstermektedir.¹⁹⁴ Örneğin yöneticiler kötüye giden bir ekonomide vazgeçilen alacak karşılığını %3'den %5'e artırabilmektedir.¹⁹⁵ Yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe düzeyinin artması nedeniyle daha önce yapılmış olan bir tahminin revize edilmesi değişikliklere yol açmaktadır. Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömrüne ilişkin tahminlerin değiştirilmesi veya şüpheli alacak için ayrılmış karşılıkların revize edilmesi bu tarz bir değişikliğe örnek gösterilebilir.¹⁹⁶ Eğer tahminden kaynaklanan değişiklik tek bir dönemi etkiliyorsa o dönem değiştirilmektedir. Ancak içinde bulunulan dönemle birlikte diğer dönemleri etkiliyorsa her ikisi de değiştirilmektedir.¹⁹⁷ Muhasebe ilkesindeki değişikliklerle muhasebe tahminindeki değişikliğin içiçe geçtiği

¹⁹² Cengage, "Accounting for Changes and Error", http://www.cengage.com/resource_uploads/downloads/032465913X_178869.pdf, [Erişim Tarihi: 20.07.2014].

¹⁹³ Barush Lev, Siyi Li ve Theodore Sougiannis, "The Usefulness of Accounting Estimates for Predicting Cash Flows and Earnings", **Review of Accounting Studies**, Vol.15, No.4, 2010, s.779.

¹⁹⁴ Eppstein ve Jermakowicz, a.g.e., s.151.

¹⁹⁵ Roger Hussey ve Audra Ong, **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary**, John Wiley Sons, 2005, s.85.

¹⁹⁶ Robert Bloom ve Jayne Fuglister, "SFAS 154: Accounting Changes and Error Corrections", **The CPA Journal**, Vol.76, No.3, 2006, s.45.

¹⁹⁷ Eppstein ve Jermakowicz, a.g.e., s.151.

durumlarda ise (amortisman yönteminin değişikliği gibi) değişikliğin tahmindeki değişiklikten etkilendiği varsayılmaktadır.¹⁹⁸

1.3.2.4.3. Muhasebe Hataları Kapsamında Düzeltmeler

Muhasebe sistemi birçok ilgili tarafa hizmet sağlayan bir bilgi sistemidir. Bilgi ve hatanın bütünleşik yapısı göz önüne alındığında muhasebe sisteminde hatanın ortaya çıkma olasılığı oldukça yüksektir.¹⁹⁹ Muhasebe hataları finansal tablo unsurlarının tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında kasıt olmaksızın yapılan yanlışlıkları ifade etmektedir.²⁰⁰ Hatalar, matematiksel hataları, bir muhasebe ilkesinin uygulanmasına yönelik hataları ve muhasebe kayıtlarında kasıt içermeyen yanlışlıkları içermektedir. Hatalar ortaya çıktıkları dönem içerisinde fark edilirse düzeltilebilir, fakat geçmiş dönemle ilgili olduklarında geçmiş dönem finansal tablolarının da düzeltilmesini gerektirmektedir. Geçmiş yıllara yönelik bir hatanın fark edilmesi ve içinde bulunulan yıl düzeltilmesi ertelenmiş gelirler hesabının düzeltilmesiyle içinde bulunulan yılın ve geçmiş dönemlerin düzeltilmesini sağlamaktadır.²⁰¹

Hatalar yalnızca bilanço, yalnızca gelir tablosunu veya her iki tabloyu kapsayabileceği gibi sadece bir bilanço veya gelir tablosu unsurunun sınıflandırmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilmektedir. Sınıflandırma hatalarında yeniden kayıt yapılmasına gerek duyulmadan finansal tablo unsuru yeniden sınıflandırılmaktadır.²⁰² Ayrıca bir muhasebe ilkesinin değişimi finansal raporlama çerçevesinde yer almayan bir muhasebe ilkesinin kullanımından kaynaklanmaktaysa bu durum muhasebe hatasının düzeltilmesi olarak kabul edilmektedir.²⁰³

Geçmiş dönük hataların düzeltilmesi hem işletme yönetimi hem de bağımsız denetim işletmesi için önceden yayımlanan finansal tablolarının hatalı olduğuna dair bir bildirim olarak kabul edilmektedir. Bu durum yatırım kuruluşları tarafından işletmenin

¹⁹⁸ Cengage, a.g.e., s.23-3.

¹⁹⁹ John Christensen, "Accounting Errors and Errors of Accounting", **The Accounting Review**, Vol.85, No.6, 2010, s.1829.

²⁰⁰ Mehmet Erkan ve Nuray Demirel Arıcı, "Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Şirketlere İlişkin Düzenlemeler", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı: 33, Ocak 2011, s.35.

²⁰¹ Earl Stice ve James Stice, **Intermediate Accounting**, Cengage Learning, 2013, s.35.

²⁰² Cengage, a.g.e., s.23-4.

²⁰³ Stice ve Stice, a.g.e., s.35.

kredibilitesinin azaltılmasına ve iç kontrol zayıflıklarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.²⁰⁴

²⁰⁴ Andrew A. Acito, Jeffrey J. Burks ve W. Bruce Johnson, “Materiality Decisions and the Correction of Accounting Errors”, **The Accounting Review**, Vol.84, No.3, 2008, s. 666.

İKİNCİ BÖLÜM

2. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

İşletmelerde raporlama döneminden sonra ortaya çıkabilecek olayların finansal tablolara etkileri Türkiye Muhasebe Standartları'nda ele alınmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan 10 No.lu “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” standardında bilanço tarihinden sonra oluşabilecek olayları ele almaktadır. Ancak raporlama döneminden sonra ortaya çıkması olası olayların çok çeşitli olduğu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Seti'nde yer alan birçok standart ile ilişkili olduğu görülmektedir. Söz konusu ilişki kapsamında 2. Bölüm'de TMS 10 ile ilişkili ve TMS 10'da atıf yapılan standartlara yer verilmektedir. Böylece raporlama döneminden sonra gerçekleşebilecek olayların, raporlama döneminden önce gerçekleşmesi durumunda finansal tablolara etkileri incelenmektedir. Bu standartlar kapsamında muhasebe literatürü açısından önemlilik arz eden kavramlar açıklanmakta ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Seti açısından incelenmektedir.

2.1. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Kapsamında Karşılıklar

2.1.1. Karşılıklar ile İhtiyatlılık Kavramı Arasındaki İlişki

Muhasebede ihtiyatlılık kavramı merak uyandıran bir husus olmakla birlikte ihtiyatlı finansal raporlamanın nedenleri ve sonuçları çok sayıda araştırmaya konu olmuş²⁰⁵ ve çeşitli araştırmacılar tarafından farklı tanımlamalar yapılmıştır. Basu'ya göre ihtiyatlılık; bilanço yaklaşımlarında kötü haberlere karşı karın azaltılması (net varlıkların azaltılması), ancak iyi haberlere karşı karın artırılmaması (net varlıkların artırılmaması) uygulamasıdır.²⁰⁶ Muhasebe temelli değerlendirme literatüründe ihtiyatlılık kavramı tanımlanırken sıklıkla referans gösterilen araştırmacılardan Feltham ve Ohlson'a göre ihtiyatlılık; raporlanan net varlıkların uzun dönemde değerinden daha

²⁰⁵ Young K. Kwon, D. Paul Newman ve Yoon S. Suh, “The Demand for Accounting Conservatism for Management Control”, *Review of Accounting Studies*, Vol.6, No.1, 2001, s. 29.

²⁰⁶ Michael J. Smith, “Accounting Conservatism and The Efficient Provision of Capital to Privately Informed Firms”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.22, No.1, 2011, s.133.

düşük bir değerle değerlendirileceği beklentisidir. Beaver ve Ryan ihtiyatlılığı, piyasa değeri ile defter değeri arasında sürekli oluşan bir fark olarak tanımlamış, defter değeri üzerinde zamanla meydana gelen ekonomik kayıp ve kazançlar olarak açıklamıştır.²⁰⁷

İhtiyatlılık muhasebecilerin ekonomik işlemlerin belirsiz olduğu durumlar karşısında varlık ve gelirler için düşük değerleri, yükümlülük ve giderler için yüksek değerleri tahmin etme eğiliminde olmasıdır. İhtiyatlılık, hesaplarda maliyetlerin olduğundan düşük gösterilmediğini ve gelirlerin olduğundan yüksek gösterilmediğini temin etmektedir. Ayrıca ihtiyatlılık, gerçekleşme kavramıyla da oldukça yakından ilişkilidir, çünkü kar gerçekleşmeden kaydedilememektedir. Bu bağlamda Sterling (1997), ihtiyatlılığın gerçekleşme ilkesinin temelinde yer aldığını belirtmektedir. Modern muhasebe bakış açısıyla ele alındığında ihtiyatlılık kavramı gelirin belirli bir dönem olduğundan daha az gösterilmesi ve sonraki dönem olduğundan daha fazla gösterilmesi gibi finansal manipölasyonlara neden olabilecek kasıtlı davranışlara izin vermediği görülmektedir. Özellikle son yıllarda muhasebe skandallarında sıklıkla rastlanan “büyük temizlik muhasebesi” (big bath accounting) ile ihtiyatlılık ilkesinin benzer yönleri olsa da keskin biçimde ayırıcı özellikleri bulunmaktadır. Her iki yaklaşımda da gizli yedek oluşturma işlemi görülmektedir. Ancak ihtiyatlılık ilkesine göre gizli yedek oluşturma işlemi ekonomik belirsizliklerin olduğu durumlar için uygulanırken, büyük temizlik muhasebesi gerçekte bir belirsizliğin olmadığı durumlarda finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla gizli yedek oluşturmaktadır.²⁰⁸

Kavramın yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla da bu denli karşılaştırılması özellikle 1980’li yılların başından itibaren kavram üzerindeki tartışmaların artmasına neden olmaktadır. Birçok batı ülkesinde ve ABD’de kavramın temel ve diğer anlamları üzerinde profesyonel organizasyonlar ve muhasebeye ilişkin kural koyucu kuruluşlar yeniden çalışmalar yapmışlardır. ABD’de FASB, kavramın çerçevesini oluşturmak ve yeniden tanımlamak amacıyla kavramı hızlı bir şekilde tartışmaya açarak 1980 yılında aşağıdaki şekilde tanımlamıştır.²⁰⁹

²⁰⁷ Sterhen H. Penman ve Xiao-Jun Zhang, “Accounting Conservatism, The Quality of Earnings, and Stock Returns”, **The Accounting Review**, Vol.77, No.2, April 2002, s. s.239.

²⁰⁸ Zhe Wang, “Accounting Conservatism”, Doctorate Thesis of Philosophy in Accounting, **Victoria University of Wellington**, 2009, s.9.

²⁰⁹ FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.2, **Qualitative Characteristics of Accounting Information**, ABD: Connecticut, 1980.

“İhtiyatlılık, iş yaşamının doğasında var olan ve yeterince dikkate alınması gereken belirsizliği garanti altına almak amaçlı tedbirselsel bir yaklaşımdır. Bu nedenle, gelecekteki bir tahsilât veya ödemeye ilişkin olumlu veya olumsuz durumun gerçekleşme ihtimali yaklaşık aynı ise daha az iyimser olanın tercih edilmesi gerekir. Bununla birlikte olumlu veya olumsuz durumun gerçekleşme ihtimali eşit değil ise ihtiyatlılık kavramı, diğerine nazaran mutlaka daha kötümser olanının seçilmesini de gerektirmez”.

Muhasebe uygulamalarında gelir düzenlemeleri yapılması ve gizli yedeklerin oluşturulması IASB’nin de konuya ilişkin teorik bir yaklaşım oluşturmasını gerekli kılmıştır. Söz konusu yaklaşım Kavramsal Çerçeve’de aşağıdaki biçimde yer almaktaydı:

“Finansal tablo hazırlayıcıları kaçınılmaz bir biçimde birçok olayı ve durumu çevreleyen belirsizliklerle karşı karşıyadırlar. Şüpheli alacakların tahsil edilebilme durumu, sabit kıymetlerin olası yararlanma ömürleri ve ortaya çıkabilecek garanti taleplerinin sayısı bu belirsizliklere örnek teşkil etmektedir. Finansal tabloların hazırlanmasında bu belirsizliklere özellikleri ve kapsamı itibarıyla yer verilirken ihtiyatlı bir şekilde hareket edilmelidir. İhtiyatlılık, belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken durumlarda aktiflerin ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini de içermektedir. Ancak, ihtiyatlı davranmak gizli yedeklerin yaratılmasına veya gerekenden fazla karşılık ayrılmasına, kasti biçimde aktiflerin ve gelirin olduğundan eksik, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan fazla belirlenmesine yol açarsa finansal tabloların tarafsızlığı yok olmakta ve güvenilirlik özelliği ortadan kalkmaktadır.”

Fakat bu tanım 2010 yılında yapılan değişiklik sonrası, tarafsızlık ilkesi ile uyuşmadığı gerekçesiyle Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de yer almamaktadır. Tanımda belirsizliğin hakim olduğu durumlarda finansal tablo hazırlayıcıların daha fazla mesleki yargı gücü kullanabileceği fikri ön plana çıkmaktadır.²¹⁰ IASB’ye göre finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir biçimde raporlanması gerekmektedir. Bu bilgilerin zamanlamasının da doğru olması bir

²¹⁰ Niclas Hellman, “Accounting Conservatism Under IFRS”, **Accounting in Europe**, Vol.5, No.1, 2008, s.79.

başka özellik olarak sıralanmaktadır. Ancak finansal raporlama sürecinde bazı olaylar ve durumlar belirsizlik taşımaktadır. Maddi duran varlıklarda makul bir ekonomik ömür veya garanti sözleşmelerine istinaden işletmeye gelebilecek talep sayısı söz konusu belirsizlik durumlarına örnek teşkil etmektedir. Bazı belirsizliklerin raporlama dönemi sonrasına dek devam ettiği de görülmektedir. Raporlama dönemi sonrasına dek halen süreç tamamlanmadıysa raporlama sürecinin doğruluğu da sorgulanabilmektedir. Finansal raporlamanın zamanında gerçekleşmesi değerlemelerde tahminlerin kullanılması ile tamamlanmaktadır. Bu bağlamda ihtiyatlılık, belirsizliğin mevcut olduğu ve muhasebe işlemlerinin tahmin gerektirdiği durumlarda mesleki yargının kullanılma derecesi olarak tanımlanmaktadır. Böylece ihtiyatlılık, finansal bilginin uygunluğu ile güvenilirliği arasındaki dengeyi sağlayan bir köprü görevi görmektedir.²¹¹

IASB, bilginin kullanılabilirliğini artırma amacı doğrultusunda bazı standartlarda gelir ve giderlerin gelecekteki tahminlere dayanarak belirlenmesini gerektiğini açıklamaktadır.²¹² UMS 37, karşılıkları “gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler” şeklinde tanımlanmaktadır. Geçmişte işletmede meydana gelen bir olaydan kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmakla birlikte ödenip ödenmeyeceği veya ne zaman ödeneceği belli olmayan borçlar bu tanımın kapsamına girmektedir.²¹³ Ayrılacak karşılığın tespitinde, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için dönem sonu itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahminin kullanılması uygun görülmektedir. Bu noktada işletme yönetiminin mesleki yargısına ve geçmiş deneyimlerine dayanarak yapılan tahminler giderleri ve yükümlülükleri açıkça etkilemektedir. Karşılıkların bu şekilde belirlenmesi bilginin zamanlılık niteliğini artırmakta ve IASB’nin ihtiyatlılığa bakış açısını yansıtmaktadır.²¹⁴

²¹¹ Serdar Özkan, Yasemin Karabrahimoğlu ve Ece Erdener Acar, “Accounting Conservatism in the Post IFRS Period: Do Provisions Matter?”, **İktisat, İşletme ve Finans**, Vol:28, No:324, Mart 2013, s.112.

²¹² Özkan, Karabrahimoğlu ve Erdener Acar, s.113.

²¹³ Liliana Feleaga, Voicu D. Dragomir ve Nicule Feleaga, “National Accounting Culture and The Recognition of Provisions: An Application of The Prudence Principle”, 2010, <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/48/15/81/DF/p33.pdf>, s.6, [Erişim Tarihi: 18.06.2014].

²¹⁴ Özkan, Karabrahimoğlu ve Erdener Acar, a.g.e., s.113.

2.1.2. TMS 37 Kapsamında Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına Göre Karşılıklar

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının amacı, uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablolarda ve eklerinde gösterilmesini sağlamaktır. Karşılık daha detaylı incelendiğinde, geçmişte işletmede meydana gelen bir olaydan kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmakla birlikte ödenip ödenmeyeceği veya ne zaman ve ne tutarda ödeneceği belli olmayan borçlardır. Karşılık muhtemel bir borçtur.²¹⁵

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılmaktadır:²¹⁶

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebilir olması.

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmamaktadır.

Ayrıca TMS 37'ye göre, karşılık olarak muhasebeleştirilen tutarın, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini temsil etmesi gerekmektedir.²¹⁷ Böylece, karşılıklar gider olarak belirlenirken zamanında bilgiyi sağlama amacı doğrultusunda raporlanmaktadır.²¹⁸ Diğer yandan karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınmaktadır.²¹⁹ Bu nedenle getiri ve finansal etkilere ilişkin

²¹⁵ Ökten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.560.

²¹⁶ IASB, IAS 37, par.10, md.14.

²¹⁷ IASB, IAS 37, par.36.

²¹⁸ Özkan, Karabrahimoğlu ve Erdener Acar, a.g.e., s.114.

²¹⁹ IASB, IAS 37, par.42.

tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların da raporlarıyla desteklenerek işletme yönetimince takdir edilmektedir.²²⁰

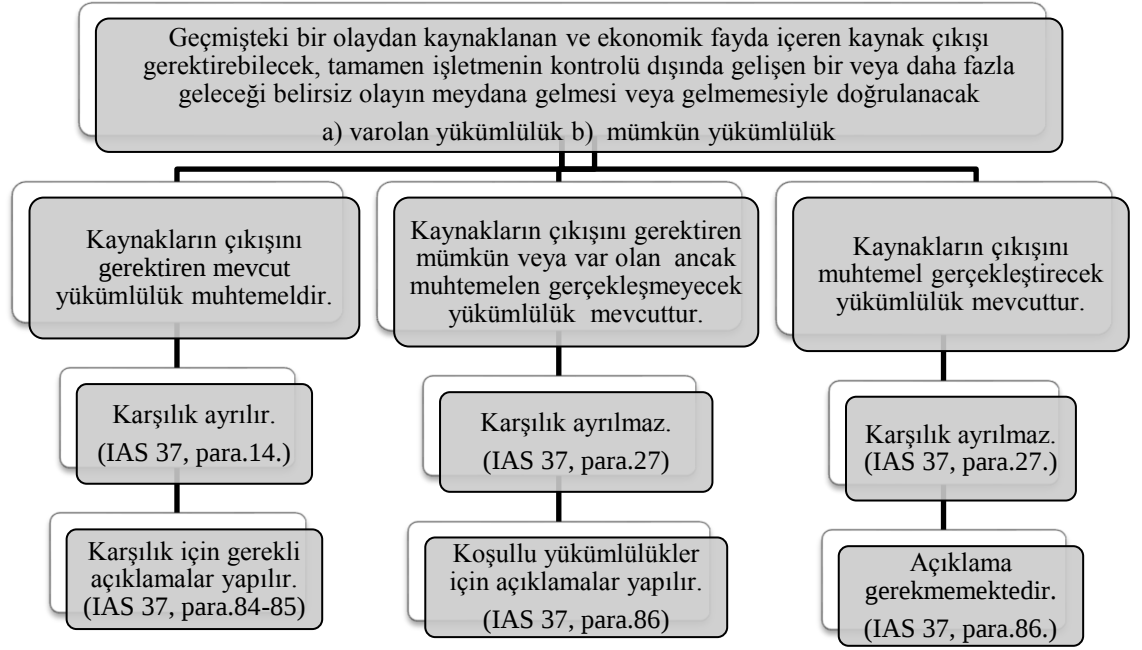
Standartta ayrıca koşullu borçların da tanımı yapılmaktadır. Standarda göre koşullu borçlar; bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı bulunan durumları ifade eder.²²¹ Bu Standartta koşullu terimi, tahakkuk etmemiş yükümlülükler ve varlıklar için kullanılmıştır. Standarda göre tüm karşılıklar zaman ve tutarlarındaki belirsizlik nedeniyle koşulludur. Koşullu borç terimi tahakkuk kriterlerinin gereklerini karşılamayan borçlar için kullanılmaktadır. Koşullu borç ve karşılık arasında en temel fark yükümlülük açısından ele alındığında net bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Karşılıkta yükümlülük gerçekleşmişken, koşullu borçta henüz gerçekleşme meydana gelmemiştir. Bir karşılıkla koşullu borç arasındaki fark raporlama sonuçları açısından oldukça farklı ve önemlidir; karşılıklar bilançoda yer alırken, koşullu borç bilanço ve gelir tablosunda yer almayarak sadece dipnotlarda açıklanmaktadır.²²²

Aşağıda yer alan Şekil 2.1. karşılıklar ve koşullu yükümlülükler arasındaki farklılıkları ortaya koymaktadır.

²²⁰ IASB, IAS 37, par.38.

²²¹ IASB, IAS 37, par.10.

²²² Peter Walton ve Walter Aerts, **Global Financial Accounting and Reporting Principles and Analysis**, London: Thomson Learning, 2006, s. 172.



Şekil 2.1. UMS 37'ye göre Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi
Kaynak: IFRS Foundation, **A Guide through IFRS**, 2011.

Şekil 2.1.'de yer alan karşılık ve koşullu borç muhasebeleştirme işlemlerinin geçmişteki bir olaydan kaynaklanan ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma olasılığına bağlı olarak değiştiği görülmektedir. Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekmektedir. Bu standardın uygulanması açısından, belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkması ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilmektedir. Mevcut bir yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olmadığı durumlarda, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanmaktadır.²²³ Olası terimi bu standartta olması olmamasından daha fazla, örneğin olması ihtimali % 50'den fazla olarak yorumlanmaktadır. Muhtemel kavramı, olma

²²³ Özgür Özkan ve Tuğçe Uzun Kocamış, "Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:103, Ocak-Şubat 2011, s.201.

ihtimalinin olmama ihtimalinden yüksek olduğu durumlar için kullanılmakta olup mümkün kavramından farklıdır.²²⁴

Örnek:

2014 yılındaki bir nikahtan sonra 10 kişi hayatını kaybetmiştir. Ölüm nedenleri araştırıldığında sebebin muhtemelen nikahta servis veren catering şirketinin hazırladığı yemekler olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte, yasal yollardan konu araştırılmaya başlanmıştır. Ancak işletme bu duruma itiraz etmekte ve sorumlu olmadığını ileri sürmektedir. 31.12.2014 tarihi ile ilgili finansal tabloların açıklanacağı zamana kadar işletmenin avukatları, işletmenin muhtemelen yükümlü bulunmayacağını belirtmişlerdir. Bununla birlikte işletme 31.12.2015 yılı finansal tablolarını hazırlarken avukatları, davadaki gelişmeler ışığında işletmenin muhtemelen yükümlü bulunacağını belirtmişlerdir.²²⁵

31.12.2014 :

Geçmişteki yükümlülük doğuran olayın sonucu olarak mevcut yükümlülük: Kanıtlar baz alındığında finansal tablolar, geçmişteki olayın sonucu olarak yükümlülük doğmayacağı şeklinde onaylanır.

Sonuç: Karşılık ayrılmaz. Konu bilançoda koşullu yükümlülük olarak açıklanmıştır. Kaynakların işletmeden çıkış olasılığı uzak olarak kabul edilmektedir.

31.12.2015 :

Geçmişteki yükümlülük doğuran olayın sonucu olarak mevcut yükümlülük: Kanıtlar baz alındığında, mevcut bir yükümlülük söz konusudur. **Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışı:** Muhtemeldir.

Sonuç: Yükümlülük için en gerçekçi tahminde bulunularak karşılık ayrılır.

²²⁴ Jo Watkins, **Financial Operations**, UK: Elsevier CIMA Official Learning System, 2009, s.488.

²²⁵ TMS 37, Ek C.

TMS 37 karşılıkları tanımlarken özellikli bir karşılık grubu veya türüne işaret etmemekle birlikte hükümler içerisinde örnekler vererek karşılıklar için oldukça geniş bir tanım oluşturmaktadır. Tanımı, herhangi bir mevcut yükümlülüğün belirsiz zaman ve tutarda gerçekleştireceği ifadesini temel alarak yapmıştır. Ancak farklı işletmeler, sektörler ve ülkeler açısından ele alındığında farklı dinamiklere göre farklı karşılık grupları ortaya çıkabilir. Örneğin kimya sektöründe faaliyet gösteren bir işletme çevresel konular için karşılık ayırırken, uluslararası alanda faaliyet gösteren bir başka işletme Uluslararası Ticaret Hukuku'na veya Türk İş Hukuku'na göre karşılık ayırabilmektedir.²²⁶ Aşağıda yer alan Tablo 2.1.'de 2005-2010 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem görmekte olan 1225 işletmeye ait karşılıkların 8 ayrı grupta toplanarak sınıflandırıldığı alanlar gösterilmektedir.

²²⁶ Özkan, Karabrahimoğlu ve Erdener Acar, a.g.e.,s.117.

Tablo 2.1. Karşılık Örnekleri Gruplaması

Karşılık Örneği	Açıklama
Dava Karşılıkları	İşletme aleyhine adli, ticari, idari ve iş davalarındaki yasal görüşler ve geçmişte sonuçlanan benzer nitelikte dava değerlendirmeleri temel alınarak karşılık ayrılır.
Garanti Karşılıkları	İşletmenin geçmişteki ürün tamir ve değişim seviyeleri temel alınarak tahmini ürün tamir ve değişim talepleri belirlenerek karşılık ayrılır.
Ceza Karşılıkları	Vergi kaçırma cezası, ödenmeyen vergiler için gecikmiş vergi faizi, eski hükümlü, terör mağduru ve engelli kişiler için ayrılan zorunlu karşılıklardır.
Risk Karşılıkları	Vergi ihtilaf karşılıkları, potansiyel vergi risk karşılıkları gibi potansiyel riskler için ayrılan karşılıklardır.
Yasal Karşılıklar	Yasal düzenlemelerden kaynaklanan karşılıklardır.
Yeniden Yapılandırma Maliyetlerine İlişkin Karşılıklar	Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılıklar aşağıdaki olaylar ile ilgili olarak ayrılabilir: (a) Bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi, (b) Bir ülke ya da bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması, (c) Bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklik yapılması, (d) İşletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmaların gerçekleşmesi. Örneğin; Çevresel Yükümlülük Karşılıkları, Yeniden Yapılandırma Gideri Karşılıkları, Arsa Yeniden Yapılandırma Karşılıkları, Maden Sahalarının Yeniden Yapılandırılması, Saha İyileştirme Karşılıkları gibi.
İade Karşılıkları	Müşterilerden gelebilecek muhtemel herhangi iade karşılıklarıdır.
Müşteri Bağlılığına İlişkin Karşılıklar	Bazı işletmelerin müşterilerine sunduğu primler ve hediye puanlara ilişkin ayrılan karşılıklardır. Promosyon Karşılıkları, Müşteri Bağlılık Programı Karşılıkları, Miktar İskontosu Karşılıkları.

Kaynak: Özkan, Karaibrahimoğlu ve Erdener Acar, a.g.e., s.118.

2.2. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Değer Düşüklüğü

2.2.1. Değer Düşüklüğü Kavramı

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve’de işletmenin bilançosunu oluşturan ve finansal durumu ile ilgili olan unsurlar; varlıklar, yükümlülükler veya borçlar ve özkaynaklar olarak sınıflandırılmaktadır. Bu unsurlardan finansal durumu ile doğrudan ilgili olan varlık, geçmişte gerçekleşmiş işlemlerin sonunda ortaya çıkan ve hali hazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler olarak tanımlanmaktadır.²²⁷ Çoğunlukla birçok işletmede faaliyette olan varlıklar bilançoda tarihi değerleriyle yer almaktadır. Genellikle varlığın elde etme maliyetinden birikmiş amortisman tutarları düşülerek elde edilen değer bilançoda yer alırken, varlığın piyasa değerinde oluşan dalgalanmalar dikkate alınmamaktadır. Ancak hızlı teknolojik gelişmeler, güçlü yerel ve uluslararası rekabet koşulları veya piyasadaki talep değişimleri gibi olaylar nedeniyle varlığın değerindeki değişimler açık bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Bu durum varlıklarda değer düşüklüğü kavramının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.²²⁸ Özellikle piyasa ekonomisi şartlarına göre varlıkların gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlamayacağı belirsizdir. Bu belirsizlik varlık fiyatlarında artış olabileceği olasılığının yanı sıra düşüş olasılığını da kapsamaktadır. Dolayısıyla varlığın gelecekteki ekonomik faydası defter değerinin altında bir değer olarak ortaya çıkabilmektedir.²²⁹

UFRS’ye göre finansal raporlamanın en önemli gerekliliklerinden biri varlığın finansal tablolarda geri kazanılabilir değeri aşmayacak biçimde yer alan defter değeri ile raporlanmasıdır. Eğer net defter değeri varlığın satışı veya kullanımı ile elde edilen geri kazanılabilir değeri aşmaktaysa defter değeri azaltılmalıdır. Bunun anlamı varlıkların geri kazanılabilir değerden daha fazla tutarda raporlanamayacak olmasıdır. Geri kazanılabilir değeri yansıtmak için kullanılan defter değerindeki bu azalışa değer

²²⁷ Ali İhsan Akgün, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2009, s.3.

²²⁸ Norton, Diamond ve Pagach, a.g.e., s.416.

²²⁹ Shipan Sun ve Xia Xu, “Study On The Asset Impairment Accounting”, **International Journal of Business and Management**, Vol:5, No:6, 2010, s.199.

düşüklüğü adı verilmektedir. Bu tutar değer düşüklüğü zararı olarak da adlandırılmaktadır.²³⁰

Değer düşüklüğü kavramı ilk olarak ABD’de ortaya çıkmıştır. Yöneticilerin tesadüfi ve isteğe bağlı bir biçimde varlıkları değerlemesi finansal raporların güvenilirliğini olumsuz etkilemiştir. Bu durum zincirleme olarak işletmenin kazançlarını ve yatırımcıları etkilemiştir.²³¹ Tüm dünyada 2008 yılının son yarısında resesyonun etkisiyle işletmeler sahip oldukları varlıkların değerinde önemli tutarda değer düşüklükleri raporlamışlardır.²³² Çünkü ekonomik belirsizlikler ve düşüşler varlıkların beklenenden daha düşük tutarda nakit yaratmalarına sebep olmuştur.²³³ Ancak değer düşüklüğü uygulamalarında temel olarak hedeflenen daha doğru fiyatlama yapılması, yatırımcının korunması ve yatırıma özendirilmesidir.²³⁴

Değer düşüklüğü uygulamaları işletme yönetimine sürekli biçimde varlığın gerçeğe uygun değerini ölçme sorumluluğu getirirken denetçiler, düzenleyici kuruluşlar ve piyasanın diğer katılımcıları için de bu ölçümleri değerlendirme sorumluluğu getirmiştir.²³⁵ İşletmelerin varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin sorumlulukları; değer düşüklüğüne neden olabilecek göstergeleri izlemek, düzenli biçimde değer düşüklüğünü ölçmek ve kaydetmek, değer düşüklüğüne neden olan durumları açıklamaktır.²³⁶

Varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri UMS’de açıklanan ekonomik makro göstergeler, sektörel bazlı göstergeler ve işletmeye özgü göstergeler aracılığıyla belirlenmektedir. Bu bağlamda varlıklarda meydana gelen değer düşüklüklerinin işletmenin ekonomik durumunun göstergesi olduğu söylenebilir.²³⁷

²³⁰ Mirko Andric, Kristina Mijic and Dejan Jaksic, “Financial Reporting and Characteristics of Impairment of Assets of Serbia, According to IAS/IFRS and National Regulation”, **Economics Annals**, Vol:1551, No:189, April-June 2011, s.103.

²³¹ Takashi Yamamoto, “Asset Impairment Accounting and Appraisers: Evidence From Japan”, **The Appraisal Journal**, Spring 2008, Vol76, No.2, s.180.

²³² Michael J. Sandretto, **Cases in Financial Reporting**, US: South Western Cengage Learning, 2012, s.246.

²³³ Hami Amiraslani, George E. Iatridis, Peter F. Pope, “Accounting for Asset Impairment: A Test for IFRS Compliance Across Europe”, **A Research Report by the Centre for Financial Analysis and Reporting Research Cass Business School**, 2010, s.9.

²³⁴ Joel S. Demski, Haijin Lin ve David E.M. Sappington, “Asset Impairment Regulations”, **Contemporary Accounting Research**, Vol.26, No.3, 2009, s.843.

²³⁵ Ching Lung Chen ve Chei Wei Wu, “Diagnosing Assets Impairment By Using Random Forest Model”, **International Journal of Information Technology and Decision Making**, Vol. 11, No. 1, 2012, s.78.

²³⁶ Neeti Varma, “Reporting Asset Impairment Is Your Responsibility”, Financial Post, <http://business.FinancialPost.com/reporting-asset-impairment-is-your-responsibility-here-are-some-tips-to-get-youstarted/>, 31.12.2014, [Erişim Tarihi: 25.01.2015].

²³⁷ Pimpana Peetathawatchai ve Kittima Acaranupong, “Are Impairment Indicators And Losses Associated In Thailand?”, **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol:10 No:1, 2012, s.95.

2.2.2. TMS 36 Kapsamında Değer Düşüklüğü

Değer düşüklüğü raporlaması gerçeğe uygun değer ilkesinin öne çıkmasına paralel olarak ilerleyen özellikli bir konu olmaktadır. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı, aktifin anlamsız büyümesini önlemeyi, faaliyet sonuçlarını doğru biçimde yansıtılmasını dolayısıyla finansal tabloların gerçeği doğru biçimde göstermesini amaçlamaktadır. Bu standart kapsamına giren varlıklar finansal tablolarda önemli paya sahiptir.²³⁸ Örneğin duran varlıkların cari piyasa koşullarına göre değerlendirilmesi hususu en karmaşık konulardan biridir. İşletmelerin geniş hacimli yatırımlar yapması gelecekteki nakit akışlarının tahmini ile oldukça ilişkilidir. Bu yatırımlar sırasında gelecekteki nakit akışlarında olumsuz değişiklikler meydana gelmesi riski konuyu daha da önemli hale getirmektedir.²³⁹

TMS 36 Standardı, bir işletmenin varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle bilançoda yer almaması prensibine dayanmaktadır.²⁴⁰ Bir varlığın defter değerinin kullanımı ya da satışı ile geri kazanılabilir tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenmişse, varlık değer düşüklüğüne uğramaktadır. Standarda göre bu varlığın değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.²⁴¹

Varlıklarda değer düşüklüğü standardı aşağıdaki varlıklar için uygulanmaktadır:²⁴²

- Şerefiye,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Maddi duran varlıklar.

Aşağıdaki varlık türleri bu standardın kapsamı dışındadır:

- Stoklar (TMS 2)
- İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar (TMS 11)

²³⁸ Akgün, a.g.e., s.4.

²³⁹ Irina Kuzmina ve Ieva Kuzlovskaya, "Accounting Measurement of Long-Lived Assets: A Case of Impairment Practice", **Journal of Business Management**, No:5, Special Edition, 2012, s.56.

²⁴⁰ John McDonnell, "IAS 36 Impairment of Assets", Accountancy Ireland, Vol.35, No.6, Dec. 2005, s.17.

²⁴¹ Akgün, a.g.e., s.4.

²⁴² Iasplus, "IAS 36-Impairment of Assets", www.iasplus.com/standard/IAS^&.htm, [Erişim Tarihi:17.06.2014].

- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12)
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar (TMS 19)
- Finansal varlıklar (TMS 39)
- Gerçeğe uygun değerle gösterilen yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 40)
- Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (TMS 41)
- Ertelenen edinme maliyetleri ve TFRS 4 kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar
- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları (TFRS 5).

2.2.2.1. Değer Düşüklüğüne Uğramış Varlığın Belirlenmesi ve Değer Düşüklüğü Tutarının Hesaplanması

Bir varlığın net defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aştığı zaman varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul etmektedir.²⁴³ Ancak finansal tablo hazırlayıcıları her finansal raporlama döneminde işletmeye ait her varlığın net defter değerini kontrol etmese bile aşağıdaki göstergelerden bir veya daha fazlası mevcutsa değer düşüklüğü testi yapılmalıdır.²⁴⁴ Standart, değer düşüklüğü göstergelerine ilişkin iki kaynak içermektedir:

- Dış kaynaklar
- İç kaynaklar

Değer düşüklüğünün dış kaynaklara dayanan göstergeleri aşağıdakileri içerir.²⁴⁵

- Varlığın zaman faktörü veya beklenen normal kullanımdan daha az kullanılması nedeniyle piyasa değerinin çok daha fazla azalması,

²⁴³ Barış Sipahi ve Ayça Akarçay Ögüz, “TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.45, No.10, 2010, s.254.

²⁴⁴ Randall W. Luecke ve David T. Meeting, “Asset Impairment and Disposal”, **Journal of Accountancy**, Vol.193, No.3, March 2002, s.52.

²⁴⁵ Maria da Conceição da Costa Marques, “Impairment of Assets Appraised in Accordance with IAS 36”, **American Based Research Journal**, Vol.2, No.7, 2009, s.27.

- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile piyasada gelecekte beklenen değişiklikler de dahil olmak üzere gerçekleşen önemli değişikliklerle karşılaşması,

- Dönem içerisinde faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup söz konusu artışların varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi,

- İşletmenin net varlıklarının defter değerinin piyasa değerlerinden daha yüksek olması.

Değer düşüklüğüne ilişkin iç kaynaklara dayanan göstergeler aşağıdakileri içerir:

- Varlığın fiziksel hasara uğradığına veya değer yitirdiğine ilişkin kanıtın mevcut olması,

- Varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmesi veya bunların yakın gelecekte meydana geleceği beklentisi – örneğin; varlığın kullanım dışı olması, yeniden yapılandırılması veya faaliyetinin sona erdirilmesine ilişkin planların hazırlanması (Bir varlık satış amaçlı elde bulundurulmuş olarak sınıflandırıldıktan sonra, TFRS 5 uyarınca muhasebeleştirilir),

- İşletme içi raporlarda varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü olduğu veya olacağına ilişkin bir göstergenin mevcut olması.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlıkta değer düşüklüğü olabileceğinin tespiti, gerçeğe uygun değer tespiti kullanılarak esasa bağlıdır. Buna göre;²⁴⁶

a) Varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değeri ise, gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net satış fiyatı) arasındaki fark, varlığı elden çıkartırken oluşacak maliyetlerdir. Elden çıkarma maliyeti, finansman maliyeti ve

²⁴⁶ Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Analiz**, Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005, s.7.

vergi gideri dışında bir varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ifade etmektedir.

- Elden çıkarma maliyetleri önemsiz tutarda ise, yeniden değerlendirilmiş varlığın geri kazanılabilir tutarı yeniden değerlendirilmiş tutarına yakın ya da ondan daha büyük olmaktadır. Bu durumda, yeniden değerlendirme hükümleri uygulandıktan sonra, yeniden değerlendirilmiş varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarının tahminine gerek kalmamaktadır.
- Elden çıkarma maliyetleri önemsiz tutarda değil ise, yeniden değerlendirilmiş varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net satış fiyatı) zorunlu olarak gerçeğe uygun değerinden düşük olmaktadır. Bu nedenle, varlığın kullanım değeri yeniden değerlendirilmiş tutarından düşükse, yeniden değerlendirilmiş varlık değer düşüklüğüne uğramış olmaktadır.

b) Varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değerinden farklı bir esasa dayanılarak belirlenmekteyse, varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri diğer bir ifade ile gerçeğe uygun değeri geri kazanılabilir tutarından büyük ya da küçük olabilmektedir.

2.2.2.2. Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçümü

Değer düşüklüğü göstergelerinden herhangi biri belirlendiği takdirde işletme, kurallara uygun bir biçimde varlığın veya nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değerine ilişkin bir tahmin yapmalıdır. İşletme, ancak bu tahminin yapılmasıyla birlikte değer düşüklüğü zararı olup olmadığına kanaat getirebilmektedir. Geri kazanılabilir değer hesaplanma aşaması, değer düşüklüğü testinin en kritik aşaması olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu aşamanın bu derece öneme sahip olması, yönetimin kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan bazı değişkenleri tahmin esası ile belirlemesinden ileri gelmektedir.²⁴⁷

Standarda göre geri kazanılabilir tutar; bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş, gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek

²⁴⁷ Oduware Uwadie, "Impairment of Assets: Measurement of Recoverable Amount", <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Nigeria/LocalAssets/Documents/IFRSWatch/IFRSWatchIssue.pdf>, 2012, [Erişim Tarihi: 20.06.2014].

olanıdır.²⁴⁸ Gerçeğe uygun değer, ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında düzenli olarak gerçekleşen bir işlemde bir varlığın satışı ile elde edilecek veya bir borcun transfer edilmesi için ödenecek fiyattır.²⁴⁹ Varlığın hem satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini hem de kullanım değerini belirlemek her zaman gerekemeyebilir. Eğer bu tutarlardan biri defter değerini aşarsa, varlığın değeri düşmemekle birlikte diğer tutarın tahmin edilmesine gerek kalmamaktadır.²⁵⁰

2.2.2.2.1. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü

Satış maliyeti, doğrudan varlığın satışını etkileyen, finans ve gelir vergisi dışında kalan giderlerdir. Satış maliyetlerine örnek olarak resmi harçlar, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, taşıma maliyetleri, diğer satışa hazırlık için katılan maliyetler sıralanabilir. 36 no.lu standarda göre satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer aşağıdaki şekillerde belirlenebilir:²⁵¹

- Karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerine göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutardır.
- Varlığın aktif bir piyasada işlem görmesi durumunda, söz konusu varlığın elden çıkarma maliyetlerinden düşülmüş piyasa fiyatı kullanılır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır.
- Yukarıdaki durumların hiç birinin bulunmaması durumunda, işletmenin elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra, bilinçli ve istekli alıcı ve satıcı arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edilebilecek tutarı en iyi gösteren bilgi kullanılmalıdır.

TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri adlı finansal raporlama standardına uyum sağlayan işletmeler gerçeğe uygun değeri, varlığın işlem gördüğü esas piyasayı temel alarak belirlemektedir. Esas piyasanın var olmadığı koşullarda ise en avantajlı piyasada oluşan fiyat temel alınmaktadır. Esas piyasa; varlığın en büyük faaliyet hacmiyle işlem gördüğü piyasayı temsil etmekte iken en avantajlı piyasa; işlem

²⁴⁸ McDonnell, a.g.e., s.18.

²⁴⁹ KPMG, **UFRS Bülten**, Ekim 2012, Sayı:4, s.3.

²⁵⁰ Sipahi ve Akarçay Ögüz, a.g.e., s.256.

²⁵¹ Uwadie, a.g.e.

maliyetleri ve taşıma maliyetleri dikkate alındıktan sonra varlığın satışından elde edilecek tutarın azami seviyede veya ödenen yükümlülüğün asgari seviyede olduğu piyasayı temsil etmektedir.²⁵²

2.2.2.2.2. Kullanım Değerinin Ölçümü

Varlığın kullanım değerinin tahmini, iki aşamalı bir süreç olup, bunlardan birincisi gelecekteki nakit akımlarının tahmini, ikincisi ise uygun bir iskonto oranının uygulanması suretiyle nakit akımlarının bugünkü değerinin hesaplanmasıdır.²⁵³

Her iki aşama için farklı unsurları dikkate almak gerekmektedir. Gelecekteki nakit akımlarının tahmini ile ilgili olarak aşağıdaki unsurlar dikkate alınmaktadır.

- İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarının tahmini,
- Gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasındaki değişikliklerle ilgili beklentiler.

Kullanım değerinin tespitinde değerlendirilen nakit akış tahminleri, en güncel finansal bütçelere dayandırılmaktadır. Bu bütçeler en fazla 5 yıllık bir dönemi kapsamalıdır.²⁵⁴ Ancak, yönetim tahminlerine güvenmekte ve daha uzun dönemler için doğru tahminler yapılabildiğini kanıtlamaktaysa 5 yıldan daha uzun dönemlere dayanan finansal bütçeleri de kullanabilmektedir.²⁵⁵

Nakit akışlarını bugünkü değere indirgeyecek iskonto oranı ise enflasyondan kaynaklanan fiyat artışlarını ve yatırımcıların benzer bir yatırımdan elde etmeyi bekleyecekleri kazanç oranını yansıtacak bir oran olmalıdır. Bu oran işletmeden işletmeye, varlıktan varlığa farklılık göstermektedir.²⁵⁶

İskonto oranında dikkate alınacak unsurlar ise aşağıda sıralanmaktadır.²⁵⁷

- Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri

²⁵² KPMG, **UFRS Bülten**, Ekim 2012, Sayı:4, s.3.

²⁵³ Epstein ve Mirza, a.g.e., s.258.

²⁵⁴ Fahri Ayçiçek, “Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçülenmesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak: Kullanım Değeri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2012, s.125.

²⁵⁵ Iasplus, “IAS 36-Impairment of Assets”, www.iasplus.com/standard/IAS^&.htm, [Erişim Tarihi:17.06.2014].

²⁵⁶ Ayçiçek, a.g.e., s.125.

²⁵⁷ E&Y, **Impairment Accounting: The Basics of IAS 36 Impairment of Assets**, 2008, s.3.

- Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli
- Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akımlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Maddi duran varlıkların ölçümünde kullanılabilecek yöntemlerden birisi olan kullanım değeri, nakit akışlarının doğru olarak tahmin edilebildiği ölçüde kullanışlı bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Ayrıca nakit akışlarının iskonto edilmesinde kullanılacak oranın nasıl tespit edileceği de önemli sorulardan birisidir. Kullanım değeri işletmeye özgü bir değer olması sebebiyle güvenilirliği doğal olarak daha zayıf olmaktadır. Ayrıca bütçe kalemleri işletmenin performansı ile da ilgili olduğu için benzer ürün hattında benzer araçları kullanan iki ayrı işletmenin benzer nakit üreten birimlerinin kullanım değerleri birbirinden oldukça farklı olarak ölçülebilmektedir.²⁵⁸ İşletmelerin uzun vadeli plan ve bütçelerinin detaylı olarak bulunmadığı durumlarda söz konusu çalışmalar bağımsız denetim işletmesinin talebi doğrultusunda hazırlanmaktadır. Son yıllarda Türkiye’de bazı işletmeler enflasyon oranının düşmesi, uluslararası yatırımcıların işletmelere göstermiş olduğu ilgi ve işletmelerin plan ve bütçelere verdiği önemdeki artış nedeniyle, denetçi talebi olmadan bu uzun vadeli tahminleri hazırlamaktadır. Bu tahminlerde karşılaşılan eksikliklerden biri işletmelerin bu tahminleri TMS 36 standardını dikkate almayarak hazırlamalarından ileri gelmektedir. Ayrıca, işletme yönetiminin yapılan tahminler, kullanım değerini yüksek çıkarmak için manipüle edilmiş olabilmektedir.²⁵⁹ Yöneticinin değer düşüklüğünü raporlama kararı, varlığın gelecekte yüksek ihtimalle yeniden değerlendirileceği yaklaşımına dayanmaktadır. Yöneticinin değer düşüklüğü hakkındaki değerlendirmesi subjektiftir. Trottier’in 2013 yılında yaptığı araştırmaya göre eğer varlık yeniden değerlendirme ile değer düşüklüğü karşılıklarını kapatabilecekse değer düşüklüğü kaydı yapmaya daha fazla eğilimlidir. Bu araştırmada, 36 no.lu standardın özellikle varlık yeniden değerlendirildiğinde değer düşüklüğü karşılıkları sayesinde güvenilir bir değer sunduğu kanıtlanmaktadır.²⁶⁰

²⁵⁸ Ayçiçek, a.g.e., s.130.

²⁵⁹ Nergis Nevruz Dursun ve Ganite Kurt, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Mayıs 2008, s.108.

²⁶⁰ Kim Trottier, “The Effect of Reversibility on a Manager’s Decision to Record Asset Impairments”, **Accounting Perspectives**, Vol.12, No.1, 2013, s.21.

Özetle TMS 36, değerleme teknikleri hakkında özellikli bilgi gerektiren bir standarttır. Muhasebe bilgi sisteminin uygulayıcıları ve finansal danışmanlar değer düşüklüğü testini uygulayabilmek için yeterli teknik bilgiye ve ekonomik deneyime sahip olmalıdır. Çünkü etik kurallar ve bağımsızlık ilkesi doğrultusunda denetçilerin bazı değerleme işlemlerine destek vermeleri mümkün olmamaktadır.²⁶¹

Örnek:

ABC İşletmesi 5 yıl önce 600.000 TL değerinde bir bina satın almıştır. 20 yıl faydalı ömre sahip olan bina doğrusal amortisman yöntemine göre muhasebeleştirilmekte ve kalıntı değeri bulunmamaktadır. Binanın yakınındaki birkaç bina yıkık olduğundan işletme bu binayı değer düşüklüğü olasılığına karşı değerleme kararı almıştır. İşletme binanın 15 yıl faydalı ömrü kaldığını tahmin etmekte, her yıl binadan elde edilecek net nakit akışı 25.000 TL ve gerçeğe uygun değeri 230.000 TL'dir.²⁶²

Yıllık amortisman bedeli = $(600.000 \text{ TL} / 20 \text{ yıl}) = 30.000 \text{ TL}$.

Kayıtlı değeri = Maliyet değeri – Birikmiş Amortisman = $(600.000 - 150.000) = 450.000 \text{ TL}$.

Gelecekteki nakit akışları = $(25.000 \text{ TL} * 15 \text{ yıl}) = 375.000 \text{ TL}$.

Kayıtlı değer (450.000 TL) ile gelecekteki nakit akışları (375.000 TL) karşılaştırılarak değer düşüklüğü olup olmadığı tespit edilebilir. Gelecekteki nakit akışları kayıtlı değerden daha yüksek olduğundan değer düşüklüğü vardır.

Değer düşüklüğü = Kayıtlı değer – Gerçeğe uygun değer $(450.000 \text{ TL} - 230.000 \text{ TL}) = 220.000 \text{ TL}$.

Değer düşüklüğü aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir:

......./...../.....	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	220.000
252 BİNALAR	220.000

²⁶¹ Christian Petersen ve Thomas Plenborg, "How Do Firms Implement Impairment Tests of Goodwill", **A Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, Vol.46, No.4, 2010, s.420.

²⁶² Stice ve Stice, a.g.e., 11-22.

2.2.2.3. Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Özellikli Durum: Şerefiye Kavramı

Kuramsal olarak bir işletmeyi satın alan tarafın gelecekte elde edeceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak ödemeye razı olduğu değere şerefiye denir. İşletmenin piyasa payı, müşteri bağımlılığı ve iş bağlantıları gibi unsurlar şerefiyeyi ortaya çıkarmaktadır. Bu unsurlar diğer varlıklar gibi satılamadığı, değiştirilemediği ve işletme ile birlikte bir bütün olarak tanımlandığı için muhasebe açısından özellik göstermektedir.²⁶³ Şerefiye, bir satın alma sırasında ödenen satış fiyatının, satın alınan işletmenin özsermayesini aşan kısmını ifade etmektedir. Alıcı işletme, edinilen işletmenin varlıklarının defter değerinden daha yüksek bir değere sahip olduğuna inandığı için bu primli fiyatı ödemektedir.²⁶⁴

Şerefiye edinme şekline göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; işletme bünyesinde geliştirilen şerefiye ve satın alma esnasında bedeli ödenerek edinilen şerefiyedir. Satın alma nedeniyle bedeli ödenerek edinilen şerefiye de pozitif veya negatif şerefiye olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Edinilen işletmenin alış fiyatı, net varlıklarının değerinden fazla ise, bu fark pozitif şerefiye olarak adlandırılmaktadır. Satın alma nedeniyle bedeli ödenerek edinilen şerefiye de pozitif veya negatif şerefiye olmak üzere ikiye ayrılır. Edinilen işletmenin alış fiyatı, net varlıklarının değerinden fazla ise, bu fark pozitif şerefiye olarak adlandırılır. Ters durumda, yani satın alınan işletmenin alış fiyatının söz konusu işletmenin net varlıklarının değerinden az olduğu durumlarda ise, negatif şerefiye meydana gelmektedir. Ancak, TFRS 3 pozitif ve negatif şerefiye ayrımı kaldırıldığından sadece satın alma yolu ile bedeli ödenerek edinilen pozitif şerefiye bilançoda varlık kalemi olarak aktifleştirilip, sonraki dönemlerde değerlemeye tabi tutulabilirken birleşme sırasında ele geçirilen özkaynakların makul değerlerinin iktisap maliyetini aşan kısmının (negatif şerefiye) gelir kaydedileceğini hükme bağlanmaktadır. Dolayısıyla negatif şerefiye gelir tablosuna alındığı için varlık kalemi olarak kabul edilmemektedir.

²⁶³ Ganite Kurt, “Şerefiyenin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, Mart 2003, s.92.

²⁶⁴ Ayten Ersoy ve Ayşenur Buruk, “İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı (22) Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)’ e Göre İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi-I”, **Analiz/Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt:14, 2005, s.20.

İşletme içinde oluşan şerefiye de satın alma sonucu oluşan şerefiye gibi işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda sağlayabilmekte ve işletme açısından bir katma değer yaratabilmektedir. Fakat bu faydanın ve katma değer maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmaması şerefiyenin bir bedel ödenerek elde edilmemiş olmasından yani işletme faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak oluşmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, işletme bünyesinde geliştirilen şerefiyenin finansal tablolara alınması TFRS 3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı’na göre mümkün değildir.²⁶⁵

Görüldüğü gibi şerefiye kavramı yalnızca 36 no.lu standartta yer almamakta, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardında da yer almaktadır. IASB uluslararası yakınsama ve küresel uyumlaştırma çalışmaları doğrultusunda FASB’ı takiben, 31 Mart 2004 tarihinde şerefiye kavramını doğrudan ilgilendiren TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardını yayınlamış ve 36 no.lu standardı revize etmiştir.²⁶⁶ IASB tarafından güncellenen 36 no.lu standarda göre işletmeler en az yılda bir defa olmak üzere şerefiyeye değer düşüklüğü testi uygulamalıdır. Şerefiyenin geri kazanılabilir değeri net defter değerinden daha düşük ise, net defter değeri geri kazanılabilir değere indirgenmektedir. TMS 36, geri kazanılabilir değerini “kullanım değeri” ve “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri”nden yüksek olanı olarak tanımlamaktadır. Söz konusu durum şerefiyenin muhasebeleştirilmesi açısından radikal bir değişiklik olmaktadır. Çünkü bu uygulamadan önce şerefiye, faydalı ömrü üzerinden amortismanla tabi tutularak kayıt altına alınmaktaydı.²⁶⁷

Şerefiyede değer düşüklüğü testi için önce şerefiyenin nakit üreten birim veya grubuna dağıtılması gerekmektedir. Daha sonra nakit üreten birim veya grubun geri kazanılabilir değeri tespit edilmektedir. Nakit üreten bir birime ilişkin geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Nakit üreten birim ise söz konusu varlığı içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri sağlayan en küçük varlık grubudur.²⁶⁸

²⁶⁵ Hilmi Kırlioğlu ve Ahmet Gündoğan Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Verginin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, s.79.

²⁶⁶ Amer Qasim, Ayman E. Haddad ve Naser M. AbuGhazaleh, “Goodwill Accounting in the United Kingdom: The Effect of International Financial Reporting Standards”, **Review of Business and Finance Studies**, Vol.4, No.1, 2013, s.68.

²⁶⁷ Petersen ve Plenborg, a.g.e.,s.420.

²⁶⁸ Serkan Terzi, “Şerefiyede Değer Düşüklük Testinin Uluslararası Muhasebe Standardı ve Amerikan Muhasebe Standardı Açısından İncelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:95, 2009, s.108.

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı, defter değerinden düşük olduğu durumlarda bu değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmektedir. Nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü zararının söz konusu birimin varlıkları arasındaki dağıtımı hususu ise önemlilik arz etmektedir. Nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü zararı, söz konusu varlıkların defter değerini azaltmak için önce nakit yaratan birime veya nakit yaratan birim grubuna dağıtılan şerefiyenin değerini azaltacak şekilde ve sonra ilgili birimin diğer varlıklarına her bir varlığın defter değeri oranında dağıtılmaktadır.²⁶⁹

Birçok araştırmacı şerefiyenin muhasebeleştirilmesinde değer düşüklüğü testinin ilerici bir yaklaşım olup olmadığını tartışmaktadır. Doğrusal amortisman yönteminin kullanıldığı yılların tümünü doğru olarak temsil etmediğini savunan araştırmacılar bulunmaktadır. Jannson'a göre şerefiyenin faydalı ömrünü tahmin etmek imkansız olarak nitelendirilirken, değer düşüklüğü yaklaşımının finansal tablo kullanıcılarına bilgi verme amacına daha iyi hizmet ettiği belirtilmektedir.

Diğer yandan şerefiyenin değer düşüklüğü testine tabi tutulduğu yeni yaklaşım bazı araştırmacılar tarafından sorgulanmaktadır. Raporlama dönemi sonunda ilk birleşmeden kaynaklanan şerefiye ve her varlık üzerinde değer düşüklüğü testine ilişkin detaylı testlerin zaman kaybı ve maliyete neden olduğuna dair eleştiriler de bulunmaktadır. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG), IFRS 3 ile ilgili önemli kaygıları olduğunu dile getirmiştir. EFRAG, şerefiyenin geri kazanılabilir değerinin ölçümünün gerçekçi olmadığına dair eleştiride bulunmaktadır.²⁷⁰

²⁶⁹ Qasim, Haddad ve Abu Ghazaleh, a.g.e., s.69.

²⁷⁰ Petersen ve Plenborg, a.g.e., s.421.

2.3. TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Stoklarda Değerleme

Stokların değerlemesi muhasebe döngüsü içinde oldukça karmaşık bir husustur.²⁷¹ Muhasebede stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Ancak bu bakış açısı işletmelerin dönemsonunda mevcut fiziki birimlerle gerçekleşen maliyet akışlarını karşılaştıramamalarıyla karmaşıklaşmaktadır.²⁷² Bu nedenle dönem sonlarında toplam stok maliyeti, bilançoda varlık olarak raporlanan stoklar ile gelir tablosunda dönem içinde satılan malların maliyeti olarak ayrı ayrı raporlanmaktadır.²⁷³

Geleneksel tarihi maliyet yaklaşımına göre stoklar, tüm diğer varlıklar gibi başlangıçta orijinal maliyetleriyle kaydedilmektedir. Orijinal maliyet, varlığın satın alınmasına ya da üretilmesine ilişkin katlanılan maliyetlerin tümüdür. Bu yaklaşımı benimseyenler olası veriler yerine gerçekleşmiş verilerin daha güvenilir olduğunu varsaymaktadır.²⁷⁴ Bunun yanı sıra stokların değerlemesinde maliyet ya da piyasa değerinden düşük olanla değerlendirme yaklaşımı öne çıkan bir kavram haline gelmiştir.²⁷⁵ Bu kavram tarihi maliyet yaklaşımından ayrı bir bakış açısı kazandırmaktadır. Maliyet ya da piyasa değerinden düşük olanla değerlendirme kavramı enflasyonist dönemlerde stokların yerine getirme maliyeti piyasa fiyatlarını önemli derecede aşsa da varlığın orijinal elde etme maliyetiyle raporlanmasını sağlamaktadır. Deflasyonist dönemlerde ise bazı stoklar yerine getirme maliyetinin altında bir değerle raporlanabilmektedir. Dolayısıyla piyasa fiyatlarındaki değişikliklerin işletmelerin raporlanan stok değerleri ve karlarında önemli etkisi bulunmaktadır.²⁷⁶ Ayrıca ihtiyatlılık ilkesi de maliyet ya da piyasa fiyatından düşük olanla değerlendirme yaklaşımını benimsemektedir. İhtiyatlılık ilkesine göre birden fazla değerlendirme alternatifi olduğunda daha düşük net gelir veya daha düşük net varlık değeri sonucuna ulaştıran alternatifin seçilmesi gerekmektedir.²⁷⁷ Bu durumda maliyet ya da piyasa fiyatından düşük olanla değerlendirme yaklaşımı

²⁷¹ John V. Van Helt, "Inventory Valuation Lacks Accounting Standards", **National Association of Accountants**, Vol.43, No.7, pre1986, s.25.

²⁷² Dahli ve Clemense Ehoff, "Lower Of Cost Or Market Inventory Valuation: IFRS Versus US GAAP", **Journal of Business & Economics Research (Online)**, Vol.12, No.1, 2014, s.19.

²⁷³ Stice ve Stice, a.g.e., s.9.

²⁷⁴ Oğuzhan Bahadır, "Stoklarda Değerleme: UFRS/IFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından", **Mali Çözüm Dergisi**, Vol.109, Ocak-Şubat 2012, s.52.

²⁷⁵ Steven M. Bragg, **Inventory Accounting: A Comprehensive Guide**, USA: John Wiley Sons Inc., 2005, s.123.

²⁷⁶ Dyckman, Davis ve Duke, **Intermediate Accounting**, Mc Graw Hill, 2004, s.431.

²⁷⁷ Marty Schmidt, "Lower of Cost or Market Rule: LCM Explained Definition, Meaning, Rationale, and Example Usage", <http://www.business-case-analysis.com/lower-of-cost-or-market.html>, [Erişim Tarihi: 01.08.2014].

ihtiyatlılık ilkesinin finansal raporlamaya bir yansıması olarak görülebilmektedir. Her ne kadar UFRS ve GAAP gibi çağdaş finansal raporlama sistemlerinde işletmenin gerçek durumunu finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru sunulmasından yola çıkılarak varlıkların gerçeğe uygun değeriyle bilançoya yansıtılması benimsense de stoklar için ihtiyatlılık ilkesi korunarak stokların maliyet bedelinin üzerinde raporlanması engellenmektedir.

Stokların değerlemesi sırasında maliyet ya da piyasa fiyatından düşük olan ile değerlendirme yaklaşımında piyasa fiyatı olarak yerine koyma değeri ve net gerçekleşebilir değerden hangisinin kullanılacağı tartışmalı bir husus olsa da²⁷⁸ TMS 2 Stoklar Standardına göre, stoklar “maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı” ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmaktadır. Stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden değerlendirilir ve bu süreçte gerçekleşmemiş zarar dikkate alınmaktadır. Ancak, net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden büyük olması halinde gerçekleşmemiş kar dikkate alınmamaktadır. Bu durumda stoklar maliyet değerleri üzerinden değerlendirilmektedir.²⁷⁹

2.3.1. Stok Maliyetinin Hesaplanması

TMS 2’ye göre stoklar, maliyet bedeliyle net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir.²⁸⁰ Bu değerlendirme yaklaşımını kullanabilmek için öncelikle stok maliyetinin hesaplanması, net gerçekleşebilir değer belirlenmesi ve her iki değer karşılaştırılarak düşük olanın seçilmesi gerekmektedir.²⁸¹ Ticaret işletmeleri, esas olarak, yeniden satılmak üzere satın alınan malların stok değerlemesiyle ilgilenmektedir. Endüstri işletmeleri ise sadece üretim için ihtiyaç duyduğu hammaddelerin maliyetini belirlemenin yanında satış için gerekli mal ve hizmetlerde hammaddenin işleme maliyetini dikkate almaktadır. Böylece, stokların değerlemesinde,

²⁷⁸ Bahadır, a.g.e., s.53.

²⁷⁹ Osman Tuğay, “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Vol.13, No.26, 2013, s.212.

²⁸⁰ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.128.

²⁸¹ Bahadır, a.g.e., s.54.

stokları satın alma maliyeti, hammaddenin üretilmesi aşamasına kadar oluşan maliyet, hem direkt ve hem de endirekt maliyet unsurlarını birlikte ele almak gerekmektedir.²⁸² TMS 2'ye göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.²⁸³ Standartta yapılan bu tanım hem ticaret hem üretim işletmelerini kapsamaktadır. Ticaret işletmelerinin taşıdıkları ticari mal stoklarının maliyetinin satın alma fiyatı ve ticari malların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluştuğu; üretim işletmelerinin taşıdıkları mamul stoklarının maliyetinin ise satın alma fiyatı (hammadde maliyeti için) ve dönüştürme maliyetinden (direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri) oluştuğu bilinmektedir.²⁸⁴

2.3.1.1. Ticari İşletmelerde Stok Maliyeti

Stoklar elde etme aşamasında maliyet bedeliyle kaydedilmektedir. Stoklar satılabilir aşamaya gelinceye kadar oluşan satın alma fiyatı, ithalat ve diğer vergiler, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile elde etme ile doğrudan ilişkili diğer maliyetler elde etme maliyetini oluşturmaktadır.²⁸⁵ Ticari iskonto ve benzeri indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.²⁸⁶ TMS 23 Borçlanma Maliyetleri kapsamında özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri ilgili oldukları döneme gider kaydedilmektedir. Dolayısıyla faiz ve kur farkları stok elde etme maliyetine dahil edilmemektedir.²⁸⁷

²⁸² Alexander, Britton ve Jorissen, a.g.e., s.360.

²⁸³ TMS 2, para.10.

²⁸⁴ Bahadır, a.g.e., s.54.

²⁸⁵ Sudha Krishnan and Ping Lin, "Inventory Valuation under IFRS and GAAP", **Strategic Finance**, Vol.93, No.9, March 2012, s.57.

²⁸⁶ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.128.

²⁸⁷ Yakup Selvi, **Seçilmiş TFRS: Açıklamalar ve Uygulamalar**, İSMMMO Yayın No:99, 2009, s.94.

Örnek:

ABC Ticaret İşletmesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:²⁸⁸

Ticari mal alımı:	300.000 TL
İade edilen ticari mallar (Alış iadesi):	3.000 TL
Borç senetleri faiz giderleri:	6.000 TL
Nakliye giderleri:	7.500 TL

ABC İşletmesi ticari mal stok maliyeti: (Ticari mal alımı + Nakliye giderleri - İade edilen ticari mallar)

ABC İşletmesi ticari mal stok maliyeti= 300.000 + 7.500 - 3.000 = 304.500 TL.

Ticaret işletmelerinde stoklar elde edildiklerinde muhasebeleştirilmektedir. Stoklar satıldıkça; yani hasılat elde edildikçe geleneksel eşleştirme ilkesi kapsamında satılan stokların maliyetinin gelir tablosuna aktarılarak gidere dönüştürülmesi; ayrıca dönem sonu itibarıyla işletmenin deposunda kalan mevcut stokların maliyetinin belirlenmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, bu aşamada daha önce maliyet bedeliyle kaydedilmiş olan stokların ne kadarlık kısmının gidere dönüştüğü; ne kadarlık kısmının işletmenin elinde bulunduğu belirlenmektedir. TFRS; normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemlerine ilişkin gidere dönüşecek maliyetin ve işletmenin elinde kalan stok maliyetinin belirlenmesinde, her bir varlığa ilişkin özel maliyetin dikkate alınmasını benimsemektedir.²⁸⁹ Bu yöntem uygulamada gerçek parti maliyet yöntemi olarak bilinmektedir. Ancak birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki stoklar için gerçek parti maliyet yönteminin kullanılması zordur. Çünkü gerçek parti maliyet yönteminin dönem sonunda işletmede kalan stokların hangi partiden kaldığının belirlenebildiği stoklar için uygulanması pratiktir.²⁹⁰ Bu nedenle TFRS uygulayan işletmeler ağırlıklı ortalama maliyet veya ilk giren ilk çıkar yöntemlerinden birini de

²⁸⁸ Hennie Van Greuning, Darrel Scott ve Simonet Terblanche, **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, World Bank Publications, 2011, s.189.

²⁸⁹ Bahadır, a.g.e., s.56.

²⁹⁰ Needles, Powers ve Crosson, a.g.e., s.361.

tercih edebilmektedir.²⁹¹ İşletmelerin benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmaları zorunludur.²⁹²

2.3.1.2. Üretim İşletmelerinde Stok Maliyeti

Üretim işletmelerinde stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.²⁹³ Burada satın alma maliyeti ile işaret edilen üretimde kullanılan hammadde maliyetidir. Hammaddeler satın alındıklarında ticari mal stoklarında olduğu gibi maliyet bedeli ile kaydedilmektedir.²⁹⁴ Üretimdeki maliyet akışları için (üretimde kullanılan ve stokta kalan hammadde için) ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama yöntemlerinden birini kullanılmaktadır.²⁹⁵

TMS 2'ye göre dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri, sabit genel üretim giderleri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Standarda göre, sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle artırılmamaktadır. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınmaktadır.²⁹⁶ Dolayısıyla tam maliyet yaklaşımından tek farkı, kullanılmayan kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerini kapsamamasıdır. Bu durumda TFRS uygulayan üretim işletmeleri de öncelikle değişken

²⁹¹ Selvi, a.g.e., s.95.

²⁹² TMS 2, para.5.

²⁹³ TMS 2, para.10.

²⁹⁴ Bahadır, a.g.e., s.59.

²⁹⁵ Michael Kinney ve Cecily Raiborn, **Cost Accounting: Foundations and Evaluations**, Cengage Learning, 2012, s.197.

²⁹⁶ Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, "TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi", **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi Analiz**, Cilt: 7, Yıl: 15, Sayı: 16, Ekim 2006, s. 86.

üretim giderleri ve sabit üretim giderlerinin ayrılması, normal kapasite kullanım oranlarını belirlemesi için gerekli altyapının kurulması gerekmektedir.²⁹⁷

2.3.1.3.Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyeti

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içermektedir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmemektedir. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara alınmaktadır. Hizmet işletmelerinde stokların maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermemektedir.²⁹⁸ Hizmet işletmelerine ilişkin maliyetin hesaplanmasıyla ilgili yaklaşım aşağıdaki hususlara işaret etmektedir:²⁹⁹

- Standart, UFRS'nin özüne uygun olarak dönemsellik ilkesini ön plana çıkarmaktadır.
- Hizmet üretim maliyetlerinin gider olarak yansıtılmadığı durumlarda stoklanabilir maliyet olarak raporlanması uygun görülmektedir.
- Hizmet üretimi dışındaki giderlerin tümü dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

2.3.2.Net Gerçekleşebilir Değerin Belirlenmesi

Net gerçekleşebilir değer net satış değeri veya net piyasa değeri olarak da bilinmektedir. Varlığın çıkış değeri olarak da tanımlanmaktadır. Eğer işletme cari değerini tahmin etmek istediği stoğu satmayı planlıyorsa bu durumda çıkış değeri cari değeri en iyi temsil eden değerdir. Net gerçekleşebilir değer bir varlığın ticaretinin

²⁹⁷ Selvi, a.g.e., s.92.

²⁹⁸ TMS 2, para.19.

²⁹⁹ Yaşar Kabataş ve Ayşe Pamukçu, "TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.48, 2010, s.194.

yapıldığı gerçek bir piyasadaki olası hasılatla eşit olan nakit tutardır.³⁰⁰ Net gerçekleşebilir değer belirlenirken kesinlik içermemesi ve varsayıma dayalı olması yönünden eleştirilmektedir.³⁰¹

Stoğun net gerçekleşebilir değeri tahmini tutarları içermekte ve iki farklı yöntem ile belirlenmektedir. Bu yöntemlerden birinde, stoğun tahmini net gerçekleşebilir değerini bulmak için uygun potansiyel alıcı grubu belirlenerek alıcıların fiyat tekliflerinin hangi yolla elde edileceği ortaya konmaktadır. İkinci yöntemde ise, stoğun değerinin takdir yoluyla belirlenmektedir. Stoğun değerinin takdir yoluyla belirlenmesi esnasında kaç defa takdir yapıldıktan sonra sonuca ulaşılabileceği ve kullanılacak kriterler belirsizdir. Standart düzenleyici kuruluşlar işletmelerin genellikle sigorta amacıyla yaptığı değerlemeleri eğitim şartına bağlayarak lisanslandırılmasını seçmektedir.³⁰²

Net gerçekleşebilir değer UFRS’de işin normal akışı içinde satılması beklenen stoklar için kullanılan değer olarak yer almaktadır. Net gerçekleşebilir değer tahmini satış giderinin tahmini satış fiyatından düşülmesiyle ulaşılan tutardır.³⁰³ Söz konusu tahmini rakamların hesaplanmasında geçici maliyet ve fiyat dalgalanmalarının dikkate alınması güvenilir hesaplamayı engellemektedir. Örneğin taahhüt edilen stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitinde sözleşme fiyatı esas alınması güvenilir bir kanıt oluşturmaktadır. Her finansal tablo döneminde net gerçekleşebilir değer revize edilmektedir.³⁰⁴

2.3.3. Stoklarda Değer Düşüklüğünün Gerçekleşmesi

Standarda göre stokların zarar görmesi, modasının geçmesi, tamamlanma maliyetinin artması, satış fiyatının düşmesi, tahmini satış maliyetinin artması gibi nedenlerle stokları net gerçekleşebilir değerine indirmek gerekebilmektedir.³⁰⁵ Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması

³⁰⁰ Hikmet Ulsan, “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Vol.8, No.1, 2008, s.134.

³⁰¹ Errol R. Isselin, “Chambers on Accounting Theory”, **The Accounting Review**, Vol.43, No.2, 1968, s.232.

³⁰² Erwin Diewert, “The Measurement of Business Capital, Income and Performance”, Tutorial Presented at the University Autonomia of Barcelona. Spain, <http://www.econ.ubc.ca/diewert/barc3.pdf>, s.9, [Erişim Tarihi: 02.08.2014].

³⁰³ Ana Orwel, “Accounting Principles: Net Realizable Value”, <http://ezinearticles.com/Accounting-PrinciplesNet-Realizable-Valueid>, 2011, [Erişim Tarihi: 02.08.2014].

³⁰⁴ Selvi, a.g.e., s.97.

³⁰⁵ Steven M.Bragg, **IFRS Made Easy**, John Wiley Sons Inc, 2010, s.100.

durumunda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.³⁰⁶ Eğer net gerçekleşebilir değer, stok maliyetinden düşükse stokları net gerçekleşebilir değerine indirmek için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Ters durumda ise, yani net gerçekleşebilir değer stok maliyetinin üzerinde ise herhangi bir işlem yapmayarak stokların zaten kayıtlı olan maliyet bedelleri ile finansal durum tablosuna yansıtılmaları sağlanmaktadır. Bu uygulamanın dayandığı nedenler stokların finansal durum tablosunda net gerçekleşebilir değer üstünde bir değerle yer almaması ve dönem içindeki değer azalışlarının ilgili döneme yansıtılmasını sağlamaktır.³⁰⁷

Diğer taraftan net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması halinde net gerçekleşebilir değer gözden geçirilmekte ve net gerçekleşebilir değerde artış olması halinde stokların değeri artırılmaktadır. Diğer bir deyişle, daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya ekonomik koşulların değişmesi sonucunda net gerçekleşebilir değerde artış olursa, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmektedir. Böylece stoklar finansal durum tablosunda, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile raporlanmaktadır.

Ayrıca, UFRS/IFRS'nin net gerçekleşebilir değerdeki artış nedeniyle daha önce ayrılan değer düşüklüklerinin iptal edilmesine izin vermesi muhasebe literatüründe tartışılmaktadır. Örneğin US GAAP'de değer düşüklüğü karşılıkları kalıcı olarak değerlendirilmekte ve sonraki dönemlerde stokların değerinde artış olsa bile değer düşüklüğü karşılıkları iptal edilmemektedir.³⁰⁸

³⁰⁶ Ümit Gücenme, Stoklar, <http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/6ed0b353-fb92-4f8b-a769-88cfd2ab8d8c/ekitap5.pdf>, s.21, [Erişim Tarihi: 02.08.2014].

³⁰⁷ Epstein ve Jermakowicz, a.g.e., s.207.

³⁰⁸ Bahadır, a.g.e., s.63.

2.4. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı

2.4.1. Çalışanlara Sağlanan “Fayda” Kavramı

İktisatçı Adam Smith insanın önemli bir kaynak ve sermaye olduğunu ifade etmektedir. Muhasebeciler, insan kaynağı kavramı ile 1960’lı yıllarda ilgilenmeye başlayarak insan kaynakları ile ilgili bilgilerin işletmelerde yönetim ve yatırım kararlarını etkilemesi ve finansal raporlamada yer alması hususlarına yoğunlaşmışlardır.³⁰⁹ İnsan emeğinin karşılığı olarak tanımlanan ücret kavramı zaman içinde gelişerek yalnızca ücret kavramı yerine, “çalışan hakları” veya “çalışanlara sağlanan faydalar” kavramlarının kullanılmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çalışanlara sağlanan fayda kavramı hem çalışanları hem de işverenleri kapsayan bir kavramdır. Çalışanlar için fayda yaratan haklar işveren için bir maliyet unsuru olmaktadır. Çünkü emek de işverenin üretim için kiraladığı bir üretim girdisi ve bir maliyet unsurudur. İşverenlerin bu maliyet ve gider unsurlarını finansal tablolarına yansıtmaları gerekmektedir.³¹⁰

TMS 19, işletmelerin aldıkları hizmet karşılığında çalışanlarına sağladıkları her türlü bedeli “fayda” olarak tanımlayan ve söz konusu faydanın nasıl muhasebeleştirileceği ve raporlanacağına ilişkin hususları belirlemek amacıyla hazırlanmış bir standarttır.³¹¹ Standarda göre çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.³¹²

- **Kısa Vadeli Faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydalardır.
- **İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar:** Çalışmanın tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır.
- **İşten Çıkarma Tazminatları**

³⁰⁹ Seval Kardeş Selimoğlu, **İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliği Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1290, İ.İ.B.F. Yayınları No:171, Eskişehir, 2001, s.21.

³¹⁰ Mehmet Süzük, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Yeterlilik Tezi**, Ankara, 2011, s.2.

³¹¹ Mehmet Durgut ve Uğur Kaya, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İMKB’deki Şirketlerde Uygulanma Düzeyinin Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:27, Sayı:2, 2013, s.179.

³¹² KPMG, “First Impressions: Employee Benefits”, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublication/s/first-impressions/Documents/first-impressions-employee-benefits.pdf>, [Erişim Tarihi: 01.11.2013].

- **Diğer Uzun Vadeli Faydalar:** Yukarıda yer alan üç kategorinin içinde yer almayan faydalardır.

2.4.2. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

TMS 19 çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaları çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir duruma gelecek faydalar (işten çıkarma tazminatı dışındaki) olarak tanımlamaktadır. Kısa vadeli faydaların kapsamına giren unsurlar aşağıda yer almaktadır.³¹³

- Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları,
- Kısa süreli ücretli izinler (İzin dönemine ait ücretlerin çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödendiği ücretli izin ya da ücretli hastalık izni gibi),
- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kar payları ve ikramiyeler,
- Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (Sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi).

Bu faydaların maliyetinin ölçümünde aktüeryal varsayımların yer almaması ve aktüeryal kazanç veya gider olasılığının bulunmaması muhasebeleştirme işlemini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca maliyetin ölçümünde herhangi bir iskonto da yapılmamaktadır.

Verilen hizmet karşılığında ödenen kısa vadeli faydaların tutarı işletme için tahakkuk eden bir gider olup borç kaydı ile muhasebeleştirilmektedir. Ancak aşağıdaki durumlarda bu faydaların varlık olarak muhasebeleştirildiği görülmektedir.³¹⁴

- Ödenmiş olan tutarın ödenmesi gereken tutardan fazla olması durumunda (örneğin avans verilmesi gibi) fazla ödenen tutar ileride mahsup edilmek üzere bilançoda varlık olarak,

³¹³ Deloitte, "IAS 19 Employee Benefits – 2011", <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19>, [Erişim Tarihi: 01.11.2013].

³¹⁴ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.279.

- Eğer söz konusu faydalar başka bir muhasebe standardı tarafından bir varlığın maliyetine eklenmesini işaret etmekte ise, varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

2.4.3. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar

Sosyal güvenlik bireye ekonomik güvence sağlamak amacıyla sosyal sigorta yardımlarının yapılmasını hedef olarak amaçlamaktadır. Bu açıdan sosyal güvenlik anlayışı bir ülke halkının bugününü ve yarınını güven altına almayı amaçlayan ve birbiri arasında sıkı bir birlik ve uyum kurulmuş olan bir kurumlar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla sosyal güvenlik sisteminin bireye yalnızca çalıştığı süre için değil, işten ayrılma sonrası dönemlerinde de fayda sağlayabilir nitelikte olması gerekmektedir.³¹⁵

Gelişmiş ülkelerde sosyal güvenlik alanındaki sorunlara genel olarak bakıldığında yaşlı nüfus sorunundan kaynaklanan emeklilikle ilgili problemlerin daha ön planda olduğu görülmektedir. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde emeklilikle ilgili projeksiyonlara öncelik verilmektedir.³¹⁶ Birçok işveren açısından emeklilik tazminatları, çalışanlara sağlanan faydaların çok önemli bir kısmını oluşturmakta ve işletmenin net faaliyet karı üzerinde büyük bir rol oynayabilmektedir. Ücretlerin aksine bu ödemelerin zamanlaması çoğu zaman belirsiz olduğu için tamamen cari bir temele dayanmamaktadır. Bu durum finansal tablolarda yanlış bilgilerin yer almasına neden olabilmektedir. Bu nedenle muhasebe standartlarını düzenleyen organizasyonlar da, dikkatini daha yoğun bir biçimde emeklilik tazminatlarının muhasebeleştirilmesine yöneltmektedir.³¹⁷

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalara aşağıda belirtilenler örnek olarak gösterilebilmektedir.³¹⁸

- Emekli aylığı gibi emeklilik faydaları

³¹⁵ Ali Güzel ve Ali Rıza Okur, **Sosyal Güvenlik Hukuku**, İstanbul: Betaş, 8. Baskı, 2002, s.25.

³¹⁶ Ayşe Peker, “Sosyal Güvenlik Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Tartışmaları Ve Çözüm Önerileri”, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/teblig/97/ayse.pdf>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].

³¹⁷ Epstein ve Mirza, a.g.e., s.529.

³¹⁸ IFRS Foundation, “IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs”, [http://www.ifrs.org/Documents/modul 28.pdf](http://www.ifrs.org/Documents/modul%2028.pdf), [Erişim Tarihi: 17.06.2014].

- Hizmet sonrası emeklilik hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi işten ayrılma sonrasına ilişkin diğer faydalar.

Standart, işletmenin işten ayrılma sonrası çalışanlara sağladığı faydalarla ilgili düzenlemeleri, “işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar” olarak tanımlamakta ve bu planları “tanımlanmış katkı planları” ve “tanımlanmış fayda planları” olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Bu ayrımın yapılmasındaki dayanak planın esas, koşul ve ilkelerine göre belirlenen ekonomik içeriktir. Daha açık bir ifadeyle, çalışanların elde edeceği fayda ile işletmelerin yükümlülüklerindeki farklılıklar bu planların farklı değerlendirilmesine neden olmaktadır.

Gelişmiş emeklilik sistemine sahip olmayan birçok ülkede çalışan emeklilik planları gönüllülük esaslı ve çalışma hayatının getirdiği bir zorunluluk unsuru olma arasında sıkışmaktadır. Bu planlar çalışanlar, sanayi odaları veya işçi sendikaları tarafından desteklenmektedir. Çalışan hakları genellikle yasal düzenlemelerle korunmakta ve işveren ve/veya çalışan katılım esaslı ve finansörlük esasına dayanarak vergi avantajıyla desteklenmektedir. Birçok emeklilik planı çalışana emeklilik hayatı boyunca yıllık bir getiri sağlamak üzerine yapılandırılrsa da bu durum gün geçtikçe değişime uğramaktadır. Örneğin bazı tanımlanmış katkı planları, plandan erken vazgeçebilme seçeneği bulundurmakta iken tanımlanmış fayda planları emeklilik boyunca her yıl sağlanacak faydanın tek bir seferde tahsil edilmesine dönüşmektedir.

Ülkeler arası emeklilik sistemleri arasında birçok ortak nokta tespit edilse de emeklilik gelir sistemlerinin tasarlanmasında çeşitli varyasyonlar bulunmaktadır. Ülkeler arası vergi politikalarında, sosyal güvenlik programlarında, yasal düzenlemelerde ve kültürdeki farklılıklar nedeniyle tanımlanmış fayda ve katkı planlarının farklı türleriyle karşılaşılmaktadır.³¹⁹

2.4.3.1. Tanımlanmış Katkı Planları

Tanımlanmış katkı planları bir işletmenin başka bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödediği iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardır. Bu tür planlarda söz konusu fonun, çalışanların cari ve önceki dönemlerde sundukları hizmetle ilgili

³¹⁹ John Broadbent, Michael Palumbo ve Elizabeth Woodman, “The Shift from Defined Benefit to Defined Contribution Pension Plans - Implications for Asset Allocation and Risk Management”, 2006, <http://www.bis.org/publ/wgpapers/cgfs27broadbent3.pdf>, s.3.

çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmadığı durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu durumlarda çalışanın hizmet verdiği işletme ilave katkılar ödemek için herhangi bir hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğe sahip değildir.³²⁰ Söz konusu planlarda işletme, sabit bir emeklilik primi ödemekte ve bunun dışında herhangi bir emeklilik katkısında bulunmamaktadır. İşletme söz konusu katkıları emeklilik gideri olarak muhasebeleştirmektedir.³²¹ Buna göre tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi, çalışanlarına sağlanan kısa vadeli faydalar ile aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir.³²²

Poterba ve diğerleri Amerika’da tanımlanmış fayda planı uygulamasının yaygın olmasına karşın son yirmi yılda tanımlanmış katkı planlarına doğru bir geçiş olduğunu ve birçok işletmenin yeni işe alımlarında katkı planlarını teklif ettiğini belirtmektedir. Bunun nedenlerinden biri, tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesinin kolaylığıdır. Çünkü standardın da öngördüğü şekilde, çalışanlar için plan varlığı olan yükümlülüğü belirli tutardaki katkılar olan bir işletmenin herhangi bir aktüeryal kazanç veya kayıp olasılığı olmadığından aktüeryal bir tahminde bulunması gerekmemektedir. Ayrıca bu yükümlülükler çalışanın hizmet sunduğu dönem sonrasındaki on iki aylık süre sonunda ödenebilir hale gelecek olanlar hariç, herhangi bir şekilde iskonto edilmemektedir.³²³

2.4.3.2. Tanımlanmış Fayda Planları

İşletmeler sadece her dönem ödemeyi taahhüt ettiği katkıları ödemekle mükellef değildir. Bu nedenle katkı planlarında, faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi riski (aktüeryal risk) ile beklenen faydaları karşılayamayan varlıklara yatırım yapılması riskinin (yatırım riski) çalışan üzerinde olduğunu görülmektedir. Tanımlanmış fayda planları bu noktada tanımlanmış katkı planlarından ayrılmaktadır. Tanımlanmış fayda planlarında aktüeryal risk ile yatırım riski işletme üzerindedir. Çünkü bu planda işletmenin yükümlülüğü sadece plana katkıda bulunduğu pay ile sınırlı değildir. İşletme çalışma dönemi sonrasında çalışanlarına sağlamayı

³²⁰ TMS 19, md.8.

³²¹ Laurens Swinkles, “Have Pension Plans Changed After The Introduction of IFRS?”, **Palgrave Journals - Pensions**, Vol.16, No.4, 2011, s.245.

³²² Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.281.

³²³ James Poterba, Joshua Rauh, Steven Venti, David Wise, “Defined Contribution Plans, Defined Benefit Plans, and the Accumulation of Retirement Wealth”, **Journal of Public Economics**, Elsevier, Vol. 91, No.10, 2006, s.2063.

taahhüt ettiği tüm faydalara katlanmak zorundadır. Dolayısıyla, yalnızca katkı payı ödemekle sorumlu olmayan işletme, aynı zamanda katkılarının getirisini ve hatta önceki uygulamaları nedeniyle işletme politikası haline gelmiş faydaları da garanti etmektedir.³²⁴

Fayda planları, işletmenin yükümlülüğünü karşılamak için katkıda bulunduğu fonlar üzerinde gelecekte meydana gelme ihtimali bulunan olayların etkilerinin belirlenmesi amacıyla aktüerler tarafından düzenli (genellikle 3 yılda bir) aktüeryal değerlemeye ihtiyaç duymaktadır.³²⁵ Bu durum, tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesini karmaşık hale getireceğinden, işletmeler karmaşıklığın etkisini azaltmak için muhasebe sisteminde basitleştirilmiş varsayımlar ve yöntemler kullanarak gelecekteki yükümlülüklerini tahmin etmeye çalışmaktadır.³²⁶

İşletmelerin, tanımlanmış fayda planı kapsamındaki yükümlülüklerini ölçebilmek için uygulamak zorunda olduğu işlemler aşağıdaki gibidir:³²⁷

- Aktüeryal işlemlerin yapılması,
- Sağlanacak faydaların iskonto edilmesi,
- Plan varlıklarının* gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,
- Aktüeryal kazanç ve kayıpların belirlenmesi,
- Planla ilgili değişiklik olması halinde ortaya çıkan geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Planın sona ermesi veya kapsamının daraltılması halinde ortaya çıkan kazanç veya zararların belirlenmesidir.

Ölçülenmesinde işletmenin belirli bir işlem sırasına uymak zorunda olduğu tanımlanmış fayda planlarının bilanço ve gelir tablosunda gösterimi gibi iki farklı özelliği vardır. Söz konusu özelliğe bağlı olarak TMS 19'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde tanımlanmış fayda planı kapsamında finansal tablolarda raporlanacak unsurlar aşağıdaki gibi gruplandırılabilir.

³²⁴ Süzük, a.g.e., s.15.

³²⁵ Paul Rodgers, **International Accounting Standards**, England, Elsevier ve Cima, 2007, s.173.

³²⁶ M. Amen, "Simulation-Based Comparison of Existent IAS 19 Accounting Options", **European Accounting Review**, Vol.16, No.2, 2007, s.251.

³²⁷ TMS 19, Paragraf 50.

*Plan varlıkları: Uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıklardır.

a) Bilançoda Raporlanacak Unsurlar:

Tanımlanmış Fayda Borcu veya Varlığı: Tanımlanmış fayda planları doğrultusunda bilançoya aktarılacak borç tutarı, tanımlanmış fayda planının bugünkü değeri esas alınarak belirlenmektedir. Buna göre bilançoya aktarılacak borç tutarı aşağıdaki formül çerçevesinde hesaplanmaktadır.³²⁸

Tanımlanmış Fayda Borcu = [Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri] + [Muhasebeleştirilmeyen Aktüeryal Kazançlar] – [Muhasebeleştirilmeyen Geçmiş Hizmet Maliyetleri] – [Plan Varlıklarının Raporlama Dönemi Sonundaki Gerçeğe Uygun Değeri]

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, cari ve önceki yıllarda çalışanların sunduğu hizmetlere karşılık işletme tarafından gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün belirli bir iskonto oranı üzerinden günümüze indirgenmiş değeridir. Söz konusu değer belirlenmesinde plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin düşülmediği brüt yükümlülük tutarı esas alınmaktadır.³²⁹

Fayda yükümlülüğünün belirlenmesinde birçok faktör (gelecekte çalışana ödenecek son maaş, işten ayrılma ve ölüm oranları vb.) etkili olduğundan fayda planının işletmeye maliyeti açısından bir belirsizlik söz konusudur. Bu nedenle işletmenin gelecekteki fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ölçebilmek için aşağıda belirtilen işlemleri yapması gerekmektedir.³³⁰

Aktüeryal varsayımlar yapılması: Aktüeryal varsayımlar, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların nihai maliyetini belirleyen değişkenlerle ilgili en iyi tahminlerdir. Aktüeryal varsayımların, ihtiyatsız veya aşırı derecede ihtiyatlı olmaması, tarafsız ve birbiriyle uyum içinde olması gerekmektedir. Enflasyon oranları, maaş artış oranları, plan varlıklarının yatırım getiri oranları ve iskonto oranları gibi unsurlar arasındaki ekonomik ilişkileri yansıttığı sürece karşılıklı uyum içindedir. Örneğin, gelecekteki bir dönemdeki belirli bir enflasyon düzeyine bağlı olan tüm varsayımlar (örneğin faiz oranları ile maaş ve fayda artış oranları) söz konusu dönemde aynı enflasyon oranının olacağını varsaymaktadır. Finansal varsayımların bilanço tarihi

³²⁸ Mehmet Durgut ve Uğur Kaya, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı:21, 2013, s.5.

³²⁹ TMS 19, md.7 ve md.55.

³³⁰ TMS 19, para.63.

itibarıyla belirlenmesinde, sorumlulukların ifa edileceği dönemlerde geçerli olan piyasa beklentileri esas alınmaktadır.³³¹

Aktüeryal değerlendirme yönteminin uygulanması: Aktüeryal değerlendirme, gelecekteki bir yükümlülüğün ekonomik ve demografik varsayımlara bağlı olarak tahmin edilmesine dayalı bir değerlendirme türüdür. Bu varsayımlar genellikle istatistiksel çalışmalar ve mesleki deneyimlerin birleşimi olarak ortaya çıkmaktadır.³³² TMS 19, işletmelere, tanımlanmış fayda planından kaynaklanan yükümlülüklerini, cari (ve eğer mümkünse geçmiş) hizmet maliyetlerini belirlemeleri için “Öngörülen Birim Kredi Yöntemi”ni kullanmalarını tavsiye etmektedir. Öngörülen birim kredi yöntemi, fayda maliyetinin belirlenmesinde çalışanların hem geçmiş hem de gelecek hizmetlerini dikkate almaktadır. Bu yöntemin amacı, bütün emeklilik maliyetinin çalışanların her bir hizmet dönemine yayılmasını sağlamaktır.³³³

Faydanın hizmet dönemine bağlanması: Faydanın hizmet dönemine bağlanması, işletme tarafından çalışanlara emeklilik döneminde sağlanacak ve en son maaşın belli bir yüzdesine göre belirlenen faydanın, çalışanın işletmede çalıştığı süre boyunca sistematik olarak dağıtılması esasına dayanmaktadır. Bu uygulamanın amacı tanımlanmış fayda yükümlülüğü ile çalışanın aktif çalışma süresi boyunca her bir hizmet yılına ait cari hizmet maliyetinin bugünkü değerinin belirlenebilmesidir.³³⁴

Aktüeryal kazanç ve kayıplar: Aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen durum arasındaki farklılıkları gösteren aktüeryal kazanç ve kayıplar, tanımlanmış fayda planı kapsamında ya tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde ya da plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanmaktadır. Bu duruma neden olan unsurları aşağıdaki gibi örneklendirmek mümkündür:³³⁵

- Personel devir hızının beklenmedik derecede düşük ya da yüksek olması,
- İskonto oranındaki değişimlerin etkisi,
- Ölüm oranı gibi demografik tahminlerdeki değişimlerin etkisi,

³³¹ Parlakkaya, a.g.e., s.283.

³³² Investopedia, “Actuarial Valuation”, <http://www.investopedia.com/terms/a/actuarial-valuation.asp>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].

³³³ Epstein ve Mirza, a.g.e., s.534.

³³⁴ Durgut ve Kaya, a.g.e., 2013, s.7.

³³⁵ TMS 19, para.94.

- Maaş, sosyal yardım veya tıbbi maliyet artışlarındaki değişikliklerin etkisi,
- Plan varlıklarının gerçek getirisi ile beklenen getirisi arasındaki farklılıklardır.

TMS 19'un 2004'te yeniden gözden geçirilmesinden sonra, aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasında işletmeler alternatif üç yaklaşımdan birini seçebilecekti. Bunlardan birincisi sermaye yaklaşımı, ikincisi aktüeryal hesaplama marjını ifade etmek üzere kullanılan koridor yaklaşımı ve üçüncüsü kar/zarar yaklaşımıydı.³³⁶ Ancak 12 Mart 2013 tarihinden itibaren uygulanacak revize 19R standardına göre³³⁷; aktüeryal kayıp/kazanç tutarı gerçekleştiği anda özkaynaklarda muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla kayıp/kazanç tutarları artık gelir tablosuna aktarılamamakta ya da koridor yaklaşımı kullanılarak ertelenememektedir. Ayrıca, özkaynaklara aktarılan kayıp/kazanç tutarları ileriki dönemlerde gelir tablosuna devredilememektedir.³³⁸ Söz konusu değişiklik IASB tarafından işletmeler arası karşılaştırılabilirliği kolaylaştırdığı ve işletmenin cari ve/veya gelecekteki emeklilik yükümlülükleri ile ilgili daha şeffaf bilgi sağladığı gerekçesiyle öne sürülmüştür.³³⁹

b) Gelir Tablosunda Raporlanacak Unsurlar:

- Cari Hizmet Maliyeti
- Faiz Maliyeti
- Plan Varlıklarının Beklenen Yatırım Getirisi
- Geçmiş Hizmet Maliyeti
- Plana Yönelik Azaltma/Ödemeler ile İlgili Kazanç ve Kayıplar

³³⁶ Ana Morais, "Actuarial Gains and Losses: The Determinants of the Accounting Method", **Pacific Accounting Review**, Vol.22, No.1, 2010, s.43.

³³⁷ Şirin Soysal, UMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında Yapılan Değişiklik UFRS Mali Tablolarınızı Nasıl Etkileyecek?, <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/UMSK.pdf>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].

³³⁸ PWC, "TMS 19 Değişiklikler", <http://www.pwc.com.tr/tr/industry/insurance-private-pension/assets/TMS-19-degisiklikler.pdf>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].

³³⁹ Carolynn Hartwell, "The Potential Implications of Revised IAS 19: Are Changes to Pension Accounting Coming to US GAAP?", **The CPA Journal**, Vol.82, No.9, 2012, s.30.

2.4.4. İşten Çıkarma Tazminatları (Kıdem Tazminatları)

İşten çıkarma tazminatları çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alınmaktadır. Çünkü yükümlülüğü doğuran olay, çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır.³⁴⁰ Aşağıda 2.3.4.1. no.lu kısımda öncelikle standartta işten çıkarma tazminatı olarak yer alan “kıdem tazminatı” kavramını tanımlanmakta ve hukuki boyutu ele alınmaktadır.

2.4.4.1. İşten Çıkarma Tazminatı (Kıdem Tazminatı) Kavramı ve Hukuki Boyutu

Kıdem tazminatı uygulaması iş hayatına ilişkin tartışmalı konulardan biridir. Bu tartışmanın bir tarafında işveren diğer tarafında çalışanlar yer almaktadır. Söz konusu tartışmanın temelinde yatan neden kıdem tazminatının işveren açısından gider, çalışan açısından gelir niteliği taşımasıdır. Bu yönüyle kıdem tazminatı uygulaması çeşitli uyuşmazlıkların yaşandığı bir konu olmaktadır. Anılan uyuşmazlıkların yaşanmasını önleme veya en aza indirgeyebilme adına devlet ilgili iş kanunlarında kıdem tazminatına ilişkin bazı yasal düzenlemelere yer vermektedir. Türk İş Hukuku’nda kıdem tazminatına ilişkin yasal düzenlemelere 4857 Sayılı İş Kanunu’nun Geçici 6. maddesi ile 120. maddesinde; 854 Sayılı Deniz İş Kanunu’nun 14 ve 20’nci maddelerinde; 5953 Sayılı Basın İş Kanunu’nun 6 ile 7. maddelerinde yer verilmiştir.³⁴¹

Kıdem tazminatı, belirli bir süre çalışıp iş sözleşmesi sona eren çalışana kanunda sayılan durumlarda ve hizmet süresi ile ücretine göre değişen miktarda işverence ödenmesi gereken tutardır.³⁴²

2.4.4.2. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına Göre Kıdem Tazminatının Hesaplanması

Standarda göre işten çıkarma tazminatları, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak tazminat karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi durumunda ortaya çıkan ve ödenebilir

³⁴⁰ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.284.

³⁴¹ Davut Aygün ve Uğur Kaya, “TMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Vol.9, No.9, Güz 2013, s.152.

³⁴² Sami Karacan ve Mustafa Savcı, “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS 19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Vol.22., 2011, s.129.

duruma gelen faydalardır.³⁴³ Ayrıca Türkiye’deki mevcut uygulamada kanun emrine istinaden ödenen kıdem tazminatının başka bir kuruma yansıtılması söz konusu olmadığı için tanımlanmış katkı planları şeklinde bir modelin uygulanması mümkün değildir. Dolayısıyla kıdem tazminatı fayda planı uygulamasıyla özdeş bir uygulama niteliğindedir.³⁴⁴

Bir işletme işten çıkarma tazminatlarını sadece aşağıdaki hallerden birini açıkça taahhüt etmekte ise borç ve gider olarak muhasebeleştirilmektedir:

- Bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi,
- Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması.

İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlamadığından yukarıdaki şartlar gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.³⁴⁵

2.4.5. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kar paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler gibi faydalar şeklinde sıralanmaktadır.³⁴⁶

Bilançoda muhasebeleştirilen yükümlülük aşağıdaki unsurların net toplamı olarak hesaplanmaktadır:³⁴⁷

[Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bilanço tarihindeki bugünkü değeri] - [Yükümlülüklerin doğrudan ödeneceği durumlar dışındaki plan varlıklarının ve tazminat haklarının gerçeğe uygun değeri].

³⁴³ Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:34, Nisan 2011, s.6.

³⁴⁴ Aygün ve Kaya, a.g.e., s.156.

³⁴⁵ Hewitt Association, **Accounting for Employee Benefits Under IAS 19**, 2005, s.23.

³⁴⁶ Durgut ve Kaya, a.g.e., s.180.

³⁴⁷ Denetimnet, “UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMSPersonelerFlananFaydalarUygulamamFi.pdf>, [Erişim Tarihi: 10.06.2014].

Gelir tablosunda muhasebeleştirilen gelir/gider aşağıdaki tutarların net toplamıdır:

- Cari hizmet maliyeti,
- Faiz maliyeti,
- Eğer varsa, plan varlıklarının yatırım getirisi veya varlık olarak muhasebeleştirilmiş herhangi tazminat hakkının beklenen getirisi,
- Geçmiş hizmet maliyeti
- Herhangi bir azaltma ve ödemenin etkisi ile ilgili kazanç ve kayıplar.

Örnek: Bir işletme bağlı ortaklığını kapamaktadır. İşletmenin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün net şimdiki değeri 20.000.000 TL’dir. Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri 16.000.000 TL olup net kümülatif aktüeryal kazanç 8.000.000 TL’dir. İşletme 2 yıl önce TMS 19 uygulamaya başlamış ve bu tarihten itibaren 5 yıllık dönemin üstüne 10.000.000 TL artan yükümlülük uygulamaya karar vermiştir. Ancak sürenin kısılması yükümlülüğün net şimdiki değerini 2.000.000 TL azaltarak 18.000.000 TL’ye düşürmüştür. Sürenin kısılmasından kaynaklanan kazanç ve net yükümlülük aşağıdaki biçimde hesaplanmaktadır.³⁴⁸

	Süre kısalmadan önce	Kısalmadan kaynaklı kazanç	Süre sonra	kısıldıktan
Yükümlülüğün net şimdiki değeri	20	2		18
Plan varlıkların gerçeğe uygun değeri	(16)	-		(18)
	4	(2)		2
Aktüeryal kazançlar	8	(0.8)		7.2
Değişiklikten kaynaklanan tutar	(6)	0.6		(5.4)
Bilançodaki net yükümlülük	6	2.2		3.8

³⁴⁸ Abbas A.Mirza, Graham Holt ve Liesel Knorr, **IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**, USA: John Wiley and Sons, 2011, s.162.

2.5. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar Standardı Kapsamında Hatalar

2.5.1. Hata Kavramı

Muhasebe bilimi için hata, finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar ya da muhasebe ilkelerinin ve standartlarının uygulanmasında meydana gelen gözden kaçma ve gerçek verilerin istem dışı yanlış beyanlarıdır.³⁴⁹ Hataların yapılış şekline toplu olarak göz atılırsa aşağıdaki şekillerde gerçekleştiğine tanık olunabilir:³⁵⁰

Matematiksel Hatalar: Fiş girişi sırasında ek belgelerin toplamalarında, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar nedeniyle muhasebe dışında yapılan işlem hatalarıdır.

Kayıt ve Nakil Hataları: Günümüzde muhasebeleştirme ağırlıklı olarak bilgisayar destekli olduğu için örneklerine sık rastlanmakla birlikte henüz manüel bir muhasebe uygulanıyor ise; herhangi bir maddenin borç ve alacağının birbirini tutmaması veya yevmiye defterinden defteri kebire nakil olurken başka hesaplara veya farklı rakamlara yanlış tutarların nakledilmesidir.

Unutma ve Tekrar Kaydetme: Herhangi bir muhasebe fişinin kasıtsız bir şekilde birden çok defa girilmesidir.

Muhasebe Hataları: Bilgi yetersizliğinden yanlış hesaplara kayıt yapılmasıdır.

Değerleme Hataları: Muhasebe bilgi yetersizliğinden aktif ve pasif hesapların yanlış esaslara göre değerlemeye tabi tutulmasıdır.

Finansal tablolarda hile ise, işletmelerin yatırımcılar ve kredi kuruluşları başta olmak üzere finansal tablo kullanıcılarını aldatmak ya da yanlış yönlendirmek amacıyla kasıtlı olarak yanlış finansal tablo hazırlamaları ve bu tabloları yayınlamalarıdır.³⁵¹

Tanımlamalardan anlaşılacağı gibi, hata ve hile kavramları arasındaki en önemli fark “kasıt” unsurudur. Muhasebe hatası yapan bir kimse, işletmeye bilerek zarar vermek istememiştir. Genellikle bilgisizlik, tecrübesizlik ya da dikkatsizlik sonucu ortaya çıkan muhasebe hataları, işletmelere zarar verebilecek niteliklerde olsalar da, hile eyleminde olduğu gibi suç unsurunu doğuracak faktörleri içermezler. Hile eyleminde

³⁴⁹ Özgür Çatıktaş ve Ercan Çalış, “İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi için Hile Belirtileri”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, Haziran 2007, s.190.

³⁵⁰ Fatma Ulucan Özkul ve Pınar Pektekin, “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Vol:11, Sayı:4, Aralık 2009, s.64.

³⁵¹ Louis Braiotto, **Audit Committee Handbook**, USA: John Wiley and Sons Incorporated, 2004, s.8.

işletmeye zarar verilirken eylemde bulunan kişi fayda görmek amacıyla, isteyerek ve kasten bu faaliyetlerde bulunmaktadır.³⁵²

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar “hata” kavramını aşağıdaki şekilde tanımlamaktadır.³⁵³

“Hatalar, finansal tablo kalemlerin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar önemli bir hata ve işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı³⁵⁴ içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal 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 finansal tablolarda düzeltilir.”

Hataya ilişkin yukarıda verilen tanımdan anlaşıldığı üzere muhasebe standartları açısından hatanın kasıtlı veya kasıtsız olması muhasebe standartları açısından önem taşımamaktadır.³⁵⁵ Halbuki hata ve hile ayrımı bağımsız denetim literatürü açısından önem taşımaktadır. Zira hile (kasıtlı hata) durumunda bağımsız denetçilerin “işletme yönetiminin dürüst olduğu” varsayımına kuşkuyla yaklaşması gerekmektedir. Ancak, muhasebe standartları açısından finansal tablolarda yapılacak düzeltmenin niteliği, hata olayının kasıt taşıyıp taşımadığından etkilenmemektedir. Zira muhasebe standartları açısından kasıt unsuru taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın tüm hata ve hilelerin düzeltilmesinde aynı adımlar izlenmektedir.

Esaslı hatalar, genellikle, varlıklar ile gelirlerin olduğundan fazla gösterilmesine neden olan hata türlerinden kaynaklanmaktadır. Nitekim uygulama üzerine yapılan araştırmalar bu iddiayı destekler niteliktedir. Örneğin Kinney ve

³⁵² Sezai Dumanoglu, “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:20, Sayı:1, 2005, s.349.

³⁵³ TMS 8, para.5.

³⁵⁴ Kasıtlı yapılmış hata kavramını Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu SPK Tebliğ Seri No: X, No:22 (Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ) hile ve usulsüzlük olarak tanımlamaktadır. Hile ve usulsüzlük; işletme işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder. (Aktaran: Volkan Demir, SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi –Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği-, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:77, 2006, s.44.)

³⁵⁵ Mark L. De Fond ve James Jiambalvo, “Incidence and Circumstances of Accounting Errors”, **The Accounting Review**, Vol.66, No.3, 1991, s.643.

McDaniel (1989) tarafından bir önceki dönem finansal tablolarında düzeltmede bulunan işletmeler üzerine yapılan bir çalışmada, işletmelerin neredeyse hepsi fazla beyan edilmiş kazançlarını düzeltmiştir. Bu sonuç özellikle kasıtlı hataların esaslı hatalar içerisinde önemli bir paya sahip olduğu fikrini destekler mahiyettedir. Uygulamada hatalar, genellikle varlıklar ile gelirlerin olduğundan fazla gösterilmesi türünden olsa da bunun tam tersinin amaçlanması da söz konusu olabilmektedir. Bilanço hesaplarının yanlış bir şekilde sınıflandırılması gibi hatalar önemli sayılmamakla birlikte, bu tür hataların da çok kullanılan bazı finansal oranlar üzerinde önemli olumsuz etkileri olabilmektedir. Ayrıca bazı hataların ileride çok daha önemli olumsuz sonuçlar doğurabilecek iç kontrol zayıflıklarının işareti olması da mümkündür.³⁵⁶

2.5.2. Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesi

Finansal tabloların yeniden düzenlenmesinin sebepleri incelendiğinde öne çıkan iki husus muhasebe ilkelerindeki değişiklikler ve muhasebe hatalarıdır. Finansal tabloların karşılaştırılabilir olabilmesi için geçmiş dönemlerdeki hataların düzeltilmesi gerekmektedir.³⁵⁷ Finansal tabloların yeniden düzenlenmesi yatırımcılar üzerinde genellikle olumsuz işaret olarak algılanmaktadır. Bu durumun sebepleri; büyük çaplı operasyonel ve yönetsel problemlere yol açan muhasebe sistemi ile ilgili olumsuz belirtiler, gelecekteki nakit akım beklentilerinin azalan biçimde devam edeceğine yönelik inanç ve yöneticilerin geliri azalışını makyajlama girişimleri şeklinde sıralanabilmektedir.³⁵⁸

Finansal tabloların yeniden düzenlenmesi son yıllarda artmakta olan bir eğilime sahiptir. Örneğin Uluslararası Finans Uzmanları'nın (Financial Executives International) yaptığı çalışmaya göre; 1997'de 59, 1998'de 91, 1999'da 150 ve 2000 yılında 156 adet yeniden düzenleme vakası ile karşılaşmıştır. 2002 yılında ABD Genel Muhasebe Ofisi'nin (US Accountability Office – US GAO) yaptığı araştırmada ise 229 adet yeniden düzenleme tespit edilmiştir. Bu durum eski SEC başkanı Arthur Lewitt'e göre kazançların yönetilmesi gibi olumsuz bir durumu çağrıştırmakta iken, New York

³⁵⁶ Ergün Küçük, "Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Hatalarının Düzeltilmesi ve Raporlanması", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi**, Sayı:30, No:2011/1, 2011, s.115.

³⁵⁷ Saturnino Ebusca, **Detailed Accounting Principles for Partnership and Corp.**, Rex Bookstore Inc, 2001, s.2.

³⁵⁸ Jeffrey L. Callen, Joshua Livnat ve Dan Segal, "Accounting Restatements: Are They Always Bad News for Investors?", **The Journal of Investing**, Vol.15, No.3, Fall 2006, s.1.

Üniversitesi'nde görev yapmakta olan finans profesörü Baruch Lev'e göre ise büyüyen rekabet, küreselleşme, regülasyonların hızlı değişimi, finansal mühendislik gibi gelişmelerin işletmelerin doğasını karmaşıklaştırmış ve kaynaklanan doğal bir durumdur.³⁵⁹ Son yıllarda sermaye piyasaları gelişmiş ülke örneklerinde finansal tablolarda yapılan esaslı hatalara (kasıtlı ve/veya kasıtsız) ilişkin düzeltmelerde meydana gelen bu artışlar, finansal tablolardaki hataların düzeltilmesinde standart bir yaklaşım tarzının belirlenmesinin önemini artırmaktadır. Finansal tablolardaki muhasebe hatalarının düzeltilmesinde sağlanacak yeknesaklık, finansal tabloların hem işletmenin önceki dönem tabloları ile hem de sektördeki diğer işletmelerin tabloları ile sağlıklı bir şekilde karşılaştırılabilir olması açısından önemlidir. Zira karşılaştırılabilirlik, tablolardaki bilginin yararlı olmasına katkı sağlayan niteliksel bir finansal tablo özelliğidir. Bu nedenle, standart düzenleyici kuruluşlar finansal tablo hatalarının düzeltilmesinde yeknesaklığın sağlanması amacıyla hataların düzeltilmesine yönelik belirli yaklaşımlar öngörmüşlerdir.³⁶⁰

2.5.3. TMS 8'e Göre Hataların Düzeltilmesi

Muhasebe hatalarının düzeltilmesi cari muhasebe dönemindeki muhasebe hesapları üzerindeki etkinin düzeltme kayıtlarının yapılması şeklinde gerçekleşmektedir. Eğer hata cari dönemde muhasebe kayıtlarının tutarları veya hesap isimleri ile ilgili ise, hatalı tutarların veya hesap isimlerinin doğru tutarlar veya isimler ile değiştirilerek doğrulanmış yeni muhasebe kayıtları yapılmaktadır.³⁶¹ Geçmiş dönem muhasebe kayıtlarına ilişkin hataların düzeltilmesi ise muhasebe değişikliği olarak tanımlanmamaktadır. Geçmiş döneme ait hataların cari dönemde ortaya çıkması sonucunda önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenmektedir.³⁶² **Geçmişe dönük uygulama** yaklaşımı olarak ifade edilen bu yaklaşım, geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması,

³⁵⁹ Jagadison K. Aier vd., "The Financial Expertise of CFOs and Accounting Restatements", **Accounting Horizons**, Vol.19, No.3, September 2005, s.123.

³⁶⁰ D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield, **Intermediate Accounting**, Twelfth Edition, New York, 2008, s.1152.

³⁶¹ Douglas J. McQuaig ve Patricia A. Bille, **College of Accounting Errors**, 9th Edition, USA: Houghton Mifflly Company, 2008, s.91-92.

³⁶² Loren A. Nikolai vd., **Intermediate Accounting**, Cengage Learning, 2010, s.1233.

ölçülmesi ve açıklanmasıdır.³⁶³ Geçmiş döneme ait finansal tabloların düzenlenmesi aşağıda yer alan adımları içermektedir:³⁶⁴

- Hatanın düzeltilmesinin bir önceki dönemin finansal tabloları üzerindeki kümülatif etkisi hesaplanır. Böylece hatanın olmadığı durumda finansal tablo üzerindeki rakamın ne olması gerektiği hesaplanır.
- Gelir vergisi rakamı da dahil olmak üzere varlıkların ve kaynakların defter değerleri düzeltilir. Dağıtılmamış kar rakamının başlangıç bakiyesi düzeltilir.
- Hatadan etkilenen her finansal tablo kalemi uygun tutarla düzenlenerek hatanın spesifik etkisi gösterilir.

Geçmişe dönük yaklaşım ile yukarıdaki adımların gerçekleştirilmesi cari geliri etkileyen düzeltmelerin kümülatif etkisini elimine ettiği için işletmeler arası ve dönemler arası karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık artmaktadır.³⁶⁵ Bunun yanı sıra hataların düzeltilmesi sonucunda yapılması gereken açıklamalar dipnotların “Uygulanan Değerleme İlkeleri - Muhasebe Politikaları” başlığı altında yapılmaktadır. Somut bir olayın olması halinde, her bir finansal tablo kalemine ilişkin açıklamalar yapılırken, yapılan düzeltmelerin ve uygulamaların parasal tutarları da açıklanmaktadır.³⁶⁶ Yapılan açıklamalar aşağıdaki detayları kapsamaktadır.³⁶⁷

- Hatanın niteliği
- Mümkün olduğu ölçüde her bir geçmiş dönem için düzeltme tutarı:
 - Etkilediği her finansal tablo kalemi
 - Adi ve seyreltilmiş hisse başına kar
- En önceki dönem başındaki düzeltme tutarı

³⁶³ The University of Texas El Paso, “Accounting Changes and Errors”, <http://accounting.utep.edu/sglondon/c20/c20a.pdf>, [Erişim Tarihi: 06.03.2014].

³⁶⁴ Nikolai, a.g.e., s.1233.

³⁶⁵ Jack O. Hall ve C. Richard Aldridge, “Changes in Accounting for Changes”, Journal of Accountancy, February 2007, <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2007/Feb/ChangesInAccountingForChanges.htm>, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].

³⁶⁶ Kaval, Örtün, Karapınar, a.g.e., s.112.

³⁶⁷ Robert Bloom ve Jayne Fuglister, “SFAS 154: Accounting Changes and Error Corrections”, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/306/essentials/p44.htm>, 2006, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].

- Belirli bir önceki dönemde geriye dönük uygulama mümkün değilse buna neden olan durum.

Bazı durumlarda hatanın hangi önceki dönemleri etkilediği veya hatanın kümülatif etkisi belirlenememektedir. Eğer, hatanın, ortaya çıktığı döneme özgü etkisi veya kümülatif etkileri hesaplanamıyorsa, geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en eski dönemden başlayarak düzeltme yapılmaktadır. Bu dönem cari dönem de olabilmektedir.³⁶⁸ Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin kümülatif etkisi, cari dönemin başı itibarıyla hesaplanamadığı durumlarda, işletme karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren **ileriye dönük** olarak yeniden düzenlemektedir. Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği dönemin kar veya zararına dahil edilememektedir.³⁶⁹

Örnek:

2015 yılı sırasında ABC İşletmesi bazı ürünlerin 2014 yılında satılmış olan 6.500 TL değerindeki stokların 31 Aralık 2014 tarihli finansal tabloda halen stokların içinde gösterildiğini fark etmiştir.

İşletmenin 2015 yılına ait muhasebe kayıtlarında satışlar 104.000 TL, satılan malların maliyeti 86.500 TL (6.500 TL’lik hatalı devreden bakiyeyi de içermekte) ve gelir vergisi 5.250 TL’dir.

2014’de net kar tutarı aşağıdaki biçimde raporlanmıştır:

Satışlar: 73.500

SMM: (53.500)

Vergi öncesi kar: 20.000

Gelir vergisi: (6.000)

Net kar: 14.000

2014 yılı başında ertelenmiş gelir 20.000 TL iken yıl sonunda 34.000 TL’dir. 2014 ve 2015 yılları için gelir vergisi oranı %30’dur. 5.000 TL özsermayeye sahip ABC İşletmesi halka açık olmadığından hisse başına kazanç hesaplamamaktadır.

³⁶⁸ TMS 8, md.43-44.

³⁶⁹ IFRS Foundation, “IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”, www.ifrs.org/Documents/IAS8.pdf, 2012, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].

Geriye Dönük Düzeltme:**ABC İşletmesi Kapsamlı Gelir Tablosu Özeti**

	2015	Yeniden Düzenlenmiş 2014
Satışlar	104.000	73.500
SMM:	(80.000)	(60.000)
Vergi öncesi kar	24.000	13.500
Gelir vergisi:	(7.200)	(4.050)
Net kar	16.800	9.450

ABC İşletmesi Sermaye Değişim Tablosu

	Özsermaye	Ertelenmiş Gelir	Toplam
31.12.2013 Bakiyesi	5.000	20.000	25.000
31.12.2014 Yeniden düzenlenmiş yıl sonu karı		9.450	9.450
31.12.2014 Bakiyesi	5.000	29.450	34.450
31.12.2015 karı		16.800	16.800
31.12.2015 Bakiyesi	5.000	46.250	51.250

Dipnotlardaki Açıklama:

2014 yılında satılmış olan bazı ürünler 31.12.2014 yılı finansal tablolarında yapılan hata sonucu stoklarda 6.500 TL olarak gösterilmiştir. 2014 yılı finansal tabloları söz konusu hata düzeltilerek yeniden düzenlenmiştir. Yeniden düzenlenen finansal tablolara etkisi aşağıda özetlenmiştir. Hatanın 2015 yılı finansal tablolarına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.³⁷⁰

Hatanın 2014 Yılına Etkisi	
(Artış) SMM	(6.500)
Gelir vergisinde azalış	1.950
(Artış) Kar	(4.550)

³⁷⁰ International Accounting Standards Committee Foundation, "International Accounting Standard IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors", http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/IAS8_IG_1-10.pdf, s.1081, [Erişim Tarihi: 29.01.2015].

2.6. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı Kapsamında İşletme Birleşmeleri

2.6.1. İşletme Birleşmeleri

Küresel çapta ekonominin gerilemesi, kredi piyasalarında kullanışlı fonların bulunamaması ve süre gelen piyasa belirsizliği işletmeleri satın alma ve birleşme gibi daha yaratıcı alternatifler bulmaya sevk etmektedir.³⁷¹ İşletme birleşmeleri bir işletmenin bir diğer işletmeyi kontrol altına almasıyla gerçekleşmektedir. İşletme birleşmelerinin başlıca amaçları; karlılığı artırmak, elde edilen işletmeyi aracı olarak kullanarak hedefe ulaşmak, dikey büyüme sayesinde işletme hacmini genişletmek ve pazarlık gücünü artırmak, riski dağıtmak olarak sıralanabilir.³⁷² İşletmelerin uluslararası anlamda stratejik karar vererek büyümesi için de sınır ötesi birleşme kararları alması önemli rol oynamaktadır. Geçmişte yalnızca gelişmiş piyasalardan gelişmiş veya gelişmekte olan piyasalara yönelik satın almalar gerçekleşmekte iken son yıllarda farklı bir eğilim yaşanmaktadır. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan piyasalarda birleşme talebinde olan işletmeler sınır ötesi yatırımlar yaparak bu trendi değiştirmişlerdir. 1999 yılında sınır ötesi birleşme yatırımları %2 oranında iken 2010 yılında bu oran %29'a ulaşmıştır.³⁷³ Birleşmelerin işletmelere sağladığı avantajlara 2007 yılında birleşen Statoil ve Hydro adlı iki maden işletmesi iyi bir örnek teşkil etmektedir. 2007 yılı yıllık faaliyet raporuna göre Statoil ve Hydro birleşmesi sektörün karmaşası içinde uluslararası rekabete verilen güçlü bir karşılık niteliğindedir. Birleşmeden sonra üretimin %3 artması ve 15 yeni projeye başlanması gelişmenin rakamsal göstergeleridir.³⁷⁴

İşletme birleşmeleri farklı biçimlerde meydana gelebilmektedir. Bir işletmenin bir diğer işletmenin sermayesini, varlıklarının tümünü veya bir kısmını satın alması, borçlarını devralması bu yöntemlerden bazılarıdır.³⁷⁵ Muhasebe ve finansal raporlama

³⁷¹ Chad Kokenge, "Business Combination Accounting", <http://www.pwc.com/us/en/audit-assurance-services/accounting-advisory/business-combination-accounting.jhtml>, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].

³⁷² Peter Aghimien, Abdullah A. Asiri ve Abdullah G. Yamani, "Accounting for Business Combinations: Application of Rules From IFRS, Saudi Arabia and USA", **International Journal of Business, Accounting, and Finance**, Vol: 8, No:1, Spring 2014, s.63.

³⁷³ Madhvi Sethi ve Dipali Krishnakumar, "An Analysis of Characteristics of Large Cross-Border Mergers and Acquisitions", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol.17, No.4, 2013, s.67.

³⁷⁴ Shirin Rathore, **International Accounting**, Second Edition, PHI Learning, 2008, s.93.

³⁷⁵ Iuliana Cenar ve Letiția Maria Isac, "International Accounting Standards on Business Combinations and Their Implementation in the Accounting in Romania", **Knowledge Horizons – Economics**, Vol.5, No.1, 2013, s.95.

alanları için oldukça karmaşık nitelikteki³⁷⁶ bu konuların uluslararası bir muhasebe/finansal raporlama standardı ile düzenlemesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu amaçla 2008 yılının Ocak ayında IASB, sırasıyla UFRS 3 İşletme Birleşmeleri ve UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standartlarını yayınlamıştır. Söz konusu standartların US GAAP ile uyumlaştırılması kapsamında 2005 yılında yayımladıkları taslak çalışmaların³⁷⁷ devamı kapsamındadır.³⁷⁸ Bağlı ortaklıkları bulunan ana ortaklığın, finansal tablolarını bağlı ortaklıkları ile birlikte tek bir işletmeymiş gibi sunması gerekmektedir. Buna ilişkin ilkeleri UMS 27 Bireysel ve Konsolide Finansal Tablolar Standardı belirlerken, UMS 27'den konsolide finansal tablolara ilişkin düzenlemeler çıkarılmış, UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar adını alarak bazı temel değişikliklere uğramış ve 2011 yılında UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı yayınlanmıştır.³⁷⁹

İşletme birleşmeleri Erih L. Kohler'in "Muhasebeciler için Sözlük" adlı eserinde; *"iki veya daha fazla işletmenin, genellikle şirketlerin bir araya gelerek konsolidasyon amaçlı net varlıklarını birleştirmesi"* olarak tanımlanmıştır.³⁸⁰ 3 no.lu finansal raporlama standardına göre ise; edinen işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü nakit, nakit benzeri veya diğer varlıklar (bir işletme oluşturan net varlıklar da dahil olmak üzere) transfer ederek, borç altına girerek, özkaynak payları ihraç ederek, birden fazla değişik şekilde bedel transfer ederek veya bedel transfer etmeden yalnızca sözleşme yolu ile eline geçirmesi olarak tanımlanmaktadır.³⁸¹

Bir işletme birleşmesi, bir veya daha fazla işletmenin, edinen işletmenin bağlı ortaklığı haline gelmesi ya da bir veya daha fazla işletmenin net varlıklarını yasal olarak edinen işletmeye dahil etmesi, birleşen işletmelerden birinin net varlıklarını veya bu işletmenin sahiplerinin kendi özkaynak paylarını birleşen diğer işletmeye veya onun sahiplerine transfer etmesi, birleşen işletmelerin tümünün net varlıklarını veya bu işletmelerin sahiplerinin kendi özkaynak paylarını yeni kurulan işletmeye devretmeleri

³⁷⁶ Kokenge, a.g.e., s.21.

³⁷⁷ Nina T. Dorata and Ibrahim M. Badawi, International Convergence: The Case of Accounting for Business Combinations, The Online CPA Journal, April 2008, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2008/408/essentials/p36.htm>, [Erişim Tarihi: 03.08.2014].

³⁷⁸ Deloitte, <http://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/pub2690>, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].

³⁷⁹ Rabia Aktaş, "İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, Vol:115, Ocak-Şubat 2013, s.150.

³⁸⁰ Andrew Barr, "Accounting Aspect for Business Combination", <http://3197d6d14b5f19f2f440-BarrCombinationsT.pdf>, 1958, American Accounting Association, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].

³⁸¹ TFRS 3, EK B5.

ya da birleşen işletmelerden birinin önceki sahiplerinden oluşan bir grubun, birleşen işletmenin kontrolünü ele geçirmesi suretiyle gerçekleştirilebilmektedir.³⁸² İş ortaklığı amacıyla işletme birleşmeleri, işletme tanımına uymayan varlık veya varlık grubunun satın alınması ve ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi bu standart kapsamında işletme birleşmesi olarak ele alınmamaktadır.³⁸³

İşletme birleşmesinin yapısı yasal düzenlemeler, vergi stratejileri, piyasa koşulları gibi çeşitli faktörlerin etkisiyle tanımlanabilmektedir. Örneğin bir işletme diğerinin bağlı ortaklığı haline gelebilmekte veya iki işletme birleşerek tek bir işletme adı altında toplanabilmektedir. Bir işletmenin net varlıklarının veya sermayesinin diğer bir işletmeye devredilmesi gibi yollarla da işletme birleşmeleri gerçekleştirilebilmektedir.³⁸⁴

2.6.2. İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde teorik olarak uygulanabilecek yöntemler; çıkarların havuzlanması yöntemi ve satın alma yöntemidir. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardı, tüm işletme birleşmelerinin “satın alma yöntemi” uygulanarak muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmakta ve çıkarların havuzlanması yöntemini yasaklamaktadır.³⁸⁵ İki yöntem konsolide finansal tablolarda edinilen işletmenin net varlıklarının değerlendirme ölçeği seçiminde birbirinden ayrılmaktadır. Söz konusu ölçekler satın alma fiyatı ve defter değeridir. Çıkarların havuzlanması yönteminde kombine finansal tablolarda varlıklar ve yükümlülükler maliyet bedelleriyle izlenmeye devam edilir ve varlık ve yükümlülükler için değer artışları dikkate alınmamaktadır. Satın alma yönteminde ise edinilen işletmenin tanımlanabilir tüm varlık ve yükümlülükleri gerçeğe uygun değer üzerinden tanımlanır ve aradaki fark şerefiye olarak kaydedilir.³⁸⁶

Çıkarların havuzlanması yönteminde bilanço varlık ve borçların toplamı satın alma yöntemi ile hazırlanmış bilanço varlık ve borç toplamına göre daha düşüktür. Satın alma yönteminin kullanılması elde edilen işletmenin bilanço kalemlerinin gerçeğe

³⁸² Hilmi Kıriloğlu ve Ahmet Gündoğan Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, s.73.

³⁸³ Deloitte, **Business Combinations and Changes in Ownerships Interests: A Guide to the Revised IFRS 3 and IAS 27**, 2008, s.12.

³⁸⁴ Deloitte, **Business Combinations and Changes in Ownerships Interests: A Guide to the Revised IFRS 3 and IAS 27**, 2008, s.17.

³⁸⁵ Volkan Demir, “KOBİ’ler için Uluslararası Muhasebe Standardı ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Şirket Birleşmesi”, VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 2010, Ankara, s.2.

³⁸⁶ David Aboody, Ron Kasznik ve Michael Williams, “Purchase Versus Pooling Stock for Stock Aquisitions: Why Do Firms Care?”, **Journal of Economics and Accounting**, Vol.29, 2000, s.262.

uygun değerleriyle değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bunun sonucunda da elde etme yöntemi kullanılarak oluşturulan bilançodaki varlıklar çıkarların birleştirilmesi yöntemine göre düzenlenmiş bilançodaki varlıklardan daha yüksek değerlidir.³⁸⁷

Satın alma yöntemi aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

- Edinen işletmenin belirlenmesi
- Birleşme tarihinin belirlenmesi
- Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi
- Şerefiyenin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

2.6.2.1. Edinen İşletmenin Belirlenmesi

Her bir işletme birleşmesinde birleşen işletmelerden biri edinen işletme olarak tanımlanmaktadır. Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçiren işletme olarak tanımlanmaktadır. Kontrol ise; bir kuruluşun veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak için o kuruluşun veya işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını idare etme gücü olarak tanımlanmaktadır.³⁸⁸ Finansal ve faaliyet politikaları standartta tanımlanmamıştır. Ancak faaliyet politikaları genellikle satış, pazarlama, üretim, insan kaynakları, birleşme ve bölünme gibi faaliyetlere yol gösterici politikalardır. Finansal politikalar ise kar payı, bütçe, borçlanma vadeleri, nakit yönetimi ve muhasebe politikaları ile ilgilidir.³⁸⁹ Kontrol gücü tanımlanırken aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmaktadır:³⁹⁰

- Pay sahipleriyle yapılan anlaşma gereği edinen işletmenin, edinilen işletmedeki oy gücünün yarısından fazlasına sahip olması,
- Edinen işletmeye edinilen işletmenin finansal ve operasyonel politikalarını yönetme gücü veren bir anlaşmanın olması,

³⁸⁷ Zabihollah Rezaee, *Financial Institutions, Valuations, Mergers and Acquisitions: The Fair Value Approach*, USA, John Wiley & Sons Inc., 2001, s.319.

³⁸⁸ David Alexander ve Simon Archer, *International Accounting/Financial Reporting Standards Guide*, USA:CCH, 2009, s.7.09.

³⁸⁹ Deloitte, *Business Combinations and Changes in Ownerships Interests: A Guide to the Revised IFRS 3 and IAS 27*, 2008, s.22.

³⁹⁰ Deloitte, *Business Combinations and Changes in Ownerships Interests: A Guide to the Revised IFRS 3 and IAS 27*, 2008, s.23.

- Edinen işletmenin yönetim kurulunun ya da yönetim kuruluna eşdeğer yürütme organının üyelerinin çoğunluğunu atama ve görevden alma gücüne sahip olması,
- Edinen işletmenin yönetim kurulunun ya da yönetim kuruluna eşdeğer yürütme organının toplantılarındaki çoğunluk oyları belirleme gücüne sahip olması,
- Hisse-alım opsiyonu, hisse senedine çevrilebilir borç veya özkaynak araçları gibi kullanıldığında ya da dönüştürüldüğünde edinen işletmeye oy gücü veren potansiyel oy haklarının var olması.

Esas olarak, nakit veya başka varlıkların transferi veya borçlar altına girilmesi yoluyla gerçekleştirilen bir işletme birleşmesinde edinen işletme genellikle, nakit veya başka varlıkları transfer eden veya borçların altına giren işletmedir. Edinen işletme genellikle, birleşen işletmeler arasında görece büyüklüğü (örneğin varlıklar, hasılat veya kar olarak ölçülen) diğer birleşen işletme veya işletmelerden önemli derecede daha büyük olanıdır. İki den fazla işletmenin dahil olduğu bir işletme birleşmesinde edinen işletme belirlenirken, diğer unsurların yanı sıra, birleşen işletmelerden hangisinin birleşmeyi başlattığının yanı sıra birleşen işletmelerin görece büyüklükleri de dikkate alınmaktadır.³⁹¹

2.6.2.2. Birleşme Tarihinin Belirlenmesi

Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarihi birleşme tarihi olarak belirlemektedir. Edinen işletmenin, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarih genellikle edinen işletmenin bedeli transfer ettiği, edinilen işletmenin varlıklarını edindiği ve borçlarını üstlendiği tarihtir.

Ancak edinen işletme, kapanış tarihinden daha önceki veya daha sonraki bir tarihte kontrolü ele geçirebilmektedir. Örneğin yazılı bir anlaşmada, edinen işletmenin edinilen işletme üzerindeki kontrolü kapanış tarihinden önce ele geçirdiğinin belirtilmesi halinde, birleşme tarihi kapanış tarihinden önce gelmektedir. Edinen

³⁹¹ TFRS 3, B14-17.

işletme, birleşme tarihini belirlerken konu ile ilgili tüm şartları göz önünde bulundurmaktadır.³⁹²

2.6.2.3. Edinilen Varlık, Borç ve Azınlık Payının Muhasebeleştirilmesi

Birleşme tarihi itibarıyla edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak, edinilen işletmenin edinilen tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (azınlık paylarını) muhasebeleştirmektedir. Edinen işletme edinilen varlıkları ve borçları birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçmektedir.

Konsolide tablolar hazırlandığında ana ortaklığın varlık ve yükümlülüklerin tamamı ile gelir ve giderlerin tamamı gösterirken ana ortaklığa ait olmayan paylar bilançoda özsermayeden ayrı bir başlık olarak gösterilmektedir.³⁹³ Azınlık payları gerçeğe uygun değeri ile ya da edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının orantılı payı ile ölçülmektedir.³⁹⁴

2.6.2.4. Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi

TFRS 3'e göre şerefiye, birleşme işleminde edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlıklarının gelecekte sağlayacağı ekonomik yararlar nedeniyle bu varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin üzerinde ödeme yapılması ile oluşan fark olarak nitelendirilmektedir. Şerefiye, işletme satın alınmadan ya da bir işletme birleşmesi gerçekleşmeden finansal tablolarda gösterilmemektedir.³⁹⁵

Şerefiye hesaplamaları sadece konsolidasyonda gerçekleşmektedir. İşletmelerin bireysel finansal tablolarında görünmemektedir.³⁹⁶ Şerefiyenin bir varlık olduğunu kabul edenlere göre şerefiye, işletmeye gelecekte ekonomik kazançlar sağlama beklentisi ile bu imkanın geçmiş bir işlem veya birleşme gibi bir olay sonucunda meydana gelmesi sebebiyle varlık olarak değerlendirilmektedir. Ancak işletme birleşmesi gerçekleştiğinde edinilen işletmenin net varlıkların gerçeğe uygun

³⁹² Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e., s.39.

³⁹³ Barry J.Epstein, Ralph Nach ve Steven M.Bragg, **Wiley GAAP 2007 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, USA: John Wiley & Sons Inc., 2006, s.539.

³⁹⁴ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e., s.40.

³⁹⁵ Aileen Pierce, Niamh Brennan, **Principles and Practice of Group Accounts: A European Perspective**, England: Thomson Learning, 2003, s.366.

³⁹⁶ Nick Antill, Kenneth Lee, **Company Valuation Under IFRS**, England: Harriman House Ltd., 2005, s.335.

değerlerinin üzerindeki satın alma maliyeti, şerefiye için güvenilir bir değer ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle şerefiye sadece işletme birleşmelerinde muhasebeleştirilebilmekte ve finansal tablolara alınabilmektedir.³⁹⁷

Şerefiye esas olarak maddi olmayan duran varlık olarak aktifte yer alma şartlarını sağlamamaktadır. Bunun nedeni tek başına diğer varlıklardan ayrıştırılabilir, tanımlanabilir olmamasıdır.³⁹⁸ Şerefiye diğer varlıklar gibi faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulmalıdır. Ancak maddi olmayan duran varlıkların bazılarının sınırlı faydalı ömre sahip olması ve şerefiyenin sınırsız faydalı ömre sahip olması gibi nedenlerle amortisman uygulamasının yapılmaması görüşü kabul edilmektedir.

TFRS 3 şerefiyenin edinilen işletmenin normal üstü kazanç yaratma gücünün bir göstergesi olarak ortaya çıktığını ve işletmenin gelecekte bu imkanı kullanarak karlılığını artıracığı görüşünü benimsemiştir. Bu nedenle TFRS 3 şerefiyenin bir varlık olarak kayıt edilmesini, sınırsız faydalı ömre sahip olduğundan amortismanına tabi tutulmamasını ve TMS 36'ya uygun olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmasını gerektirmektedir.

TFRS 3'de tanımlanan haliyle şerefiye; *“tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen, bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik faydadır.”*

TFRS 3 standardında şerefiye; iktisap eden işletmenin ortaklık oranı dikkate alınarak değil tüm işletme için hesaplanmaktadır. Tüm işletme bazında hesaplanan şerefiye, ana ortaklık ve azınlık payı olarak ayrılarak raporlanmaktadır. Şerefiyenin hesaplanmasındaki bu önemli değişiklik finansal raporlama standartlarındaki gerçeğe uygun değerle değerlendirme yönündeki eğilimin göstergesidir. İktisap edilen işletme, gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmekte ve bu değerle iktisap eden işletme tarafından raporlanmaktadır. İktisap edilen işletme, tüm işletme bazında gerçeğe uygun değeri ile değerlendirildiği için, azınlık payları da işletmenin gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Söz konusu hesaplamada şerefiyenin dağıtımında toplam şerefiyenin hesaplanması, ana ortaklık payının hesaplanması ve toplam şerefiyeden ana ortaklık payı düşülerek azınlık payı hesaplanması olmak üzere üç yol takip edilmektedir. Toplam

³⁹⁷ Carlin, Tyrone M.ve Finch, Nigel, "Towards a Theory of Goodwill Impairment Testing Choices Under IFRS", **Journal of Theoretical Accounting Research**, Vol.3, Issue 1, October 2007, s.6.

³⁹⁸ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.353.

şerefiye, işletmenin gerçeğe uygun değerinden net belirlenebilir varlıklarının indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Ana ortaklık payına düşen şerefiyenin hesaplanması için, iktisap edenin elde ettiği ortaklık payının, gerçeğe uygun değerinden, iktisap edilen işletmenin net belirlenebilir varlıklarından iktisap edene düşen pay çıkarılmaktadır. Azınlıklara düşen şerefiye payı ise, toplam şerefiyeden, ana ortaklığa düşen şerefiye tutarının indirilmesiyle hesaplanmaktadır.³⁹⁹

Örnek:

A işletmesi B işletmesinin %80'ine sahip olmak için 800 TL ödemiştir. A işletmesi daha önceden herhangi bir B işletmesi hissesine sahip değildir. B işletmesinin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri 750 TL olarak belirlenmiştir. Elde etme tarihinde B işletmesinin kalan %20'sinin (azınlık payı) gerçeğe uygun değeri 180 TL'dir.⁴⁰⁰

Azınlık payı ve şerefiyenin gerçeğe uygun değer ve oransal pay yöntemine göre hesaplanması aşağıdaki gibidir:

	Gerçeğe uygun değer yöntemi	Oransal pay yöntemi
Ödenen nakit	800	800
Azınlık payının gerçeğe uygun değeri	180	-
Net varlıkların %20'si	-	150
Toplam	980	950
Net varlıkların gerçeğe uygun değeri	750	750
Şerefiye	230	200
Azınlık payı	180	150

³⁹⁹ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.708.

⁴⁰⁰ Grant Thornton, *Navigating The Accounting For Business Combinations*, 2011, s.41.

2.7. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

İşletmelerin büyüklükleri ve yapıları yıllar boyunca değişime uğramaktadır. Birleşme ve/veya organik büyüme stratejisini uygulayarak büyümektedirler. Ancak faaliyetlerini durduran ve bunun sonucunda küçülmeye giden işletmeler de bulunmaktadır. Durdurulan faaliyet işletmenin önemli bir parçasını temsil ediyorsa söz konusu durumu finansal tablolarda açıklamak gerekmektedir. Durdurulan faaliyetler ile ilgili varlıkların TMS 36 Maddi Duran Varlıklar standardında ele alınacağı öngörülerek, bu nitelikteki varlıkların değer düşüklüğü yaklaşımı ile değerlendirileceği düşünülebilir. Fakat bu konu IASB tarafından teknik detayları içeren özellikli bir konu olarak ayrı bir standart olarak ele alınmıştır.⁴⁰¹

Duran varlıklar; bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlıklardır. Bu varlıklardan bazıları bu amacın dışına çıktığında örneğin satışlarına karar verildiğinde diğerlerinden farklı bir özellik kazanmaktadırlar. Çünkü böylece izleyen dönemlerde paraya dönüşmesi beklenmekte ve belki de üretime destek olma özelliklerini yitirebilmektedirler. Bu nedenle bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilmeleri bilanço okuyucularının gereksinimlerini daha iyi karşılamaktadır.

Bu varlıklar bir grup olarak bir faaliyet alanı oluşturmakta ve işletmenin önemli bir nakit yaratan birimi özelliğini taşıyorsa işletmenin faaliyet kapsamını daraltabilir, nakit elde etme gücü ve performansını değiştirebilir. Ancak zarar eden bir işletme bölümünde ise zarar azalarak kara geçilebilir. Bu durumda bu faaliyet bölümünün gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları diğer faaliyetine devam eden bölümler ile karşılaştırmalı bir şekilde raporlamakta ise finansal tablo okuyucuları bu bölümün toplam finansal duruma etkisini, dolayısıyla işletmenin gelecekteki performansını daha iyi değerlendirebilmektedir.⁴⁰²

⁴⁰¹ David Alexander, Anne Britton ve Ann Jorissen, **International Financial Reporting and Analysis**, Cengage Learning, 2011, s.320.

⁴⁰² Kaval, Örtün ve Karapınar, a.g.e., s.737.

Söz konusu amaçların gerçekleştirilmesi göz önünde bulundurularak IASB, US GAAP uyumlaştırma projesi doğrultusunda konuyu ele almaktadır. Bilindiği gibi uyumlaştırma projesi olabilecek en pratik biçimde FASB ve IASB'nin finansal raporlama standartlarını uyumlu hale getirmek üzere yapılandırılmıştır. Yapılandırma esnasında kısa dönemli yakınsama projelerine öncelik verilmiştir. UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık ve Durdurulan Faaaliyetler standardı da kısa dönemli yakınsama projelerinden ilki olma özelliğini taşımakta ve 2005 finansal yılı başından itibaren uygulamaya konmuştur.⁴⁰³ Böylece duran varlıklar; satış amaçlı elde tutulan ve kullanılan duran varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar olarak sınıflandırılmıştır.⁴⁰⁴

2.7.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık ve Durdurulan Faaaliyet Kapsamının Önkoşulları

Bir duran varlığın, kullanımından elde edilecek nakit akışlarından vazgeçilerek satışına karar verilmesi durumunda, işletme söz konusu duran varlığı satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırmaya tabi tutmaktadır.⁴⁰⁵ Varlığın satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılması için aşağıdaki kriterleri taşıması gerekmektedir:⁴⁰⁶

- Yönetimin veya yönetim kademesindeki bir kişinin varlığın satışı ile ilgili bir planı uygulamaya koyması; varlığın satışa çıktığının ilan edilmesi ve potansiyel müşterilerin belirlenmesi.
- Varlığın elden çıkarmaya uygun konumda olması; varlığın mevcut hali ile satışı muhtemelse sınıflandırma değişikliği mümkündür. Ancak teslim için önkoşullar gerekliyse bu standarda göre sınıflandırma mümkün değildir. Örneğin; yönetim binasının satışa çıkarılmış olması yeterli değil, personelin taşınacağı ikame yerin belirlenmesi yeterlidir.
- Satışın veya elden çıkarmanın gerçekleşmesinin bu sınıfa alındıktan sonra on iki ay içinde gerçekleşmesinin yüksek ihtimalde olması.

⁴⁰³ Slywia Gornik Tomaszewski ve Victoria Shoaf, "Accounting for Noncurrent Assets Held for Sale and Discounted Operations Converges", **Bank Accounting&Finance**, Vol.18, No.1, December-January 2005, s.43.

⁴⁰⁴ Marilena Manea ve Veronica Stefan, "Accounting Practices Regarding the Non-Current Assets Held For Sale", **Studies and Scientific Researches Economics Edition**, Vol.15, No.1, 2010, s.84.

⁴⁰⁵ TFRS 5, md.6.

⁴⁰⁶ Manea ve Stefan, s.85 ve Kaval, Örtün ve Karapınar, s.739.

Örneğin XYZ Plastik Üretim Şirketi Kaliforniya’da bir araştırma geliştirme tesisine sahiptir. Plastik teknolojisindeki hızlı gelişmelerden dolayı şirket Teksas’ta petrol endüstrisi altyapısına da hizmet verebilecek bir başka tesis daha kurmaya karar vermiştir. Bu sırada şirket araştırma geliştirme tesisini bir emlak ofisiyle anlaşarak satma kararı almıştır. Şirket, tesisi alıcı bulunduğunda ve anlaşma imzalandığında boşaltmayı düşünmektedir. Bu örnekte araştırma geliştirme tesisinin UFRS 5’e göre yukarıda yer alan yeniden sınıflandırma kriterlerini sağladığından finansal tablolarda duran varlıklarda değil, satış amaçlı duran varlıklarda gösterilmesi uygundur.⁴⁰⁷

Durdurulan faaliyet alanları işletmenin diğer bölümlerinden önemi ve coğrafi yeri itibarıyla ayrılabilen, satışı için elde tutulan veya satılmış olan bölümlerdir. Herhangi bir işletme bölümünün bu standart kapsamına girebilmesi için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir.⁴⁰⁸

- İşletmenin önemli bir üretim, satış, araştırma gibi faaliyet bölümü olmalı ve diğerlerinden ayrıştırılarak satılabilmelidir.
- Coğrafi olarak da diğer işletme bölümlerinden ayırt edilebilmelidir.
- Yönetim satış için karar almış olmalı, bu kararını uygulamaya başlamalı veya satışın bir plan dahilinde parça parça da olsa gerçekleştirilmesi gerekmektedir.
- Tekrar satılmak amacıyla iktisap edilmiş iştirakler veya finansal yatırımlar da bu niteliktedir.

Bu durumda yönetimin aldığı satış kararı tek bir varlığı, işletmenin tamamını veya bir grup varlığı etkilemektedir. Örneğin üzerinde bulunduğu arsayla birlikte ofis binasının satılması farklı bileşenleri (çatı, ısıtma tesisatı) olan tek bir varlık satışlarıdır. Bir coğrafi alanda tüm departmanların depolarını satma kararı önemli bir faaliyet alanının satışına ilişkindir. On adet kamyonun satılması ise elden çıkarılan varlık grubuna girmektedir. Üç grup arasında sınıflandırma yapmak bazı şartlarda zorlaşsa bile her biri için ayrı ayrı geliştirilmiş muhasebe yaklaşımları bulunmamaktadır. Duran varlıklar için uygulanan defter değeri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük

⁴⁰⁷ Ankarath, Kalpesh, Mehta vd., **Understanding IFRS Fundamentals**, s.332.

⁴⁰⁸ Kaval, Örtün ve Karapınar, s.740.

olanı ile değerleme ilkesi burada da geçerli olmaktadır. Ancak burada amortisman ayrılmaması ve yeniden sınıflandırma gibi işlemler ortaya çıkmaktadır.

2.7.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetleri Değerleme ve Raporlama İlkeleri

TFRS 5, satış amaçlı olarak sınıflandırılan duran varlıkları geri kazanılabilir değeri ile raporlamaktadır. Ayrıca standart, TMS 36'daki kullanım amaçlı duran varlıklar için kullanılan değer düşüklüğü ilkesini satılması beklenen duran varlıklar için uygulamaktadır. Bu varlıkların geri kazanılabilir değeri gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesiyle elde edilen değerdir.⁴⁰⁹

TFRS 5 Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan duran varlıkların veya varlık gruplarının raporlanması aşağıdaki gibi özetlenmektedir:⁴¹⁰

- İlgili varlık veya varlık grubu, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmak için ilk muhasebeleştirilmeden hemen önce kapsamına girdiği TFRS'ler çerçevesinde ölçülmektedir.
- Daha sonra varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılarak hangi değer düşükse o değerden kayda alınmaktadır.
- Aynı şekilde izleyen dönemlerde varlık defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir.
- İzleyen dönemlerde değer düşüklüğü tespit edilirse, yani varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden daha düşükse, değer düşüklüğü zararı kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir.
- İzleyen dönemlerde varlıkta değer artışı tespit edilirse daha önce değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilen tutarı aşmamak şartıyla söz konusu artış kazanç olarak muhasebeleştirilmektedir.

⁴⁰⁹ David Cairns, "The Use of Fair Value in IFRS", **Accounting in Europe**, Vol.3, No.1, 2008, s.19.

⁴¹⁰ Ahmet Gökğöz, "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi", **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:8, Yıl:8, 2012, s.74.

- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlık veya varlık grubu için sınıflandırma tarihinden itibaren amortisman veya itfa payı ayrılmamaktadır.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar bilançoda dönen varlıklar içerisinde ayrı bir başlık altında yer almaktadır. Devam etmekte olan satışı etkileyen durum ve şartlar varsa ayrıca dipnotlarda açıklanmaktadır.⁴¹¹

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya varlık grubu, Akdoğan ve Sevilengül'ün çalışmalarında, Tek Düzen Hesap Planı'nda varlık olarak 19 no.lu hesap grubunda açılacak olan "19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar" hesabında izlenmesi önerilmektedir. Ayrıca, varlık grubuna ilişkin yükümlülük ise borç olarak 39 no.lu hesap grubunda açılacak olan "39X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülük" hesabında izlenmesi önerilmektedir. Satış amaçlı sınıflanan duran varlık veya varlık grubunun satışında ortaya çıkacak kazanç veya kayıplar ile değerlendirme sonucu oluşacak artış veya azalışların 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı no.lu hesaplara aşağıdaki gibi açılacak alt hesaplarda izlenmesi önerilmektedir.⁴¹²

İşletmenin sahip olduğu satış amaçlı duran varlığın standartta yer alan koşulları sağlayamadığı noktada söz konusu varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılmasına son verilmektedir. İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlığı satış amacıyla elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmasından önceki ve varlığın satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmamış olması durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ve satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından düşük olanı ile ölçmektedir.⁴¹³

Durdurulan faaliyetlere ait varlık ve yükümlülükler satış amaçlı elde tutulan varlık ve yükümlülükler içerisinde yer alırken, bunlara ilişkin gelir ve giderler gelir tablosunda ayrı bir başlık halinde raporlanmaktadır.⁴¹⁴ Durdurulan faaliyetlere ilişkin

⁴¹¹ Tomaszewski ve Shoaf, a.g.e., s.44.

⁴¹² Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, 2007, s.74.

⁴¹³ Christian Dieter Ladenbach, **Wiley Regulatory Reporting : IFRS Essentials**, USA: John Wiley Sons Inc., 2013, s.429.

⁴¹⁴ Kaval, Örtün ve Karapınar, a.g.e., s.744.

giderler, faaliyet karını, devam eden faaliyetlere ilişkin karı ve toplam karı artırmaktadır. Bu nedenle faaliyetlere ilişkin giderlerin durdurulan faaliyetlere dağıtılması kazanç yönetim yollarından biri olarak kullanılarak finansal tablo manipölasyonlarına neden olabilmektedir.⁴¹⁵

Örnek:

ABC İşletmesi 01.01.2014 tarihinde maliyet değeri 200.000 ve birikmiş amortismanı 40.000 TL tutarında bir otomobile sahiptir. ABC İşletmesi %10 oranında doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır. 30 Nisan 2014 tarihinde işletme yönetimi gelecek yıl otomobili elden çıkarmaya karar vermiştir. 30 Nisan 2014 tarihinde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 125.000 TL olan otomobilin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri yıl sonunda değişmemektedir.⁴¹⁶

Net Defter Değeri = [Defter Değeri – Birikmiş Amortisman]

NDD = [160.000 – (20.000*0,10*4/12)]

NDD = 153.333

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer: 125.000

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar net defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden küçük olan ile değerlendirilmektedir. Buna göre satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (125.000) ile değerlendirilmektedir.

Ancak net defter değeri, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden yüksek olduğu için (153.333–125.000) 28.333 TL’lik değer düşüklüğü raporlanmaktadır.

⁴¹⁵ Abhijit Barua, Steve Lin ve Andrew M. Sbaraglia, “Earnings Management Using Discontinued Operations”, **The Accounting Review**, Vol.85, No.5, 2010, s.1488.

⁴¹⁶ H.R.B. Opperman vd., **Accounting Standards**, Lansdowne: Juta Company, 2008, s.693.

2.8. TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı

2.8.1. Hisse Başına Kazanç Kavramı

Hisse başına kazancın tahmini hem işletme yöneticileri hem de yatırımcılar için önemlidir. İşletme dışı yatırımcılar karlı yatırım portföylerinin tespitinde bu tahminleri kullanmaktadır. Yöneticiler ise bu tahmini önemli bütçe, sermaye yatırımı ve diğer kaynak yaratma kararlarında önemli bir veri olarak kullanmaktadır. Dolayısıyla hisse başına kazanç kavramının doğru hesaplanarak tahmin edilmesi sermaye piyasalarında optimum portföy yönetimi ve optimum finansman açısından önemlidir.⁴¹⁷

UFRS’de hisse başına kazanç verisinin gelir tablosunda yer alması gerekmektedir. Hisse başına kazanç bir muhasebe dönemindeki net kar rakamının işlemde olan hisse senetleri ağırlıklı ortalamasına bölünmesiyle hesaplanmaktadır.⁴¹⁸

Basit ve sulandırılmış hisse başına kazanç olmak üzere iki tür hisse başına kazançtan söz edilebilmektedir.⁴¹⁹

Basit (Adi) Hisse Başına Kazanç: Ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zararın dönemin adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına bölünmesiyle hesaplanmaktadır. Adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kar tutarı hesaplanırken imtiyazlı hisse senedi sahiplerine ödenecek kar paylarının düşülmesi gerekmektedir.⁴²⁰

Sulandırılmış Hisse Başına Kazanç: İşletmenin sahip olduğu tüm opsiyonların ve varantların kullanılması ile tüm hisse senedine dönüştürülebilir tahvillerin ve imtiyazlı hisse senetlerinin hisse senedine dönüştürülmesi varsayımı altında hesaplanan kazanç türüdür.⁴²¹

Hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalaması hesaplanırken, özsermayede bir değişiklik olmadan ortakların sahip olduğu hisse senedi sayısını değiştiren uygulamalar da göz önünde bulundurulmaktadır. Örneğin, bedelsiz hisse senedi ihracı, hisse

⁴¹⁷ Wei Zhang, Quing Chao ve Marc J. Schniederjans, “Neural Network Earnings per Share Forecasting Model: A Comparative Analysis of Alternative Methods”, **Decision Sciences**, Vol.35, No.2, Spring 2004, s.206.

⁴¹⁸ Weil, a.g.e., s.684.

⁴¹⁹ Putra, “Dilutive Securities and Earnings per Share”, **Accounting Financial&Tax**, <http://accounting-financial-tax.com/2010/02/dilutive-securities-and-earnings-per-share-eps/>, 2010, [Erişim Tarihi: 02.12.2013].

⁴²⁰ Değer Alper ve Aylin Poroy Arsoy, “Sulandırmanın Hisse Başına Kazanç Uygulamasına Etkileri”, **Mali Çözüm**, Sayı:94, 2009, s.63.

⁴²¹ Thomas W. Scott ve Heather A. Wier, “On Constructing an EPS Measure: An Assessment of the Properties of Dilution”, **Contemporary Accounting Research** Vol. 17, No. 2, Summer 2000, s.306.

bölünmesi, hisse birleştirilmesi, rüçhan hakkı kullanımı uygulamaları, adi hisse başına kazancın hesaplanmasında hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasını etkileyerek oranı değiştiren uygulamalardır. Ancak, TMS 33'e göre bu etki hisse başına kazancın hesaplanmasında sulandırma etkisi olarak nitelendirilmemektedir. Zira hisse başına kazanç oranının hesaplanmasında sulandırma etkisinin oluşabilmesi için hem dönem karının hem de hisse senedi sayısının değişmesi gerekmektedir. Sulandırma etkisi ancak potansiyel hisse senetlerinin varlığı ile ortaya çıkabilmektedir.⁴²²

2.8.2. Hisse Başına Kazancın Finansal Tablolarda Sunumu

TMS 33'e göre işletmeler gelir tablolarının sonunda adi hisse başına kazanç ve sulandırılmış hisse başına kazanç tutarlarını açıklamaktadır. Eğer sulandırılmış hisse başına kazanç tutarı bir dönemde sunulmuşsa, izleyen dönemlerde adi hisse başına kazanç tutarı sulandırılmış hisse başına kazanç tutarına eşit olsa bile, gelir tablosunun sonunda açıklanmaktadır. İşletmenin dönem sonunda zarar elde etmesi durumunda da adi hisse başına kazanç ve sulandırılmış hisse başına kazanç tutarları açıklanmaktadır.⁴²³

Örnek: Koç Holding A.Ş. 31 Aralık 2013 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan hisse başına kazanç açıklaması yukarıda anlatıldığı gibi net kar rakamının işlemde olan hisse senetleri ağırlıklı ortalamasına bölünmesiyle hesaplanmış ve geçmiş dönem ile karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.⁴²⁴

Pay Başına Kazanç	2013	2012
Net dönem karı	4.000.309	3.743.823
Kontrol gücü olmayan paylara ait net dönem karı	1.320.596	1.419.673
Ana ortaklığa ait net dönem karı	2.679.713	2.324.150
Beheri 1 Kr olan nominal değerli hisselerin ağırlıklı ortalama adedi	253.589.800.000	253.589.800.000
Pay başına kazanç (Kr)	1,057	0,916

⁴²² Alper ve Arsoy, a.g.e., s.62.

⁴²³ Tiffin, a.g.e., s.137.

⁴²⁴ Kamuyu Aydınlatma Platformu, "Koç Holding A. Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu", kap.gov.tr/api/download.aspx?tip=bildirimek&id=120557...338266, [Erişim Tarihi: 28.01.2015].

2.9. TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı Kapsamında Risk Açıklamaları

Risk yönetimi son yıllarda oldukça önemli bir konu haline gelerek kurumsal yönetimin köşe taşı haline gelmektedir. Bu süreçte işletmelerin tüm paydaşlarıyla risk üzerine yeterli iletişimde bulunması hususu gündeme gelmiştir.⁴²⁵

Risk yönetimi üzerine bilgilendirme işletme içi ve işletme dışı risklerin raporlanması olarak iki grupta ele alınmaktadır. İşletme içi riskin raporlanması yönetim ve çalışanlarla riskin belirlenmesi, ölçülmesi, gelişimi ve izlenmesi hakkındaki bilgilerin paylaşılmasıdır. İşletme dışı risklerin raporlanması (kamuya açıklama) ise genellikle dış kaynaklardan finanse edilen ve düzenleyici kuruluşlar, kreditorler ile yatırımcıların direktifi altındaki işletmelerin risklerle ilgili raporlamasıdır. Bu şekildeki risk raporlaması genellikle düzenleyicilerin kurallarına bağlı olarak açıklayıcı bültenlerde veya yıllık raporlarda yapılmaktadır. Açıklayıcı bültenler genellikle risk aralıklarından etkilenen mevcut ve potansiyel yatırımcıların yaklaşımlarını içerirken, yıllık raporlarda finansal tablolarda (özellikle dipnotlarda) niteliksel ve niceliksel risk açıklamaları yapılmaktadır.⁴²⁶

Özellikle son yıllarda yaşanan Enron ve Parmalat gibi büyük çaplı finansal skandallardan sonra risk ile ilgili açıklamalara kamuoyunun talebi artmaktadır.⁴²⁷ Artan talebin yansımaları UFRS’de de görülmektedir. UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardının yayınlanmasıyla finansal araçlarla ilgili açıklama zorunluluklarını ilk defa ayrı bir standartta ele almıştır. UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardında yer alan benzer maddeler UFRS 7 ile yer değiştirmiştir. Ancak piyasa riski ile ilgili niteliksel ve niceliksel açıklamaların yapılma zorunluluğu yeni bir açıklama olarak standart setinde ele alınmaktadır.

TFRS 7, tüm paydaşların işletmenin risk oluşumları hakkında öngörude bulunmalarını sağlayacak yeterli niteliksel ve niceliksel açıklamalara sahip olacağı

⁴²⁵ Philip M. Linsley ve Philip J. Shives, “Risk Reporting: A Study of Risk Disclosures in the Annual Reports of UK Companies”, *The British Accounting Review*, Vol.38, No.4, December 2006, s.388.

⁴²⁶ Kaouthar Lajili ve Daniel Zeghal, “A Content Analysis of Risk Management Disclosures in Canadian Annual Reports”, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol.22, No.2, 2009, s.128.

⁴²⁷ Christopher L. Jones ve Cathy J. Cole, “Management Discussion and Analysis: A Review and Implications for Future Research” *Journal of Accounting Literature*, Vol.24, No.2, 2005, s.138.

finansal tablolar oluşturulmasını hedeflemektedir. Aşağıda yer alan Tablo 2.2.’ye göre işletmeler niceliksel piyasa riski oluşumlarını Riske Maruz Değer Analizi veya Duyarlılık Analizi’nden birini seçerek açıklamaktadır.

Tablo 2.2. TFRS 7’ye Göre Niceliksel ve Niteliksel Piyasa Riski Açıklamaları

Düzenleme Konusu	Açıklama
Niteliksel Açıklama	İşletme her risk türünün nasıl oluştuğunu ve açığa çıktığını hedefleri ve ilkeleri doğrultusunda risk yönetim süreci, ölçüm yöntemleri ve bir önceki raporlama döneminden itibaren değişiklikleri kapsamında açıklar.
Niceliksel Açıklama	İşletme raporlama tarihi itibarıyla piyasa riski (kur riski, faiz oranı riski ve diğer fiyat riski) oluşumuna ait niceliksel verilerin özetini açıklar.
Duyarlılık Analizi	Duyarlılık analizi raporlama tarihinde ortaya çıkan piyasa riskinin her türü için uygulanabilir. İlgili risk değişkenlerine ilişkin değişimlerin kar veya zarar ile özkaynakları nasıl etkileyeceği ve bu tür analizlerde kullanılan yöntemler ve varsayımlar açıklanır.
Riske Maruz Değer Analizi	Tek değişkenli duyarlılık analizi yerine çok değişkenli riske maruz değer analizi de uygulanabilir. Bu yöntem risk değişkenleri ve çeşitlendirmenin potansiyel etkileri arasındaki bağımlılığı daha iyi yansıtır. Bu tür analizlerde kullanılan yöntemler ve varsayımlar açıklanır.

Kaynak: Stefan Hunziker, “The Disclosure of Market Risk Information Under IFRS 7: Evidence from Swiss Listed Non-Financial Companies”, **IFZ Working Paper**, No.0020/2013, s.3.

Tablo 2.2. TFRS 7’ye Göre Niceliksel ve Niteliksel Piyasa Riski Açıklamaları’nda görüldüğü gibi duyarlılık analizi uygulayan işletmeler, kar veya zarar ile özkaynak üzerindeki risk değişkenlerinin etkisini, bilanço tarihi itibarıyla ilgili risk değişkeninde makul düzeyde olası bir değişiklik meydana geldiğinde ve anılan değişikliğin bilanço tarihinde var olan risklere uygulandığını varsayarak açıklar. Duyarlılık analizinde gelecekteki potansiyel kazançlardaki kayıpları, piyasa fiyatlarındaki değişikliklerden kaynaklanan gerçeğe uygun değer veya nakit akışı farkları belirli bir zaman aralığında ve belirli bir olasılık dahilinde açıklanır.⁴²⁸

TFRS 7’nin yoğunlaştığı niteliksel ve niceliksel risk açıklamaları kredi riski, likidite riski ve piyasa riski üzerinedir. Kredi riski müşterilerden yapılacak tahsilatların yapılamaması riskidir ve müşterilerin kredi kalitesinin bir fonksiyonu olarak ortaya çıkmaktadır. Likidite riski ise yönetimin mevcut likiditesini aşan yükümlülüklerinin olmasından kaynaklanan borçlarını vadesinde ödeyememe riskidir. Piyasa riski piyasa

⁴²⁸ Hunziker, a.g.e., s.4.

fiyatlarındaki dalgalanmalardan kaynaklanan oluşumları işaret eder.⁴²⁹ TFRS 7'ye göre faiz oranları ve döviz kurları fiyatlarda dalgalanma yaratan unsurlardır. Piyasa riski sadece bu iki faktörden meydana gelmemektedir. Bu nedenle bazı faktörlerle ilgili önemli değişiklikler (hisse senedi fiyatları, gayrimenkul fiyatları, emtia fiyatları gibi) açıklanmaktadır.⁴³⁰

Örnek:

Koç Holding A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihli konsolide finansal tablolarında emtia fiyat riskine ilişkin niteliksel açıklaması aşağıda yer almaktadır.⁴³¹

Emtia Fiyat Riski

Grup'un Bağlı Ortaklıkları'ndan Tüpraş, üretimde kullanmak üzere edindiği ham petrol stokları ile ilgili olarak petrol fiyatlarındaki dalgalanmaların etkilerine maruz kalmaktadır. Tüpraş yönetimi söz konusu riskin bertaraf edilmesi için elde bulundurduğu stok miktarlarını düzenli olarak gözden geçirmektedir.

Tüpraş'ın ürün satış fiyatları 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda tanımlandığı üzere “en yakın erişilebilir dünya serbest piyasa oluşumu” olan, Akdeniz ürün fiyatları ve USD satış kuru takip edilerek belirlenmektedir. Yasal tanım çerçevesinde Akdeniz piyasasındaki petrol ürünleri fiyatlarında oluşan değişiklikler ve USD kurundaki değişim Tüpraş yönetimi tarafından günlük olarak değerlendirilmekte ve bu iki faktöre göre oluşturulan yeni fiyat, yürürlükteki satış fiyatlarından anlamlı bir şekilde yukarı ya da aşağı yönde farklılık gösterdiğinde ürün satış fiyatları güncellenmektedir.

⁴²⁹ Margaret Woods ve Kevin Dowd, “Market Risk Reporting by the World’s Top Banks: Evidence on the Diversity of Reporting Practice and the Implications for International Accounting Harmonisation”, **Spanish Accounting Review**, Vol.11, No.2, 2009, s.9.

⁴³⁰ Jannis Bischof, “The Effects of IFRS 7 Adoption on Bank Disclosure in Europe”, **Accounting in Europe**, Vol.6, No.2, 2009, s.170.

⁴³¹ Kamuyu Aydınlatma Platformu, “Koç Holding A. Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu”, kap.gov.tr/api/download.aspx?tip=bildirimek&id=120557...338266, [Erişim Tarihi: 28.01.2015].

2.9. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergi

Birçok ülkede işletmeler, belirli bir dönem boyunca elde ettiği gelir üzerinden vergi ödemektedir. Gelir vergisinin tutarı vergilendirilebilir gelir üzerinden uygulanan vergi oranı aracılığıyla hesaplanmaktadır. Bir dönem için vergilendirilebilir gelir, vergi kanunlarında açıklanan vergilendirilebilir kazançlardan indirilebilir giderler düşülerek elde edilmektedir. Vergilendirilebilir gelir finansal muhasebe ilkeleri temel alınarak hesaplanırsa da vergi mevzuatı ve finansal muhasebe ilkeleri arasında çok sayıda farklılık ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle vergilendirilebilir gelirin vergi öncesi hesaplanan finansal gelire (mali kar) eşit olması nadiren rastlanan bir durumdur. Finansal ve vergi muhasebesi arasında bulunan bu farklılıklara istinaden finansal tablolarda vergi etkisinin (ertelenmiş vergi muhasebesi) nasıl ele alınacağı tartışılan bir konudur.⁴³²

TFRS'ye göre raporlama yapıldığında finansal tablolarda hesaplanan vergi ile vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi arasında farklılık oluşmaktadır. Ticari karı esas alan TFRS ile mali karı esas alan vergi kanunları arasında ortaya çıkan bu farklar geçici ve sürekli farklar olmak üzere iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan farkların geçici olması durumunda, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'na göre, geçici farkların vergi etkilerinin işletmenin finansal tablolara yansıtılabilmesi ve işletmenin gerçek finansal durumunun görülebilmesi için ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.⁴³³ Geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklardan oluşur. Vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar. İndirilebilir geçici farklar ise gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır. Ertelenmiş vergi borçları, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergileri tutarlarıdır. Ertelenmiş vergi varlıkları ise, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış

⁴³² Anja Hjelström, "Understanding International Accounting Standard Setting: A Case Study of the Process of Revising IAS 12, Income Tax", **Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy Stockholm School of Economics**, 2005, s.117.

⁴³³ Ömer Tekşen, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2010, Vol.15, No.2, s.298.

vergi avantajlarından dolayı gelecek dönemlerde kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarından oluşmaktadır.⁴³⁴

Finansal tablolarda vergiye ilişkin yapılan açıklamalar da geçici farklar hakkında detaylı bilgi kaynağı sağlamaktadır. Örneğin 2011 yılında Poterba'nın yaptığı araştırmaya göre işletmelerin ertelenmiş vergi yükümlülükleri, ertelenmiş vergi varlıklarına göre daha yüksek olmakta ve amortisman en önemli geçici fark kaynağı olarak belirlemektedir. Buna göre ertelenmiş vergi varlığının önemli bölümünü oluşturan değerleme farklarının vergi faydası sağlamadığı tespit edilmektedir.⁴³⁵

Ertelenmiş vergi kavramı esasında karşılaştırılabilirlik ilkesine dayanmaktadır. Bir gelir veya gider unsuru raporlandığı dönemde, bu unsurların vergi etkisinin de aynı dönemde raporlanması gerekmektedir.⁴³⁶ Söz konusu standart incelendiğinde, finansal tabloların gerçeği yansıtmasına katkı sağlayan ve dönem karını daha doğru göstermeyi amaçlayan bir standart olduğu görülmektedir.⁴³⁷

Örnek:

ABC İşletmesi 01.10.2015 tarihinde 110.000 TL karşılığında bir makine satın almış, normal amortisman yöntemi kullanacaktır. Makinenin faydalı ömrü 10 yıldır. Bu durumda vergi kurallarına göre 11.000 TL gider olarak raporlanacaktır, muhasebe kurallarına göre ise 3 aylık amortisman ayrılacaktır. $110.000/10 = 11.000$ TL yıllık, $11.000 /12 = 916,67$ TL aylık $916,67*3= 2750,00$ TL. Dolayısıyla vergi kurallarına göre 8.250 TL daha az vergi öncesi kar hesaplanmış olmaktadır.

⁴³⁴ Ernst Young, Income Taxes, Downloads/financialreportingdevelopmentsbb1150 incometaxes19september 2013.pdf, s.14, September 2013, [Erişim Tarihi: 10.08.2014].

⁴³⁵ J. Rao Poterba,, Seidman J., “Deferred Tax Positions and Incentives for Corporate Behavior around Corporate Tax Changes”, **National Tax Journal**, Vol. 64, No.1, 2011, s.57.

⁴³⁶ Thomas H. Beechy, “The Make-Believe World of Future Income Taxes”, **Accounting Perspectives**, Vol.6, No.3, 2007, s.222.

⁴³⁷ Fatma Ulucan Özkul, “The Importance of Internalization in Producing High Quality Accounting Data: The Case of Turkey”, **Global Conference on Business, Economics, Management, Tourism**, 26 October 2013, Barcelona-Spain.

	Muhasebe Kurallarına Göre	Vergi Kurallarına Göre
Vergi Öncesi Kar	47.250	39.000
Vergi %20	(9.450)	(7.800)
Vergi Sonrası Kar	37.800	31.200

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark cari vergi oranıyla çarpıldığında çıkacak olan tutardır. Aşağıdaki şekilde hesaplanmış ve muhasebeleştirilmiştir.⁴³⁸

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü: $[(11.000 - 2.750) * \%20] = 1.650 \text{ TL}$

<u>31.12.2015</u>	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ KARŞILIKLARI	9.450
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ KARŞILIKLARI	7.800
483 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.650

⁴³⁸ TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, <http://earsiv.okan.edu.tr/xmlui/bitstream/handle>, [Erişim Tarihi: 12.01.2015].

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 10 - TMS 10 AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.1. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Tarihsel Gelişimi

1973 yılında IASC'nin (UMSK - Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) kurularak 1975 yılında ilk muhasebe standardını yayımlamasıyla muhasebede standartlaşma çalışmaları başlamıştır.⁴³⁹ Bu gelişmeler globalleşmenin etkisiyle Türkiye'ye de kısa sürede yansımıştır. Türkiye, standartları Türkçe'ye tercüme ederek TMS'nı yayımlamıştır. IASB ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) arasında imzalanan telif anlaşması sonucu, standartların yayımlama tarihleri dışında UMS/UFRS ve yayımlanan TMS/TFRS arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Bu kısımda IASB'nin UMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın güncelleme çalışmaları doğrultusunda şekillenme sürecine ve Türkiye'de TMS 10'a ilişkin tebliğ tarihlerine yer verilmiştir.

3.1.1. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Dünyada Tarihsel Gelişimi

IASC, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı'nın taslak metnini 1977 yılında yayımlamış ve standart 1980 yılında yürürlüğe girmiştir.⁴⁴⁰ Standardın tarihsel gelişimi incelendiğinde ilk dönemlerde karşılıklar, koşullu varlıklar ve koşullu borçları da kapsadığı görülmektedir.⁴⁴¹ 1998 yılında FASB ve IASB arasında yürütülen karşılaştırma projesi ile US GAAP ve IASB arasındaki farklılıklarını azaltması hedeflenmiştir. Bu proje kapsamında IAS 37: Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu

⁴³⁹ Mary E. Barth, Wayne R. Landsman ve Mark H. Lang, "International Accounting Standards and Accounting Quality", *Journal of Accounting Research*, Vol.46, No.3, June 2008, s.471.

⁴⁴⁰ K.S. Muthupandian, "IAS 10: Events After Reporting Period-A Closer Look", *The Management Accountant MPRA Paper Series*, Vol:11, No: 43, 2008, s.2.

⁴⁴¹ Consultafirs, "International Accounting Standard 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets", http://www.consultafirs.com/adjuntos/en_biblioteca_30.pdf, s.1035, [Erişim Tarihi: 04.10.2014].

Borçlar Standardı UMS 10 kapsamından çıkarılarak, 2000 yılında ayrı bir standart olarak yürürlüğe girmiştir.⁴⁴²

Tablo 3.1.’de UMS 10’un tarihsel gelişimi yer almaktadır.

Tablo 3.1. UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tarihçesi

Tarih	Açıklama
Temmuz 1977	Taslak Metin (Exposure Draft- E10) “Karşılıklar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”
Ekim 1978	UMS 10 Karşılıklar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar – 1 Ocak 1980 yürürlüğe girmiştir.
1994	UMS 10 (1978) yeniden düzenlenmiştir.
Ağustos 1997	Taslak Metin (Exposure Draft- E10) UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Eylül 1998	UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Kasım 1998	Taslak Metin (Exposure Draft - E63) “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”
Mayıs 1999	UMS 10 (1999), UMS 10 (1978)’un bilanço tarihinden sonraki olaylar ile ilgili bölümlerinin yerini almıştır.
1 Temmuz 1999	UMS 37, UMS 10 (1978) ’un karşılıklar ile ilgili bölümlerinin yerini alarak yürürlüğe girmiştir.
1 Ocak 2000	UMS 10 (1999) yürürlüğe girmiştir.
18 Aralık 2003	UMS 10’un revize edilmiş hali IASB tarafından yayımlanmıştır.
1 Ocak 2005	UMS 10 (2003 yılında revize edilen) yürürlüğe girmiştir.
6 Eylül 2007	UMS 1’deki revizyonlara bağlı olarak “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” olarak başlığı değiştirilmiştir.

Kaynak: Deloitte, “IAS 10-Events After the Reporting Period”, <http://www.iasplus.com/en/standards/standard9>, [Erişim Tarihi:25.01.2013].

2007 yılında UMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’ndaki terminolojiye yönelik geniş çaplı revizyona gidilmiştir. Bu revizyonla birlikte IAS 10’un başlığındaki, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” ifadesi yerine “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” ifadesi kullanılmaya başlanmıştır.⁴⁴³ Ancak ulusal ve uluslararası muhasebe literatüründe 2007 yılından sonra yapılan bazı çalışmalarda halen “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” ifadesi kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmada

⁴⁴² Financial Accounting Standards Board, “IASC-U.S. Comparasion Project”, <http://www.fasb.org/intl/iascpq.shtml>, [Erişim Tarihi: 04.10.2014].

⁴⁴³ International Accounting Standard Board, **A Guide Through International Financial Reporting Standards**, United Kingdom: IASCF Publications, 2008, s.1027.

IASB'nin yayımladığı son yorum ve tebliğler esas alınarak “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” ifadesi kullanılmaktadır.

3.1.2. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Türkiye’de Tarihsel Gelişimi

TMSK, 2005 yılında IASB ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe tercümelerini Türkiye Muhasebe Standartları olarak Resmi Gazete’de yayımlamıştır.⁴⁴⁴ TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı da, 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standartta daha sonra sırasıyla aşağıda yer alan tebliğler aracılığıyla güncellemeler yapılmıştır:⁴⁴⁵

- 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazete’de 52 No.’lu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de 71 No.’lu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de 81 No.’lu tebliğ,
- 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete’de 110 No.’lu tebliğ.

Muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ilişkin gelişmeler KGK’nın internet sitesinde yayımlanmaktadır.

3.2. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Amacı

Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı, finansal tabloların raporlanması ve onaylanması arasındaki zaman diliminde ortaya çıkan olayları ele alarak finansal tabloların doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanmasına hizmet etmektedir.

Standart, raporlama dönemi ile finansal tabloların onaylanması arasında geçen zaman diliminde ortaya çıkan güncel bilgileri yansıtmayı hedeflemektedir.⁴⁴⁶ Finansal tabloların onaylanması ve yayımlanması raporlama dönemini takiben belirli bir süreç gerektirmektedir. Bu süreçte işletme ile ilgili olaylar devam etmektedir. Söz konusu

⁴⁴⁴ Akdoğan, a.g.e., s.4.

⁴⁴⁵ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS10.doc, [Erişim Tarihi: 23.01.2013].

⁴⁴⁶ Ahmet Türel, “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Satış İfadeleri ile İlgili Finansal Raporlama Yaklaşımları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2012, s.111.

zaman zarfında gerçekleşen olaylar finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilir. Raporlama döneminden sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bazı olayların etkilerinin finansal tablolara yansıtılması veya dipnotlarda açıklanması gerekebilir.⁴⁴⁷ Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar'ın finansal tablolar ve dipnotlar ile bağlantısını kuran TMS 10'un amacı aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:⁴⁴⁸

Bir işletmenin raporlama döneminden sonra ortaya çıkan hususlarla ilgili finansal tablolarını hangi durumlarda düzeltmesi ve/veya finansal tablo eklerinde açıklama yapması gerektiğini belirlemektir. Bu standart aynı zamanda, raporlama döneminden sonra süreklilik varsayımının yitirildiği durumların ortaya çıkması halinde muhasebeleştirme, sunum ve açıklama kurallarını ortaya koymaktadır.⁴⁴⁹

3.3. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nın Kapsamı

TMS 10, bilanço tarihi ile finansal tabloların onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda kullanılmaktadır. Bilanço tarihi ile finansal tabloların onaylanma tarihi arasında:⁴⁵⁰

- Gelecekteki finansal tabloları etkileyecek olaylar ortaya çıkmış,
- Geçmişte ortaya çıkmış olaylarla ilgili bilgiler yeni öğrenilmiş,
- Finansal tablolar düzenlenirken kullanılan muhasebe tahminlerinde değişiklikler yapılmış olabilir.

İlk iki madde TMS 10'un kapsamına girerken, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin finansal tablolara etkisi "TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe

⁴⁴⁷ Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkiler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91, 2009, s.69.

⁴⁴⁸ Ralph Tiffin, **The Complete Guide to International Financial Reporting Standards: Including IAS and Interpretation**, 2. Edition, Thorogood, 2005, s.140.

⁴⁴⁹ Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, Fourth Edition, s.240.

⁴⁵⁰ Haluk Sumer ve Mert Erer, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Vol:11, No:1, Mart 2009, s.3.

Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” kapsamında değerlendirilir.

TMS 10, beş temel konuyu ele almaktadır.⁴⁵¹

- Finansal Tabloların Yayınlanması İçin Onay Tarihi,
- Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren Olaylar,
- Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar,
- Temettüler,
- İşletmenin Sürekliliği.

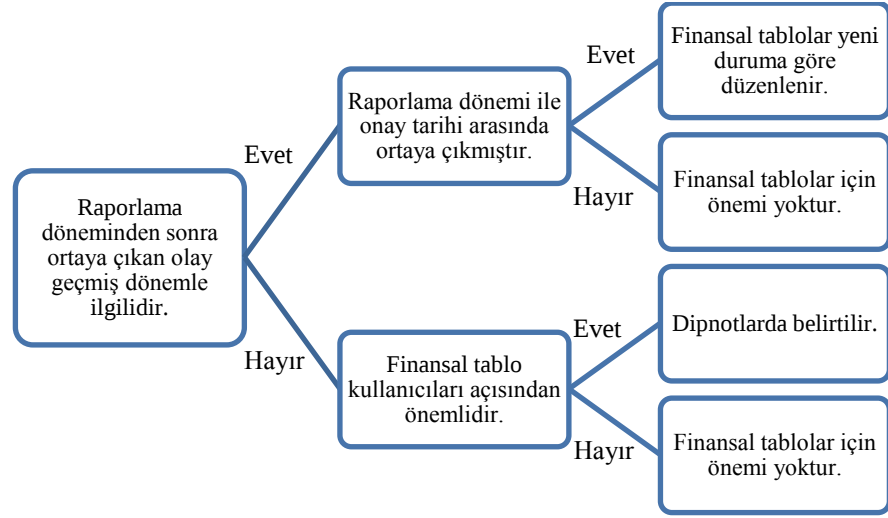
TMS 10, raporlama tarihinden sonraki olayların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına yönelik bir kılavuz olarak tanımlanabilir. Söz konusu kılavuzda raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olaylar iki kategoriye ayrılmaktadır.⁴⁵²

Düzeltme gerektiren olaylar: Raporlama tarihinde olayın var olduğuna ilişkin kanıtın mevcut olduğu durumlardır.

Düzeltme gerektirmeyen olaylar: Raporlama tarihinden sonra olayın gerçekleştiğine ilişkin belirtilerin mevcut olduğu durumlardır.

⁴⁵¹ Deloitte, “UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMSRaporlama6nemindeSonrakiOlaylar.pdf>, [Erişim Tarihi: 25.01.2013].

⁴⁵² IAS 10, para.3 ve Robert J. Kirk, **International Financial Reporting Standards in Depth Volume 1: Theory and Practice**, First Publishing, UK: Elsevier, 2005, s.259.



Şekil 3.1. Düzeltme Gerektiren ve Gerektirmeyen Olayların Ayrımında Kullanılabilecek Karar Ağacı

Kaynak: J.S. Tanski, *Internationale Rechnungslegung: IFRS/IAS Schritt für Schritt*, 2. Auflage, München: Beck Wirtschaftsberater im dtv, 2005, s.103 Aktaran: Haluk Sumer ve Mert Erer, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Vol:11, No:1, Mart 2009, s.5 ve National Treasury Republic of South Africa, “GRAP Implementation Guide for Municipalities”, 2008, http://mfma.treasury.gov.za/MFMA/Guidelines/MunicipalGRAPManuals/EventsAfter_ReportingDate.pdf, s.19.[Erişim Tarihi:20.02.2013].

Şekil 3.1.’de yer alan karar ağacına göre; raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olay geçmiş dönemle ilgili ve raporlama tarihi ile onay tarihi arasında ortaya çıkmışsa finansal tablolar yeni duruma göre düzenlenir. Raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olay geçmiş dönemle ilgili değil, ancak finansal tablo kullanıcıları açısından önemli etkiye sahipse finansal tablolar yeniden düzenlenmez, ortaya çıkan olay sadece dipnotlarda belirtilir. Geçmiş dönemle ilgili olay onay tarihinden sonra ortaya çıkmışsa finansal tablolarda yer verilmez. Raporlama dönemi ile onay tarihi arasında ortaya çıkan ancak finansal tablo kullanıcıları açısından önemsiz olarak nitelendirilen olaylar da finansal tablolarda yer almaz.⁴⁵³

3.4. Finansal Tabloların Yayınlanması İçin Onay Tarihi

Finansal tabloların bir yıllık bir dönemi kapsamak üzere düzenlendiği, TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’nda belirtilmiştir. Bu bir yıllık dönem “raporlama dönemi” olarak ifade edilmektedir.⁴⁵⁴ Raporlama tarihi ise; finansal

⁴⁵³ Sumer ve Erer, a.g.e., s.5.

⁴⁵⁴ Deloitte, “Finansal Tabloların Sunuluşu”, http://www.verginet.net/dtt/1/TMS1Finansal_TablolarinSunulusu3910.aspx, [Erişim Tarihi: 28.01.2013].

tabloların hazırlandığı ilgili raporlama döneminin son günüdür.⁴⁵⁵ Finansal tablolar da, bu dönemin sonunda “raporlama tarihi” itibariyle işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtacak biçimde düzenlenir. Her ne kadar finansal tablolar, raporlama tarihi itibariyle düzensen de dönem sonu düzeltme ve değereleme kayıtlarının yapılması, finansal tabloların denetlenmesi, yayımlanması ve onaylanması raporlama tarihinden sonraki bir zaman dilimi içerisinde tamamlanır.⁴⁵⁶

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama tarihi ile finansal tabloların onaylanma tarihi arasındaki sürede ortaya çıkan olayları veya gelişmeleri kapsamaktadır.⁴⁵⁷ UMS 10’un uygulandığı farklı ulusal sistemlerin farklı kurumsal yönetim ve yönetim yapıları bulunmaktadır.⁴⁵⁸ Bu nedenle finansal tabloların yayımı için onaylamaya yönelik süreçler; işletme yönetiminin yapısına ve finansal tabloların hazırlanması ve sonuçlandırılmasında dikkate alınan yasal düzenlemelere ve uygulamalara göre farklılık gösterebilmektedir.⁴⁵⁹ Ancak genel olarak, finansal tabloların yayımlanması kararı yönetim kurulu tarafından verildiği için yönetim kurulu tarafından finansal tabloların onaylandığı tarih, onaylanma tarihi olarak kabul edilir.⁴⁶⁰

Örnek:

ABC Şirketi’nin 31.12.2014 tarihi itibariyle sona eren finansal tablolarının hazırlanma dönemi yönetim tarafından 15.02.2015 tarihinde tamamlanmıştır. Finansal tabloların taslağı 18.02.2015 tarihinde yönetim kurulu toplantısında kurula sunulmuş ve yönetim kurulu tarafından yayımlanmak üzere onaylamıştır. 28.03.2015 tarihinde yıllık ortaklar genel kurul toplantısında ortaklar finansal tabloları onaylamıştır. Onaylanan finansal tablolar 06.04.2015 tarihinde SPK’na sunulmuştur.

Buradaki unsurlar göz önüne alındığında 31.12.2014 tarihli yıl sonu finansal tablolarının onaylanma tarihi 18.02.2015 tarihidir. Bu tarih yönetim kurulunun finansal tabloları yayımlanması için onayladığı tarih olup, ortaklar genel kurul toplantısı 28.03.2015, finansal tabloların onaylanma tarihi olarak dikkate alınmamaktadır.

⁴⁵⁵ IFAC, IPSAS 14- Events After The Reporting Date, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A22_IPSAS_14.pdf, s.377, [Erişim Tarihi: 28.01.2013].

⁴⁵⁶ Sumer ve Erer, a.g.e., s.2.

⁴⁵⁷ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.116.

⁴⁵⁸ Alexander ve Archer, a.g.e., s.105.

⁴⁵⁹ TMS 10, md.4.

⁴⁶⁰ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell ve Graham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Third Edition, USA: John Wiley Sons Inc, 2011, s.48.

Dolayısıyla raporlama döneminden sonraki olayların 31.12.2014 tarihi ile 18.02.2015 tarihi arasında gerçekleştiği kabul edilmektedir.⁴⁶¹

Bazı durumlarda, işletme yönetimlerinin finansal tabloları tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak (ibra edilmek) üzere sunması gerekebilmektedir. Bu durumda finansal tabloların, yönetimin üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih itibariyle onaylandığı (ibra edildiği) kabul edilmektedir.⁴⁶² Ayrıca, onaylanma tarihinden önce finansal tabloların kamuoyuna açıklanması mümkündür. Raporlama döneminden sonraki olaylar bu dönemde gerçekleşen olayları da kapsar. Asıl olan kamuoyuna açıklanma değil, onaylanma tarihidir.⁴⁶³

Örnek:

Yukarıdaki örnekte ABC Şirketi yönetiminin finansal tabloları yayımlamak için denetim kuruluna (yalnızca icra yetkisi olmayan üyelerden oluşan bir kurul) sunması gerekmektedir. ABC Şirket yönetimi finansal tabloların taslağını denetim kuruluna 16.02.2015 tarihinde sunmak amacıyla yayımlanmıştır. Denetim kurulu finansal tabloları 17.02.2015 tarihinde onaylamış ve yıllık genel kurul toplantısında 28.03.2015 tarihinde ortaklar tarafından onaylanmıştır. Onaylanmış finansal tablolar 06.04.2015 tarihinde SPK'na sunulmuştur.

Bu durumda ABC Şirketi'nin finansal tabloların onaylanma tarihi taslak finansal tabloların denetim kuruluna sunulduğu tarih olan 16.02.2015 tarihidir. Bu nedenle raporlama döneminden sonraki olaylar 31.12.2014 tarihi ile 16.02.2015 tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olayları kapsamaktadır.⁴⁶⁴

Örnek:

Bir işletmenin 31.12.2014 tarihi itibariyle sona eren finansal tabloları, 30.01.2015 tarih itibariyle yönetim kuruluna sunulmuştur. Yönetim kurulu 08.03.2015 tarihinde toplantı yapmış ve finansal tabloların yayınlanmasına karar vermiştir. 10.03.2015 tarihinde basına açık bir toplantı yapılarak önemli finansal tablo kalemleri

⁴⁶¹ Barry J.Eppstein ve Eva J. Jermakowicz, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, USA: John Wiley&Sons Inc.,2010, s.618.

⁴⁶² Ataman, Gökçen ve Çakıcı, a.g.e., s.94.

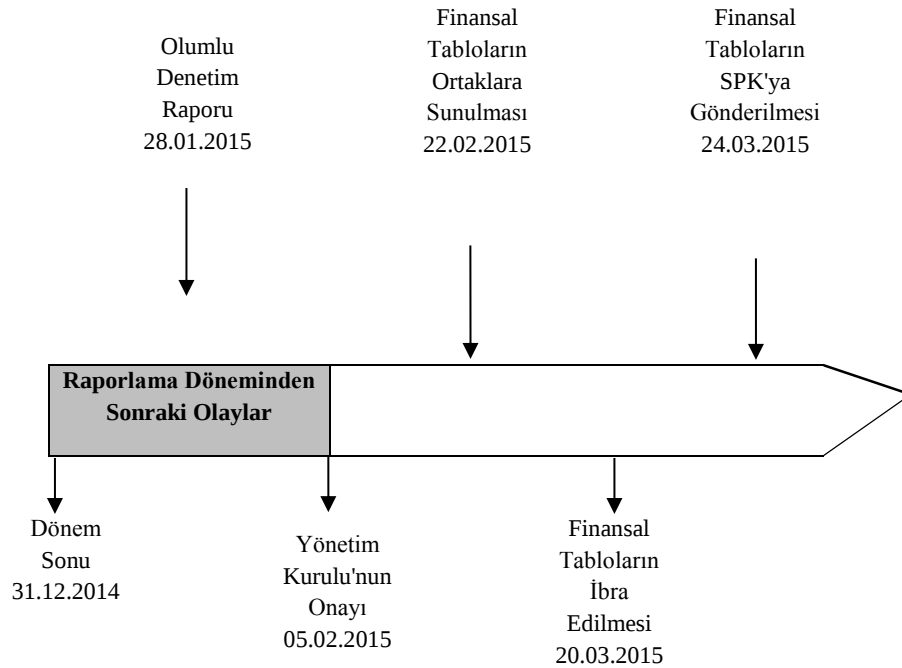
⁴⁶³ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.116.

⁴⁶⁴ Epstein ve Jermakowicz, a.g.e., s.618.

kamuoyuna duyurulmuştur. 15.05.2015 tarihinde ise finansal tablolar SPK'na gönderilmiştir. Buna göre, raporlama tarihinden sonraki dönem, 08.03.2015 tarihine kadar çıkan olayları kapsar. Bir başka ifade ile 08.03.2015 tarihi onaylanma tarihidir.⁴⁶⁵

Örnek:

ABC AŞ.'nin 31.12.2014 tarihi itibariyle sona eren finansal tabloları bir bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmiş ve 28.01.2015 tarihinde finansal tablolarla ilgili olumlu rapor düzenlenmiştir. 05.02.2015 tarihinde yönetim kurulu finansal tabloları yayınlamak üzere onay vermiştir. 22.02.2015 tarihinde de ABC AŞ.'nin finansal tabloları ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Genel kurul finansal tabloları 20.03.2015 tarihinde ibra etmiş ve finansal tablolar 24.03.2015 tarihinde SPK'ya gönderilmiştir. Bu durumda TMS 10 kapsamında raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar dönem başından yönetim kurulunun finansal tabloları yayımlamak için onay verdiği tarih olan 05.02.2015 tarihine kadar ortaya çıkan olayları kapsar.⁴⁶⁶



Şekil 3.2. Örneğe İlişkin Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Kapsamı

Kaynak: Sumer ve Erer, a.g.e., s.4.

⁴⁶⁵ Örtten, Kaval ve Karapınar, s.117.

⁴⁶⁶ Sumer ve Erer, s.3.

İşletme, finansal tabloların onaylandığı tarihi ve hangi yönetim organı tarafından onaylandığını dipnotlarda açıklamalıdır. Finansal tablo kullanıcılarının onaylanma tarihi hakkında bilgi sahibi olması bu tarihten sonraki olayların ilgili döneme ait finansal tablolarda yer almayacağı bilgisinin edinilmesi açısından önemlidir.⁴⁶⁷

3.5. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

Raporlama döneminden sonraki finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar aşağıdaki özellikleri taşımalıdır.⁴⁶⁸

- Olaya yol açan koşul raporlama tarihinde vardır veya geçerliliğini devam ettirmektedir.
- Olay mali tablolar için yapılan tahminleri etkiler.

İşletmeler raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolarını yeni duruma uygun şekilde düzenlerler. Bu düzeltme kapsamında finansal tabloya alınmış değer düzeltilir ve/veya daha önce finansal tablolara alınmamış olan değerler finansal tablolara dahil edilir.⁴⁶⁹

Standart, raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren olayları örneklerle açıklamaktadır.⁴⁷⁰

- Raporlama döneminden sonra sonuçlanan davalar için ayrılan karşılıklar,
- Raporlama dönemi sonu itibarıyla varlıklarda değer düşüklüğü,
- Raporlama döneminden sonra belirli hale gelen varlık maliyet veya gelirleri,
- Raporlama döneminden sonra belirli hale gelen ikramiye ve kar payları,
- Raporlama dönemi itibarıyla ortaya çıkan hata ve hileler.

⁴⁶⁷ KPMG, “IFRS Illustrative Financial Statements: Canadian First-time Adopters”, May 2010, http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/IllustrativeFinancialStatements/Documents/FTA_IllustrativeState_ments_Canada_ENG.pdf, s.28, [Erişim Tarihi: 28.01.2013].

⁴⁶⁸ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s.85.

⁴⁶⁹ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.117.

⁴⁷⁰ TMS 10, md.9.

Bu kısımda yukarıda sıralanan düzeltme gerektiren olaylar örnekler kapsamında açıklanmaktadır.

3.5.1.Raporlama Döneminden Sonra Sonuçlanan Davalar İçin Ayrılan Karşılıklar

Günümüz ekonomik çevresinde vergisel ve ticari davalar giderek artmaktadır.⁴⁷¹ Raporlama dönemi süresini aşan davaların bulunduğu bir hukuki çevrede finansal tablo hazırlayıcılar, işletmenin ilgili taraflarla oluşabilecek sorunlarını ve buna bağlı davaları gerekli mesleki özen ve dikkati göstererek takip etmek zorundadır.⁴⁷²

TMS 10'a göre işletmenin raporlama dönemi sonu itibariyle bir borcunun veya alacağının bulunduğunu teyit eden, raporlama döneminden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı uyarınca düzeltilir. Dava ile ilgili tutar için ayrılan karşılık tutarı daha önce finansal tablolarda yer almadıysa finansal tablolara alınır.⁴⁷³

Örnek:

ABC İşletmesi kazanacağını tahmin ettiği bir dava için dönem sonunda karşılık ayırmamıştır. Ancak 15.01.2014 tarihinde dava aleyhine sonuçlanmış ve ABC İşletmesi 10.000 TL'nin ödemesi kesinleşmiştir.

15.01.2014 tarihinde işletmenin finansal tabloları henüz onaylanmadığı için 31.12.2014 tarihli finansal tablolarında düzeltme yapılacaktır. Çünkü; TMS 10 bu noktada TMS 37'ye atıfta bulunarak raporlama döneminden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olan karşılık tutarının finansal tablolara alınacağına işaret edilmektedir. Bu kapsamda işletme kayıtlarına göre aşağıdaki muhasebe kaydı kullanılmaktadır.⁴⁷⁴

...../.....	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	10.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	10.000

⁴⁷¹ Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, "Hukuk Mahkemelerinde Ortalama Yargı Süresi", <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>, [Erişim Tarihi: 20.02.2013].

⁴⁷² Hanifi Ayboğa, "Muhasebe- Hukuk İlişkileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:68, Temmuz 2004, s.42.

⁴⁷³ TMS 10, md.9.

⁴⁷⁴ Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.72.

3.5.2. Raporlama Dönemi Sonrası Değer Düşüklüğü

Raporlama dönemi sonrası oluşabilecek değer düşüklükleri varlıklarda ve stoklarda değer düşüklüğü olmak üzere iki ayrı başlıkta incelenmektedir.

3.5.2.1. Raporlama Dönemi Sonrası Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 10'a göre, raporlama tarihi itibarıyla bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya raporlama tarihinden önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin raporlama tarihinden sonra ortaya çıkması halinde gerekli düzeltmeler yapılır. Böylece varlıkların defter değerlerinin kullanım değerleri veya gerçeğe uygun değerlerinden daha yüksek bir değerle gösterilmesi engellenerek daha gerçekçi değerlerle bilançoda yer almaları sağlanmış olmaktadır.

Örnek:

İşletmenin 31.12.2014 tarihinde sona eren yıllık döneme ilişkin finansal tabloları 28.02.2015 tarihi itibarıyla yayımlanmak üzere onaylanmıştır. İşletme 31.12.2014 tarihinden önce bir müşterisine kredili olarak ürün satışı gerçekleştirmiştir. 31.12.2014 tarihinde, işletme yönetiminin söz konusu müşteriden 200.000 TL tutarındaki ticari alacağı tahsil edemeyeceği yönünde bir kuşkusu yoktur. Ancak 2015 yılı Şubat ayında, finansal tabloların hazırlanmasının sonlandırılacağı sırada işletme, müşterisinin önemli ölçüde borçlarının olması, hemen hemen hiç nakit girişi yaratamaması ve muhasebe kayıtlarının kötü bir şekilde tutulması nedenleriyle tasfiyeye gidileceği bilgisini edinmiştir. Bundan dolayı, söz konusu müşteriden olan ticari alacaklar değersiz alacak olarak kabul edilmiştir. 200.000 TL tutarındaki değersiz hale gelen alacakların tamamı için karşılık ayrılmalıdır.⁴⁷⁵ Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıda yer almaktadır.

⁴⁷⁵ IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, <http://www.ifrs.org/Documents/modul32.pdf>, s.7, [Erişim Tarihi: 10.10.2013]

...../...../.....	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	200.000
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	200.000

Müşterinin dönem sonunun ardından gerçekleşen iflası, hemen hemen tüm iflas vakalarında olduğu gibi dönem sonundan önce başlayan olaylar dizisinin bir sonucudur. Dolayısıyla bu tür bir durum söz konusu ticari alacağın 31.12.2014 tarihi itibarıyla değer düşüklüğüne uğradığını göstermektedir. Ancak, borçlunun finansal açıdan yaşadığı olumsuzluklar 31.12.2014 tarihinden sonra başlamış olsaydı, başka bir ifadeyle borçlunun 31.12.2014 tarihindeki finansal durumu güçlü olsaydı, borçlunun iflası düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirilirdi. Borçlunun iflasının ani gelişen ve 31.12.2014 tarihinden sonra başlayan bir olay sonucunda gerçekleşmiş olması, yukarıda belirtilen şekilde bir düzeltmenin yapılmasını gerektirmeyecektir.

3.5.2.2. Raporlama Dönemi Sonrası Stoklarda Değer Düşüklüğü

Raporlama döneminden sonra gerçekleşen stok satışı, raporlama dönemi sonu itibarıyla değer düşüklüğünün değerlendirilmesi esnasında dikkate alınacak satış fiyatı hakkında bilgi sağlamaktadır.

Örnek:

Envanter sonucuna göre ABC şirketinin ambarında 5.000 adet şapka vardır. Şapkaların birim üretim maliyeti 120 TL, toplam maliyeti 600.000 TL'dir. İşletme şapkaların modası geçtiği için bunların eski satış fiyatı olan 140 TL'den satılması mümkün olmayacağı kanaatine varmıştır. ABC Şirketi, 2014 yılı Ocak ayında yapacağı indirimle 3.000 adet şapkayı 60 TL'den ve kalan 2.000 adedini 20 TL'den satacağını tahmin etmektedir. 2014 yılı Şubat ayında (onay tarihinden önce) 2.500 adet şapkanın 60 TL'den ve kalan 2.500 adet şapkanın 10 TL'den satıldığı tespit edilmiştir.⁴⁷⁶

⁴⁷⁶ Sümer ve Erer, a.g.e., s.7.

Bilançonun düzenlenme tarihindeki A Şirketinin öngörüsüne göre şapkaların net gerçekleşebilir değeri:

$$3.000 \text{ adet} \times 60 \text{ TL/adet} = 180.000 \text{ TL}$$

$$2.000 \text{ adet} \times 20 \text{ TL/adet} = 40.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam} = 220.000 \text{ TL'dir.}$$

Bilançoda stoklar, 220.000 TL olarak gösterilecektir.

TMS 10'a göre şapkaların net gerçekleşebilir değerinin aşağıdaki şekilde düzeltilmesi uygun olacaktır:

$$2.500 \text{ adet} \times 60 \text{ TL/adet} = 150.000 \text{ TL}$$

$$2.500 \text{ adet} \times 10 \text{ TL/adet} = 25.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam} = 175.000 \text{ TL.}$$

_____01.02.2014_____

654 KARŞILIK GİDERLERİ 45.000

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 45.000

3.5.3. Raporlama Döneminden Sonra Belirli Hale Gelen Varlık Maliyet veya Gelirleri

Raporlama tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan yeni bir bilgi ve olaya göre güncellenerek değişiklik göstermesi durumunda finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılır.⁴⁷⁷

Örnek:

İşletme, Kasım 2015'de faaliyete geçirmeyi planladığı yeni bir alışveriş merkezi inşaatı için Temmuz 2014'de şantiye sahasını hazırlamaya başlamıştır. Belediyeden alınan izinde, inşaat alanı içinde bulunan iki adet yüzyıllık çınar ağacının korunması ve 2016 yılı sonuna kadar çevrenin eski durumuna getirilmesi şarta bağlanmıştır. Arazi, bina ve ekipmana ek olarak tahmini restorasyon maliyeti için yıllık

⁴⁷⁷ Robert Kirk, "International Accounting Standards- The Key Issues in IAS 8 and 10", <http://www.cpaireland.ie/UserFiles/File/students/Articles/International%20Acc.pdf>, s.27, [Erişim Tarihi: 15.02.2013].

500.000 TL tutarında karşılık ayrılmıştır. Bu tutara, yüzyıllık ağaçların yerinin değiştirilmesi için gerekli 30.000 TL'nin karşılığı da dahildir. Şubat 2015'de ağaçlar, yol açmak için kesilmiştir. Mayıs 2015'de belediyeye ağaç başına 20.000 TL ceza ödenmiştir. Ağaçlar kesildiği için, söz konusu ağaçların yerlerinin değiştirilmesi için ayrılan karşılığın konusu kalmamıştır. Bu duruma ilişkin gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Belediyeye yapılan ödeme finansal tabloların onay tarihi olan 15 Mart 2015 tarihinden sonra gerçekleştiği için düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. İşletme aşağıdaki yevmiye kaydı ile karşılık iptalini muhasebeleştirmektedir.⁴⁷⁸

...../.....		
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	30.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		30.000

3.5.4. Raporlama Döneminden Sonra Belirli Hale Gelen İkramiye ve Kar Payları

Çalışanlara sağlanan faydaların raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan yeni bir bilgi ve olaya göre güncellenerek değişiklik göstermesi durumunda işletmelerde finansal tablolarda gerekli düzeltmenin yapılması gerekmektedir.⁴⁷⁹

Örnek:

ABC Şirketi, 2014 Kasım ayında çalışanları için bir ikramiye planı hazırlamaya başlamıştır. Plana göre, 2014 yılından başlamak üzere net satışların %2'sine denk gelen 6.000 TL'nin çalışanlara ikramiye olarak dağıtılması öngörülmüştür. Ocak 2015 tarihinde şirketin yönetim kurulu, çalışanların motivasyonunu arttırmak için, net satışların %3'ünün çalışanlarına dağıtılmasını kararlaştırmıştır. Çalışanlara sağlanan fayda tutarı raporlama tarihinden finansal tabloların onaylanma tarihine kadar ortaya çıkan yeni bilgiler dahilinde güncellenerek değişiklik göstermiştir. Bu nedenle, ABC Şirketi 2014 yılı finansal tablolarında çalışanlarına olan borcunu %2'lik öngörülen ikramiye tutarına ek olarak net satışların

⁴⁷⁸ Süleyman Yükçü ve Şebnem Yaşar, "TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2013, s.25.

⁴⁷⁹ Kirk, a.g.k., a.g.e., s.260.

%1'i oranında arttıracak, buna bağılı olarak dönem karını da aynı tutarda düşürecektir. Aşağıdaki yevmiye kaydı ile bu amaca yönelik olarak gerçekleşmektedir.⁴⁸⁰

...../.....		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		3.000
Tahakkuk eden ikramiye		
...../.....		

3.5.5. Raporlama Dönemi İtibarıyla Ortaya Çıkan Hata ve Hileler

Raporlama dönemi ile finansal tabloların onaylanma tarihi arasında ilgili raporlama dönemine veya geçmiş dönemlere ait bir hata ve/veya hile ortaya çıkabilir. Finansal tabloların hazırlanması ve onaylanmasına kadar geçen dönemde ortaya çıkan bu hata ve/veya hileler finansal tablolarda düzeltilme gerektirir.⁴⁸¹ Muhasebe hatalarının düzeltilmesi cari muhasebe dönemindeki muhasebe hesapları üzerindeki etkisinin düzeltme kayıtları yoluyla giderilerek olması gereken değere getirilmesi suretiyle yapılmaktadır. Eğer hata cari dönemde muhasebe kayıtlarının tutarları veya hesap isimleri ile ilgili ise, hatalı tutarlar veya hesap isimleri doğru tutarlar veya isimler ile değiştirilerek doğrulanmış yeni muhasebe kayıtları yapılır. Geçmiş dönem muhasebe kayıtlarına ilişkin hataların düzeltilmesi ise muhasebe değişikliği olarak tanımlanmaz. Geçmiş döneme ait hataların cari dönemde ortaya çıkması sonucunda önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenir.⁴⁸² Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığına işaret eden hata ve/veya hileler geçmişe dönük düzeltme yaklaşımıyla giderilerek finansal tabloların doğru ve dürüst bir biçime getirilmesi sağlanmalıdır.⁴⁸³ Yeniden düzenlenmiş finansal tablolarda “yeniden düzenlenmiş” ibaresinin yer alması ve önceki yayımlanan rapora göre değişiklik gösteren finansal tablo kalemlerinde ortaya çıkan değişikliğin etkisinin ve bu değişikliğe neden olan etkenlerin açıklanması beklenmektedir.

⁴⁸⁰ Sümer ve Erer, a.g.e., s.8.

⁴⁸¹ Cryford Mumba, **Understanding Accounting and Finance**, Trafford Publishing, 2013, s.190.

⁴⁸² Nikolai, a.g.e., s.1233.

⁴⁸³ Gerard M. Zack, **Financial Statement Fraud: Strategies for Detection and Investigation**, John Wiley Sons Inc., 2012, s.195.

Örnek:

Bir işletmenin raporlama tarihi 31.12.2014 olup finansal tabloları 12.05.2015’de onaylanmıştır. Nisan 2015 tarihinde gelirin %20 daha fazla oluşmasına neden olan bir hile ortaya çıkarılmıştır. Bu olay düzeltme gerektiren bir olay olarak nitelendirilebilir. Çünkü hileye ilişkin kanıtlar 31.12.2014 tarihli gelir rakamının doğruluğu üzerine etki etmektedir. Bu nedenle finansal tablolar onaylanmadan önce düzeltilmelidir.⁴⁸⁴

Örnek:

Bir işletme Mart 2015 tarihinde, 31.12.2012 tarihli finansal durum tablosunda raporladığı stok tutarında bir hata yapıldığını tespit etmiştir. Yapılan hata söz konusu yıllık dönemin gelirlerinin olması gereken tutarından daha yüksek gösterilmesine neden olmuştur. 31.12.2013 tarihli finansal durum tablosunda raporlanan stok tutarında herhangi bir hata yoktur. Dolayısıyla, 2013 yılı karı, 2012 yılı karında hata dolayısıyla oluşan fazlalık kadar daha düşük gösterilmiştir. 2012 ve 2013 yıllarını kapsayacak şekilde geçmiş verilerin sunulması durumunda, eğer hata finansal tablo kullanıcılarının kararını etkileyecek nitelikte esaslı bir hata ise, bu yıllarda sunulan veriler düzeltilir. Söz konusu düzeltme, yapılan hatanın 2014 veya 2015 yıllarına ilişkin veriler üzerinde bir etkisi olmasa, hatta 01.01.2014 tarihindeki dağıtılmamış karlar tutarında bir etkisi olmasa bile yapılır. Örnek olarak sunulan durum hata düzeltmesidir, TMS 10 kapsamında incelenen raporlama döneminden sonraki bir olay değildir.⁴⁸⁵

⁴⁸⁴ Hussey, a.g.e., s.167.

⁴⁸⁵ IFRS Foundation, Training Material for the IFRS for SMEs, <http://www.ifrs.org/Documents/modul32.pdf>, s.8, [Erişim Tarihi: 14.10.2014]

3.6. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan düzeltme gerektirmeyen olaylar; raporlama tarihinde mevcut olmayan ve olaylarla ilgili koşulların raporlama tarihinden sonra ortaya çıktığı durumlar olup, tutar olarak finansal tablolara etkisi yansıtılmayan, ancak finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar almalarını ve değerlendirmelerini etkileyecek derecede önemli olması durumunda dipnotlarda açıklanması gereken hususları içermektedir.⁴⁸⁶

Finansal tablo dipnotları, sadece finansal tablo kalemlerini açıklayan notlar değil, işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan tüm bilgileri kapsayan bir veri bankası niteliğindedir.⁴⁸⁷ Dipnotlar, karar vericiler açısından farklı önem derecelerine sahiptir. Türkiye’de 2008 yılında 192 kurumsal yatırımcı ile dipnotların önem derecelerinin belirlendiği “Finansal Tablo Dipnotlarının Kamuyu Aydınlatmadaki Öneminin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmada yatırımcılar raporlama döneminden sonra ortaya çıkan hususları “önemli” olarak derecelendirmiştir.⁴⁸⁸

Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen her bir olay kategorisi için dipnotlarda aşağıdaki bilgilerin açıklanması gerekmektedir:⁴⁸⁹

- Olayın esası
- Olayın tahmini finansal etkisi veya böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama.

TMS 10, finansal tablo tutarlarında düzeltme gerektirmeyen olayları da düzeltme gereken olaylarda olduğu gibi örnekler yardımıyla açıklama yaklaşımındadır.⁴⁹⁰ Ayrıca standardın bu bölümünde diğer standartlara sıklıkla atıf yapılarak raporlama döneminden sonra gerçekleşen olay ilgili olduğu standart bağlamında açıklanmaktadır.

⁴⁸⁶ Nandakumar, Ankarath vd. **Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards**, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc., 2010, s.50.

⁴⁸⁷ Azzem Özkan, Şükran Güngör Tanç ve Ahmet Tanç, “Finansal Tablo Dipnotlarının Kamuyu Aydınlatmadaki Öneminin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:3, 2008, s.59.

⁴⁸⁸ Özkan, Güngör Tanç ve Tanç, a.g.e., s.68.

⁴⁸⁹ Muthupandian, a.g.e., s.2.

⁴⁹⁰ Bruce Mackenzie vd., **Applying IFRS for SMEs**, USA: John Wiley Sons Inc, 2011, s.433.

Aşağıda raporlama tarihinden sonra meydana gelen düzeltme gerektirmeyen olaylar TMS 10 kapsamında sıralanmaktadır.⁴⁹¹

- **Raporlama döneminden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi:** TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı, işletme birleşmelerinde ve işletmelerin elden çıkarılmalarında bazı açıklamaların yapılmasını öngörmektedir. Elde eden işletmenin finansal tablo kullanıcıları; raporlama tarihinden sonra ancak finansal tablolar onaylanmadan önce gerçekleşen birleşme işlemlerinin niteliği ve finansal etkisi hakkında bilgilendirilmelidir.⁴⁹²

Örnek: (Önemli İşletme Birleşmesi)

Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.’nin 31.12.2011 tarihli konsolide finansal tablolarında raporlama döneminden sonra gerçekleşen işletme birleşmesine ilişkin açıklama aşağıdaki gibi yapılmıştır.⁴⁹³

Düzenleyici kurumlardan alınması gereken izinlerin tamamlanmasının ardından, 05.03.2012 tarihi itibarıyla EBI ve Euro Asien SABMiller’in Rusya ve Ukrayna’daki tüm bira faaliyetlerini devralmıştır. Bu işlem kapsamında EBI ve Euro Asien’da sermaye artırımına gidilmiş ve EBI’de yapılacak 1.858.800.000 USD tutarındaki sermaye artırımına 358.800.000 USD nakit ve 1.500.000.000 USD tutarında düzenlenecek emre muharrer senetler karşılığında katılınmasına karar verilmiştir.

Finansal tabloların yayınlanma tarihi itibarı ile bu işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesi devam etmektedir.

- **Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması:** TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler’e göre; durdurulan faaliyet alanları, işletmenin diğer bölümlerinden önemi ve yeri itibarıyla ayrılabilen, satışı için elde tutulan veya satılmış olan bölümleridir. Bir faaliyet alanının veya bir bölümün veya tesisin bir parçasının faaliyetlerinin talep yetersizliği, finansman

⁴⁹¹ TMS 10, md. 22.

⁴⁹² TFRS 3, md.59 (b).

⁴⁹³ Kamuyu Aydınlatma Platformu, “Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. 31.12.2011 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].

güçlüğü, büyük tamir ve bakım gibi nedenlerle durdurulmuş olması bu standarda uygun şekilde raporlanması için yeterli olmamakta; bölüm veya faaliyet alanının işletmenin tümü açısından önemli bir büyüklükte olması, bu faaliyet alanının elden çıkarılabilmesi için gerekli satış kararı alınmış olması, satılabilir hale veya müşteriye teslim edilebilir hale gelmiş olması veya çoktan elden çıkarılmış olması gerekir.⁴⁹⁴ Durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler, gelir tablosunda ayrı bir başlık altında raporlanırken,⁴⁹⁵ raporlama tarihinden sonra kamuya açıklanan faaliyet durdurma kararı dipnotlarda açıklanır.

Örnek:

Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.’nin 31.12.2013 tarihli konsolide finansal tablolarında raporlama döneminden sonra gerçekleşen faaliyet durdurulmasına ilişkin açıklama aşağıdaki gibi yapılmıştır.⁴⁹⁶

Grup, Rusya’daki Moskova fabrikasının bira ve malt üretim faaliyetlerinin 01.01.2014 tarihi itibarıyla, Rostov fabrikasının bira üretim faaliyetlerini ise 2014 yılının ilk çeyreğinde durdurma kararı almıştır. Buna istinaden Grup’un işlettiği bira fabrikası sayısı on altı (beşi Türkiye’de altısı Rusya’da, diğer beş tanesi çeşitli ülkelerde), malt üretim tesisi sayısı altı (ikisi Türkiye’de, dördü Rusya’da) olmuştur.

• **Önemli varlık alımları, varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması:** Finansal tablo kullanıcıları tarafından önemli olarak nitelendirilebilecek maddi ve/veya maddi olmayan varlık alımları veya satımları ile kamulaştırmaları ve satış amaçlı duran varlıklar sınıfına alınmaları raporlama döneminden sonra gerçekleştiyse açıklama gerektiren olaylardır.

TMS 10’a göre bir duran varlığa ait satış planı raporlama döneminden sonra başlatılmış ise bu husus bilançoda satış amaçlı duran varlıklarda gösterilmek yerine

⁴⁹⁴ Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.742.

⁴⁹⁵ Deloitte, “UFRS 5 Satış İçin Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS%205.pdf>, [Erişim Tarihi: 20.02.2013].

⁴⁹⁶ Kamuyu Aydınlatma Platformu, “Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].

dipnotlarda açıklanmalıdır. Açıklamalarda belirtilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir:⁴⁹⁷

- İlgili duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) tanımı;
- Satışın veya muhtemel elden çıkarmanın nitelik ve koşulları ile elden çıkarma işleminin tahmini yöntem ve zamanlaması;
- Uygulanabilmesi durumunda, duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı çerçevesinde gösterildiği bölüm.

Örnek: (Önemli varlık alımı)

Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları 31.12. 2009 tarihli konsolide finansal tablolarında raporlama döneminden sonra gerçekleşen önemli varlık alımına ilişkin açıklama aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Şirketimiz, yapılan ihale sonucunda Karşıyaka 4. İcra Müdürlüğü'nden 02.02.2010 tarihinde 2.380.000 TL'ye 10002 Sokak No: 46 A.O.S.B. / İzmir'de bulunan fabrikayı satın almıştır. Söz konusu gayrimenkul üzerinde üretim ve depolamaya yönelik yer ihtiyacını karşılamak mahiyetinde yatırımlar yapılacaktır.

Örnek: (Satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırma)

Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları'na ait 31 Aralık 2011 tarihli konsolide finansal tabloların bilanço tarihinden sonraki olaylar dipnotunda perakende faaliyetlerine ait varlıklarını satış amaçlı olarak elde bulunduracağını ve buna ilişkin anlaşma imzaladığını açıklamaktadır.⁴⁹⁸

Grup, Rusya Federasyonu'ndaki perakende faaliyetlerine ilişkin aktiflerini elden çıkarma kararı almış olup söz konusu satış için OOO Billa ve OOO Billa Realty şirketleri ile çerçeve anlaşması imzalanmıştır.

⁴⁹⁷ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler", http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_5.pdf, [Erişim Tarihi: 19.02.2013].

⁴⁹⁸ Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları, "31 Aralık 2011 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Tablolar", <http://www.enka.com/pdf/ENKAI-311211-SPK-RAPORU.pdf>, [Erişim Tarihi: 01.03.2013].

- **Raporlama döneminden sonra, bir yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması:** TMS 10, yangın gibi doğal afetlerin raporlama döneminden sonra meydana gelmesi ve ana üretim fabrikasının tahrip olması durumunu düzeltme gerektirmeyen, ancak dipnotlarda açıklanması gereken olaylara örnek olarak göstermektedir.

Örnek:

Şeker Piliç ve Yem Sanayi Tic. A.Ş.'ne ait 31.12.2010 tarihli finansal tablolarında finansal tabloların onay tarihinden önce çıkan yangına ilişkin aşağıdaki açıklamaya yer verilmektedir.⁴⁹⁹

25.02.2011 günü akşam 20:00 civarında ileri işlem tesisimizde çıkan yangın sonucu tesis zarar görmüştür. Tesiste gerekli hasar tespitleri yapılmaktadır. Yanan tesisimizde bulunan emtia, bina, demirbaş ve makina ekipmanlarımız sigorta kapsamındadır. Üretim ve satış kaybı yaşanmaması için gerekli önlemler alınmış olup, başka tesislerde üretime devam edilmektedir. Çıkan yangın sonrası hasar gören ileri işlem tesisinin tadilatı 2 ay sürmesi tahmin edilmektedir. Hasar ile ilgili olarak gerekli resmi kurumlara müracetlar yapılmıştır.

Yangın sonucu hasar gören emtianın tahmini net defter değeri 436.980 TL'sı, sabit kıymet niteliğindeki varlıkların tahmini net defter değeri 7.000.000 TL'sı olup tamamı yerine koyma bedeli ile sigortalıdır.

⁴⁹⁹ Kamuyu Aydınlatma Platformu, "Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları 31.12.2011 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları", <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].

Şirketin 2010 yılını takiben 31.12.2011 tarihli finansal tablolarında yangına ilişkin aşağıdaki açıklamalara yer verilmektedir.⁵⁰⁰

25.02.2011 tarihinde ileri işlem tesisinde çıkan yangın sonucu sadece ileri işlem tesisi hasar görmüştür. Yanan tesiste hasar gören emtia, bina, demirbaş ve makine ekipmanlarının tamamı sigorta tarafından yerine koyma bedeli ile ödenmiştir. Yangın sonucu hasar gören stoklar ve sabit kıymetler için hasar karşılığı olarak sigortadan toplam 12.301.866 TL tahsil edilmiştir. Maddi Duran Varlıklardan itfa olması gereken kayıtlar ve stoklarda oluşan zarar, hasar giderleri içerisinde giderleştirilmiştir.

• **Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması:** Global değişimler ve öngörülemeyen gelişmelerin işletmeleri beklenmedik sorunlarla karşı karşıya bıraktığı durumlarda işletmelerin başvurduğu çözüm yöntemlerinden biri olan yeniden yapılandırma,⁵⁰¹ yönetimin planladığı ve kontrol ettiği, işletme tarafından üstlenilen işin kapsamını veya işin yapılış yöntemini önemli ölçüde değiştiren bir program olarak tanımlanabilir.⁵⁰² TMS 37'ye göre mevcut personelin eğitimi veya yerlerinin değişmesi, pazarlama, yeni sistemlere ve şebekelere dağılma amaçlı yapılan yatırımlar için yeniden yapılanmalar karşılıkları kapsamında kalmak üzere, yukarıda yer alan yeniden yapılanma olayları için karşılık ayrılmaktadır.⁵⁰³ Ancak TMS 10'a göre, raporlama tarihinden sonra kamuya duyurulan veya uygulanmaya başlayan yapılmakta olan işin kapsamı ve ifa şeklinin değişimine yönelik olarak gerçekleştirilen yeniden yapılandırma planlarının dipnotlarda gösterilmesi uygundur.⁵⁰⁴

⁵⁰⁰ Kamuyu Aydınlatma Platformu, “Şeker Piliç ve Yem Sanayi Tic. A.Ş. 31.12.2010 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].

⁵⁰¹ PWC, “Yeniden Yapılandırma Hizmetleri”, www.pwc.com.tr/tr/advisory09/yeniden-yapilandirma.jhtm, [Erişim Tarihi:19.02.2013].

⁵⁰² Özkan ve Uzun Kocamış, a.g.e., s.198.

⁵⁰³ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.331.

⁵⁰⁴ Alexander ve Archer, a.g.e., s.15.06.

Örnek: (Yeniden yapılandırma planının uygulanmaya başlaması)

Kütahya Porselen Sanayi A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihli finansal tablolarında finansal tablo dönemi içinde aldığı yeniden yapılandırma planı kapsamında raporlama döneminden sonra gerçekleştirdiği faaliyetlere finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki biçimde yer vermektedir.⁵⁰⁵

Şirketin 23.12.2013 tarihinde alınan 27 nolu yönetim kurulu kararıyla şirketin yeniden yapılanması kapsamında bundan böyle sadece porselen, sofa, süs eşyası ve ambalaj sektöründe faaliyet göstermesine ve bu çerçevede şirket aktifine kayıtlı bulunan yer ve duvar seramiği fabrikaları ve bu fabrikalara ait hammadde hazırlama tesislerinin üzerinde bulundukları gayrimenkuller ile birlikte, Sermaye Piyasası Kurulu lisansına sahip Artı Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş.'nin 20.12.2013 tarihli raporunda bulunan değer üzerinden NG Kütahya Seramik Porselen Turizm A.Ş.'ye satılmasına ve şirketin porselen sektöründeki gücünü arttırmak amacıyla NG Kütahya Seramik Porselen Turizm A.Ş. aktifinde kayıtlı bulunan porselen ve dekor fabrikalarının üzerinde bulundukları gayrimenkuller ile birlikte, Sermaye Piyasası Kurulu lisansına sahip Artı Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş.'nin 20.12.2013 tarihli raporunda bulunan değer üzerinden şirketce satın alınmasına karar verilmiştir.

• **Raporlama döneminden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması:** TMS 33 Hisse Başına Kazanca İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nda, mevcut adi hisse senetlerinin veya potansiyel adi hisse senetlerinin sayısının aktifleştirme, bedelsiz ihraç veya hisse bölünmesi sonucu artması veya hisse birleşmesi sonucunda azalması durumunda, sunulan tüm dönemler için adi hisse başına kazanç ve sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanması işleminin, geriye yönelik olarak düzeltileceği belirtilmiştir. Adi hisse senetleri sayısındaki değişikliklerin, bilanço tarihinden sonra fakat finansal tabloların onaylanmasından önce ortaya çıkmaları durumunda, cari dönemin ve sunulan önceki dönemlerin finansal tablolarındaki hisse başına hesaplamaların yeni hisse senedi sayısına dayandırılacağı ve hisse başına

⁵⁰⁵ Kamuyu Aydınlatma Platformu, "Kütahya Porselen Sanayi A.Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları", <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].

hesaplamaların, hisse senedi sayılarındaki değişiklikleri yansıttığı kamuoyuna açıklanacağı ifade edilmiştir.⁵⁰⁶ Standartta raporlama döneminden sonra hisse başına kazanca ilişkin yapılan bu açıklamaların standardın amacını açıkça ortaya koyduğu görülmektedir. Çünkü TMS 33’de amaç hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesi ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasıdır.⁵⁰⁷

Örnek:

ABC Ltd Şirketi 2014 yılı finansal sonuçlarının açıklanmasından bir gün sonra, şirket için gerekli olan finansmanı yaratabilmek için 10 TL bedelle 10.000 adet yeni adi hisse senedi ihraç edeceğini açıkladıysa, adi hisse senedi ihracı raporlama döneminden sonra gerçekleştiği için finansal tablolarda düzeltmeye gerek yoktur.⁵⁰⁸

- **Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama döneminden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması:** Kur riski, bir işletmenin bilançosunun aktifinde ve pasifinde aynı tutarda ve cinstе yabancı para bulunmaması nedeniyle kurlardaki değişimlere dayalı olarak zarara uğraması durumudur. Ulusal paranın yabancı paralar karşısındaki değerinin değişmesi olasılığı, kur riskinin doğmasına neden olmaktadır.⁵⁰⁹ Fiyat riski ise, belirli bir menkul kıymete veya ihraççısına özgü veya piyasanın tümünü etkileyen olaylara bağlı olarak piyasa fiyatlarının değişmesi neticesinde bir finansal aracın değerinin dalgalanması riskidir. Raporlama döneminden sonra meydana gelen kur riski ve fiyat riskine ilişkin önemli dalgalanmalar dipnotlarda açıklanmalıdır.

Örnek: (Fiyat Riski)

Türkiye’de faaliyet gösteren ABC işletmesi, 2014 yılı içerisinde NYSE’de (New York Stock Exchange – New York Borsası) işlem gören ve inşaat piyasasında

⁵⁰⁶ TMS 33, md.64.

⁵⁰⁷ TMS 33, md.1.

⁵⁰⁸ Deloitte, “UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDeferi/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf>, [Erişim Tarihi:26.02.2013].

⁵⁰⁹ İlker Şadi İşleyen, “Döviz Kuru Riskini Azaltmanın En Etkin Yolu: Forward İşlemleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs - Haziran 2011, s.179.

faaliyet gösteren bir şirketin hisselerine yatırım yapmıştır. Finansal tabloların onaylanmasından önce, ABD inşaat piyasasında gerçekleşen kriz nedeniyle hisselerin değeri büyük ölçüde düşmüştür. Böyle bir durumda olay, raporlama döneminden sonra ortaya çıktığı için, 2014 yılı finansal tablolarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur. İşletmenin inşaat piyasasında gerçekleşen bu krizi, raporlama tarihi itibarıyla öngörmesi mümkün değildir. İşletmenin sadece, yapmış olduğu yatırımın değerinde gerçekleşen değer düşüklüğünü 2014 yılı finansal tablolarının dipnotlarında açıklaması gerekmektedir.⁵¹⁰

- **İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da benzer bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması:** Vergide istikrar ilkesine göre, vergi kanunlarının ve vergi oranlarının sık sık değiştirilmemesi, düzenli olması ön görülmektedir. Ancak işlemez hale gelmiş hükümlerin ve hatta gerekirse tüm düzenlemelerin revizyona tabi tutulması olağan görülebilir.⁵¹¹ TMS 12: Gelir Vergileri Standardı'na göre, raporlama dönemi içerisinde vergi oranlarında ve vergi kanunlarında değişiklikler olması halinde ertelenmiş vergilerde meydana gelen değişiklikler gelir tablosuna yansıtılır.⁵¹² Ancak raporlama döneminden sonra 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 finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını gerektirir.⁵¹³

⁵¹⁰ Seçkin Gönen ve Nilgün Kutay, "Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi", **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, No:3, Sayı:5, 2013, s.44.

⁵¹¹ Fatih Saraçoğlu, Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:6, s.1541.

⁵¹² TMS 12, mad. 60.

⁵¹³ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.181.

Örnek:

6111 Sayılı Kanunun kabul edilmesi Deva Holding A.Ş.’nin 31.12.2010 tarihli finansal tablo dipnotlarına aşağıdaki biçimde yansımıştır. İşletmenin finansal tabloları 17.03.2011 tarihinde onaylanmıştır.⁵¹⁴

Vergi affına ilişkin hükümler içeren 6111 sayılı kanun Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 03.02.2011 tarihinde kabul edilmiştir. Söz konusu kanun hükümlerine göre, Grup vergi uyumsuzlukları ve cezaları için aftan yararlanmak üzere başvuru hakkına sahip bulunmaktadır. Rapor tarihi itibarıyla, Grup yönetimi affa başvurmanın olası sonuçları ve etkilerini değerlendirme sürecindedir.

- **Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi:** Raporlama döneminden sonra önemli bir garantinin verilmesi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi durumunda finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılması yeterlidir.⁵¹⁵

Örnek:

Anadolu Cam Sanayi A.Ş.’nin 31.12.2013 tarihli finansal tabloları 06.03.2014 tarihinde onaylanmıştır.⁵¹⁶

Şirket Yönetim Kurulu’nun 31 Ocak 2014 tarihli toplantısında; Rusya Federasyonu’nda faaliyet gösteren bağlı ortaklıklarımızdan OOO Ruscam Kuban, OOO Ruscam Glass Packaging Holding ve OOO Ruscam’ın Citibank LLC’den 12,5 Milyon Amerikan Doları eşdeğeri 3 yıl vadeli 417,5 Milyon Ruble kredinin alınmasını temin etmek amacıyla, Şirketimiz ve bağlı ortaklıklarımızdan Anadolu Cam Sanayii AŞ’nin müşterek ve müteselsilen garantör olmalarına karar verilmiştir.

⁵¹⁴ Kamuyu Aydınlatma Platformu, “Deva Holding A.Ş. 31.12.2010 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].

⁵¹⁵ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.181.

⁵¹⁶ Kamuyu Aydınlatma Platformu, “Anadolu Cam Sanayi A.Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].

Örnekte görüldüğü gibi, raporlama ve onay tarihleri arasında garanti verilmesi durumunda ilgili dipnotta belirtilmiştir.

- **Tamamen raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması:** Koşulları raporlama döneminden önce oluşan davaların raporlama döneminden sonra sonuçlanması halinde finansal tablolarda ilgili davalar için ayrılan karşılık tutarları üzerinde düzeltme yapılmaktadır. Ancak davanın koşulları raporlama döneminden sonra oluştuysa ve devam etmekteyse finansal tablolarda düzeltme yapılmasına gerek yoktur, dipnotlarda gerekli açıklamaların yapılması yeterlidir.⁵¹⁷

Örnek:

Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.’nin 31.12.2011 tarihinde sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal tablolarına ilişkin açıklayıcı dipnotlarda onaylanma tarihi 30.03.2012 olarak belirtilmiştir.⁵¹⁸

Grup aleyhine Hırvatistan’da yerleşik olan bağlı ortaklığı Oglasnik d.o.o’nun %30 oranındaki kontrol gücü olmayan pay sahipleri tarafından hisse senedi satın alım opsiyonunu kullanamamalarından dolayı dava açılmıştır. Kontrol gücü olmayan pay sahipleri opsiyonlarını kullanamadıklarından dolayı uğradıkları zarar ve şirketin kötü yönetiminden dolayı uğradıklarını iddia ettikleri düşen hisse değerlerinin tazmini için 3.500.000 Avro tutarında tazminat talep etmektedir. İlgili dava celbi 05.03.2012 tarihinde Grup’a ulaşmıştır.

Yukarıdaki örnekte yer alan açıklamada görüldüğü gibi mahkeme celbi işletmeye finansal tabloların yayımlanma tarihinden onaylanma tarihine kadar geçen süre içerisinde, 5 Mart 2012 tarihinde ulaşmaktadır. Davanın nedeni, tazminat tutar talebi (finansal etkisi) ve celp tarihi dipnotta açıklanmaktadır. Böylelikle finansal tablo kullanıcılarının karar almalarını etkileyecek kapsamda kamuyu aydınlatma ilkesini yerine getirmektedir.

⁵¹⁷ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.181.

⁵¹⁸ Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık AŞ, “31 Aralık 2011 Tarihli Konsolide Finansal Tablolar”, <http://www.hurriyet.kurumsal.com/tr/download/HURGZ-Kons%2031122011.pdf>, [Erişim Tarihi: 27.02.2013].

3.7. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı Kapsamında Temettüler

Temettü (kar payı), işletme bünyesinde yaratılan net karın, işletmenin paydaşlarına, işletmedeki sahip oldukları payları doğrultusunda dağıtılması anlamına gelmektedir.⁵¹⁹ TTK hükümlerine göre şirket yetkili yönetim organlarınca hazırlanan karın ne şekilde dağıtılacağına ilişkin teklif, hesap döneminin kapanmasından itibaren en geç üç ay içinde genel kurulun bilgisine sunulmalıdır. Bu süre sonunda karın ne şekilde değerlendirileceği genel kurulda karara bağlanır. Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi anonim şirketlerde ise temettü dağıtımı hesap dönemini izleyen beşinci ayın sonuna kadar tamamlanmak zorundadır.⁵²⁰

Temettülerin dağıtılacağı finansal tabloların onay tarihinden sonra açıklanmışsa;

- TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum Standardı uyarınca ödeneceği ilan edilen temettüler bilançoda yükümlülük olarak kabul edilmez.
- Dipnotlarda bilgi verilir.⁵²¹ Çünkü temettüler ancak hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.⁵²²

3.8. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı Kapsamında İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bir işletmenin aksine bir kanıt olmadıkça faaliyet ömrünün sonsuz olduğu, en azından mevcut planlarını, taahhütlerini ve kontratlarını yerine getirmeye yetecek kadar bir süre varlığını sürdüreceği varsayılır.⁵²³ Dolayısıyla işletmenin ömrü, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı değildir.⁵²⁴ Bu varsayıma göre işletme, tasfiye olma veya faaliyetlerine son verme niyetinde değildir.⁵²⁵ İşletmenin faaliyetlerini

⁵¹⁹ George M. Frankfurter ve Bob G. Wood, **Dividend Policy: Theory and Practice**, ABD: Academic Press, 2003, s.3.

⁵²⁰ Musa Kocaman, “VUK ve TTK Açısından Kar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi”, http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/kar_dagitimi.pdf, [Erişim Tarihi: 27.02.2013].

⁵²¹ TMS 10, md.12.

⁵²² TMS 18, md. 30.

⁵²³ Duncan Williamson, “The Going Concern Principle: When and How to Assess Value of a Company and/or Its Assets”, 2001, <http://business.fortunecity.com/discount/29/goingconc.htm>, s.1, [Erişim Tarihi:10.01.2013].

⁵²⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1

⁵²⁵ Iain Gray ve Stuart Manson, **The Audit Process**, London: Thomson Learning, 2008, s.663.

sürekli devam ettireceği yaklaşımının aksine tasfiye olacağı varsayımı kabul edildiğinde birçok muhasebe standardı işlevini yitirmektedir. Örneğin amortisman uygulamasında duran varlıkların faydalı ömürleri esas alınırken bu varlıkları kullanan işletmenin faaliyetine bu varlıkların kullanım ömrü süresince devam edeceği varsayımı ile yaklaşılır. Yine bir işletmenin tasfiye edileceği varsayımı altında hazırlanan bilançolarda yer alan kısa ve uzun dönemli sınıflandırmalar hiçbir anlam ifade etmeyecektir.⁵²⁶

Türkiye Muhasebe Standartları'nda süreklilik kavramı, bir standart niteliğinde olmayıp, yayımlanmış ve yayımlanacak olan standartlar arasında tutarlılık sağlamaya yönelik temel ilkeleri kapsayan bir rehber niteliğindeki⁵²⁷ Kavramsal Çerçeve'de ele alınmaktadır. Kavramsal Çerçeve'de iki temel varsayımdan bahsetmektedir. Birincisi, işletmelerin finansal tablolarının tahakkuk esasına göre hazırlanması, ikincisi ise işletmelerin finansal tablolarının süreklilik esasına göre hazırlanmasıdır.⁵²⁸ IFRS ve US GAAP yakınsama çalışmaları doğrultusunda FASB tarafından yürütülen iyileştirme çalışmaları doğrultusunda, bu varsayımın Kavramsal Çerçeve kapsamından çıkarılarak yeni bir standart haline getirilmesi üzerinde çalışılmaktadır. Buna göre FASB, birbirinden farklı fakat birbirleriyle ilişkili iki ayrı taslak metin şeklinde; “işletmenin sürekliliği” ve “bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar” standardını önermiştir. Önerilen taslak standart metinler Uluslararası Denetim Standartları kapsamında da yer almaktadır.⁵²⁹ Süreklilik kavramı Türkiye Muhasebe Standartları içinde TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında da ele alınmaktadır. Yönetim finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerinin süreklilik içerisinde devam etme kabiliyetini değerlendirir. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku

⁵²⁶ Seçkin Gönen, “Muhasebe Standartlarına Yön Veren Temel Rehber: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 116, Ekim 2012, s.23.

⁵²⁷ Gündoğan Durak, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:368, Nisan 2012, s.40.

⁵²⁸ Kerem Sarıoğlu, “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması İle İlgili Kavramsal Çerçeve”, Volkan Demir (Ed.), **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları** (9-28), İstanbul: İSMMMO yayınları, Yayın No:99, 2009, s.15.

⁵²⁹ Şaban Uzun ve Şükran Güngör Tanç, “İMKB’de İşlen Gören Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmenin Sürekliliği Kavramının İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2010, s.147.

düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar ya da koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklamalıdır.⁵³⁰

Süreklilik varsayımına göre işletme mevcut şartlar altında likidite ihtiyacında olmayıp bu şekilde bir yönelimi yoktur. Varsayıma göre, işletme öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini devam ettirecek ve başarılı olacaktır. Finansal tabloların süreklilik varsayımına göre hazırlanması ekonomik koşullara ve raporlama döneminden sonraki olaylara bağımlı olduğunu göstermektedir. Çünkü varsayım; içinde bulunulan zamanı ve gelecek koşulları dikkate almaktadır. İşletmenin süreklilik varsayımının geçerliliğini raporlama döneminden sonra yitirmesi halinde; işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde finansal tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine muhasebe esaslarında temel bir değişikliğe gidilerek finansal tabloların hazırlanmasında bu varsayım dikkate alınmaz.⁵³¹ İşletme, süreklilik varsayımını dikkate almadığını, bu durumun nedenini ve finansal tabloların düzenlenmesi sırasında dayandırdığı alternatif esası açıklamalıdır.⁵³²

Örnek:

ABC işletmesinde 20.01.2015 tarihinde bir yangın meydana gelmiş ve işletmenin fabrika ve ofis binaları yangın sonucunda hasar görmüştür. İşletmenin 31.12.2014 tarihli finansal tabloları 31.03.2015 tarihinde yayınlanmak üzere onaylanmıştır.

Yangın, raporlama döneminden sonra meydana geldiği için raporlama döneminde var olan koşulları etkilememektedir. Bu nedenle raporlama döneminden sonra gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Finansal tablo dipnotlarında olayın yapısı ve tahmini finansal etkisi açıklanmalıdır.

Ancak yangının işletmeye verdiği zararın çok daha büyük olması durumunda, işletme faaliyetlerine devam edemeyecek durumda ise finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanamayacaktır. İşletmenin hasar gören varlıklarını yenilemeye yetecek kadar kaynağa sahip olmaması ve faaliyetlerini devam

⁵³⁰ TMS 1, md.25.

⁵³¹ TMS 10, md.13.

⁵³² TMS 1, md.25.

ettiremeyecek olması durumunda, finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre değil likidite esasına göre hazırlanacaktır.⁵³³

3.9. TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'na Göre Kamuya Açıklanması Gereken Hususlar

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'na göre raporlama döneminden sonra ortaya çıkan ancak finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen önemli olayların finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Söz konusu olaylar örnekler çerçevesinde Kısım 3.6.'da ele alınmıştır. Standart, finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylardan başka açıklamaların da yapılmasını öngörmektedir.

Finansal tabloların yayımı için onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgilerin finansal tablo dipnotlarında kamuya açıklanması gerekmektedir.⁵³⁴ Onaylanan finansal tablolar, finansal yıl sonundan finansal raporların onaylanma tarihine kadar gerçekleşen olayları kapsadığından finansal tablo kullanıcılarının onay tarihini bilmesi önemlidir.⁵³⁵ Finansal tabloların yayımı için onaylamaya yönelik süreçler, yönetimin yapısına ve finansal tabloların hazırlanmasında dikkate alınan yasal düzenlemelere göre farklılık gösterebilir.⁵³⁶ Ancak amaç finansal tabloların güvenilirliği sağlamaktır.

Örnek:

Doğan Şirketler Grubu A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihinde sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal tabloları onay tarihi ve onay mekanizması aşağıdaki biçimde açıklanmıştır:⁵³⁷

31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla sona eren döneme ait konsolide finansal tablolar 7 Mart 2014 tarihinde Yönetim Kurulu tarafından onaylanmıştır. Yönetim Kurulu dışındaki kişilerin finansal tabloları değiştirme yetkisi bulunmamaktadır.

İşletmenin ortakları veya başka taraflar, finansal tabloların yayımı sonrası finansal tabloları değiştirme gücüne sahipse, işletme bu durumu açıklamalıdır.⁵³⁸

⁵³³ Ankarath vd, a.g.e., s.51.

⁵³⁴ TMS 10, md.17.

⁵³⁵ TMS 10, md.18.

⁵³⁶ Eppstein ve Jermakowicz, a.g.e., s.448.

⁵³⁷ Doğan Holding, "Finansal Raporlar", http://www.doganholding.com.tr/_files/userfiles/20140626_05_20131231_Finansal_Rapor.pdf, [Erişim Tarihi: 20.03.2014].

⁵³⁸ TMS 10, md.17.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

4.1. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Denetimi

Finansal tablo denetimi, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki iddialar ile önceden belirlenmiş kriterler arasındaki uyum derecesini belirlemeye yönelik kanıtların objektif biçimde elde edildiği, değerlendirildiği ve sonuçların ilgililere raporlandığı sistematik bir süreçtir.⁵³⁹ Denetçi finansal tablolarda işletme yönetimi tarafından iddia edilen bilgilerin doğruluğunu test eder. Denetçinin maddi doğruluk testlerine başlayabilmesi için işletme tarafından finansal tabloların hazırlanıp denetçiye sunulması gerekmektedir. Denetim testlerinin tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması belirli bir süre gerektirmekte olup; bu süre genellikle bir sonraki yılın üçüncü ayına kadar uzayabilmektedir. Bu durumda denetçi; bilanço tarihinden denetim raporunun verildiği tarihe kadar geçen zamanda meydana gelen olayların incelenmesinden sorumludur.⁵⁴⁰ Özel hesap dönemi olmayan durumlarda genellikle bilanço tarihi 31.12.XX'dir. Diğer bir ifade ile denetim, bilanço tarihi ile denetim çalışmalarının bittiği tarih arasında ortaya çıkan ve önemli kabul edilen olayları inceleyerek değerlendiren süreklilik gösteren bir olgudur.⁵⁴¹

Denetim dönemi sonrasında denetçinin değerlendirmesi gereken olaylar TMS 10 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'nda belirtildiği üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir. Bunlar; bilanço tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren durumları ifade eden finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar ve bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve finansal tablolarda herhangi bir düzeltme işlemi gerektirmeyen olaylardır.⁵⁴²

⁵³⁹ Audrey A. Gramling, Karla M. Johnstone ve Larry E. Littenberg, **Auditing**, 8. Edition, USA: South Western Cengage Learning, 2012, s.5.

⁵⁴⁰ Süleyman Uyar, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", <http://www.kgk.sakarya.edu.tr/r.pdf>, s.4, [24.02.2014].

⁵⁴¹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.357.

⁵⁴² George Puttick ve Sandy van Esch, **The Principles and Practice of Auditing**, 9. Edition South Africa: Juta, 2007, s.970.

Ancak muhasebe standartlarından farklı olarak Rappaport, Wilcox ve Wiseman'ın yaptıkları çalışmalarda sınıflandırmaya göre denetim sonrası olaylar üçe ayrılmaktadır. Bu olaylar Düzeltme Muhasebesi Grubu, Gelecek Muhasebesi Grubu ve Muhasebe Dışı Grup olarak sınıflandırılmıştır.⁵⁴³ Bu sınıflandırmada düzeltme muhasebesi grubu düzeltme gerektiren olayları temsil ederken, gelecek muhasebesi grubu ve muhasebe dışı grup düzeltme gerektirmeyen olayları temsil etmektedir.

Düzeltme Muhasebesi Grubu: Bilanço tarihi itibarıyla devam etmekte olup henüz sonuçlanmamış olaylar ile önceki dönem finansal tablolarında tahminlere dayalı olarak yapılan işlemlerin doğruluğunun ve geçerliliğinin test edilmesi gereken olaylardır. Örneğin; ilgili denetim dönemi içinde denetlenen işletme aleyhine bir dava açıldığı tespit edilmiş fakat ilgili dönemde davanın sonuçlanıp sonuçlanmayacağı belirsiz ise davanın olumsuz sonuçlanma ihtimaline dayanarak uygun bir yükümlülük hesaplaması yapılmalıdır. Bu unsurlarla ilgili bilgiler büyük ölçüde normal denetim prosedürlerinin bir sonucu olarak elde edilir.

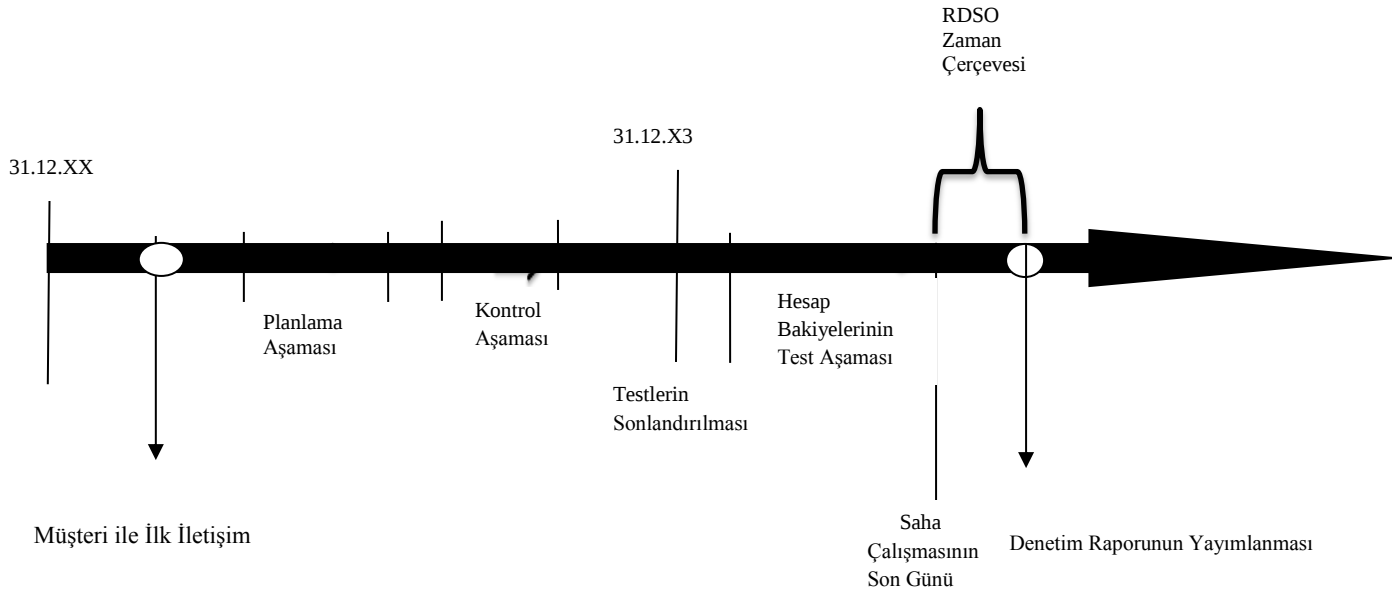
Gelecek Muhasebesi Grubu: Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve işletmenin bir sonraki finansal tablolarına etki edecek olan olaylardır. Örneğin; yangından kaynaklanan zararların kaydedilmesi, işletmenin üretimini gerçekleştirdiği binanın önemli bir bölümünün satılması, yeni bir arazinin kazanımı veya yeni bir ürünün geliştirilmesi vasıtasıyla üretimin genişletilmesi, sermaye yapısındaki değişiklikler olması, büyük çaplı bir tazminat davası başlatılması bu gruba ilişkin olaylardır. Bu olaylar, işletmenin gelecekteki faaliyet ve yatırımları açısından gösterge olarak kabul edilerek finansal tablo kullanıcıları açısından önem taşımaktadır. Muhasebe bilimindeki modern eğilim finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu hakkında tüm bilgiye sahip olması yönündedir. Böylelikle finansal tablo dipnotları daha fazla önem kazanmaktadır. Bu olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin belirlenmesi planlama açısından daha zordur.

Muhasebe Dışı Grup: İşletmenin gelecekteki finansal durumu ve faaliyetleri ile ilgili olmayan dolayısıyla doğrudan muhasebe kayıtlarını etkilemeyecek olaylardır.

⁵⁴³ Louis H. Rappaport, "Transactions and Events Subsequent to the Statement Date", **New York Certified Public Accountant**, pre 1986, p.781, E.B. Wilcox, "Accountant's Responsibility for Disclosure of Events After Balance Sheet Date", **Journal of Accountancy**, pre 1986, s.288, Joseph A. Wiseman, "The Accountant's Responsibility for the Reporting of Events Occuring Subsequent to the Balance Sheet Date", **New York Certified Accountant**, pre 1986, s.493.

Örneğin; yönetimdeki değişikliklerin yaşanması, yeni bir ürünün keşfi, işçilerin sendikalaşması doğrudan muhasebe ile ilgili olaylar olmamasına karşın, işlemenin performansını ve karlılığını etkileyecek niteliktedir. Bu sebeple söz konusu olaylar potansiyel yatırımcı ve kreditorler açısından önem arz etmektedir. Ancak bu olayların dipnotlarda yer alması hususunda finansal tablo hazırlayıcılarının oldukça dikkatli olması gerekmektedir. Olayların finansal tablolara olumlu veya olumsuz etkisi açıkça kanıtlanamadığından yanlış bir ifadeden finansal tablo hazırlayıcısı sorumlu tutulabilir.

Bu bağlamda sıralanan üç grup arasındaki sınır çizgisinin belirlenmesi önemlidir. Ancak bazı olayların her iki kategoriye birden girmesi veya iç içe geçmiş karmaşık nitelikte olması bu çizginin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Kategoriler arası ayrımın yapılabilmesinde belirleyici faktör “zaman” kavramıdır. Raporlama döneminden sonraki olayları da kapsayan denetim periyotları Şekil 4.1.’de görülmektedir.⁵⁴⁴



Şekil 4.1. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Zaman Çerçevesi

Kaynak: D. Larry Crumley ve Zabihollah Rezaee, **U.S. Master Auditing Guide**, Third Edition, CCH Incorporated, 2004, s.265.

⁵⁴⁴ Carol F. Hall, “Types of Events Occuring After the Balance Sheet Date Requiring Consideration in the Presentation of Financial Statements”, **New York Certified Public Accountant**, pre 1986, s.568-569.

Bu dönemlerden ilki, bilanço tarihinden (31.12.XX) başlayarak sahadaki denetimin tamamlanmasına kadar (saha çalışmasının son günü) geçen zaman dilimidir. Bu dönem net olmayan unsurların normal denetim prosedürleriyle ortaya çıkarılabildiği bir zaman dilimini ifade etmektedir. Diğer dönem ise; saha çalışmasının tamamlandığı tarih (saha çalışmasının son günü) ile raporun yayımlanma tarihi arasında geçen süredir. Denetçi bu dönemde de müşteri ile yakın ilişki içerisinde olup⁵⁴⁵ mesleki şüphecililiğin gerektirdiği şekilde bu dönemde önemli bir olayın var olup olmadığını araştırarak gerekli denetim kanıtlarını araştırır.⁵⁴⁶

Denetçinin raporlama döneminden sonraki olayları araştırma süreci saha çalışmasında yürütülen denetime kıyasla daha karmaşık bir süreç olarak tanımlanabilir. Çünkü bu dönemde yürütülecek denetim çalışması, hem bilanço tarihinden denetim raporu tarihine kadar yer alan tüm önemli hesapları kapsamlı hem de denetim raporunun hazırlandığı tarihten sonra yayımlanmasına kadar geçen sürede gerçekleşebilecek potansiyeli sınırsız sayıda olayı kapsamalıdır. Geçmişteki olaylara yönelik denetim çalışması sürekli biçimde devam etmekle birlikte denetçiler spesifik bir konuya yönelmeden raporlama döneminden sonra oluşabilecek tüm önemli olayları da dikkate almalıdır. Bu durum sırasıyla araştırma, değerlendirme ve çözüm süreçlerini zorlaştırmaktadır. Denetçi görevini uygun bir şekilde gerçekleştirmek için tüm raporlama döneminden sonraki olayları araştırma safhasında bulmalı, doğru biçimde değerlendirmeli ve her birinin uygun bir biçimde çözüme kavuşturulduğundan emin olmalıdır. Herhangi bir aşamadaki yanlışlık finansal tabloların yanlış değerlendirilmesine veya hatalı sonuç doğurmasına neden olabilir. Bu nedenle raporlama döneminden sonraki olayların denetiminde doğru görev dağılımı yapılması da önem kazanmaktadır.⁵⁴⁷ Örneğin deneyimsiz bir ekip üyesi araştırma aşamasında, daha deneyimli ekip üyesi finansal tablolar üzerine etkilerinin değerlendirilmesi aşamasında ve en deneyimli ekip üyesinin yani sorumlu baş denetçinin çözümlendirme aşamasında müşteriyle müzakereleri yürütmesi uygun olacaktır.⁵⁴⁸

⁵⁴⁵ Hall, a.g.e., s.570.

⁵⁴⁶ Crumbley ve Rezaee, **U.S. Master Auditing Guide**, s.266.

⁵⁴⁷ Janne O.Y. Chung vd., “The Auditor’s Approach to Subsequent Events: Insights from the Academic Literature”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.32, No:1, 2013, s.168-169.

⁵⁴⁸ Chung vd., a.g.e., 196.

SEC'in 2002 yılında ve 2005 yılında yaptığı düzenlemelere göre finansal raporların yayımı ve dönem sonu arasındaki zaman aralığı kısaltılmıştır.⁵⁴⁹ Söz konusu zaman aralığının kısılması raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtların erişilebilirliğini azaltabilir.⁵⁵⁰ Ayrıca zaman aralığının kısılması işletmelerin finansal tablolarını daha erken yayımlaması zorunluluğuna bağlı olarak bir baskı unsuru yaratacaktır. Bu zaman baskısına bağlı olarak detaylı finansal tablo ve dipnotları yerini finansal tablo sunum şartlarını sağlamak kaydıyla daha çok özet finansal tablo ve daha az detay bazında dipnotlara bırakacaktır. Bu durum işletme yönetiminin, denetçi üzerinde düzeltme bulmasına karşın baskı oluşturmaya yol açabilir.⁵⁵¹ Raporlama döneminden sonraki olayların hata veya hile yoluyla ortaya çıkarılamaması finansal raporlamanın kalitesini azaltarak denetçi açısından ortaya çıkaramama riskini barındırır.⁵⁵² Sürecin zaman sınırlamasının karmaşıklığı, kanıtlara erişmenin zorluğu, finansal raporlama ve denetim kalitesine etkileri itibariyle denetçinin raporlama tarihinden sonraki olaylara ilişkin sorumluluğu oldukça dikkat edilmesi gereken bir husustur.

4.2. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Açıklayan Denetim Standartları

Raporlama döneminden sonraki olaylar; standart düzenleyici kuruluşlar tarafından işletme hakkında finansal tablo kullanıcıları açısından ileriye dönük yatırım kararını etkileyebilecek mahiyette bilgi kaynağı olması nedeniyle önemli olarak kabul edilmektedir.⁵⁵³ IASB, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), IFAC ve Kanada Muhasebe Standartları Kurulu konuyla ilgili bir uyumlaştırma süreci içerisinde.⁵⁵⁴

Muhasebe literatüründe yerini alan raporlama döneminden sonraki olaylar denetim alanında da dünyada ve buna paralel olarak Türkiye'de standart

⁵⁴⁹ SEC, <http://www.sec.gov/rules/final/33-8128.htm>, [10.12.2014].

⁵⁵⁰ Diane J. Janvrin ve Cynthia G. Jeffrey, "An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task", *Accounting Horizons*, Vol.21, No.3, September 2007, s.295.

⁵⁵¹ George Puttick ve Sandy van Esch, *The Principles and Practice of Auditing*, 9. Edition, South Africa: Juta, 2007, s.970.

⁵⁵² Paul M. Healy ve James M. Wahlen, "A Review of the Earnings Management Literature and Its Implication for Standard Setting", *Accounting Horizons*, Vol.13, December, 1999, s.277.

⁵⁵³ AICPA, ISA no.560, 2007.

⁵⁵⁴ Janvrin ve Jeffrey, a.g.e., s.296.

düzenleyicilerin dikkatini çekmiştir. Konu, dünyada AICPA tarafından Kasım 1972’de yayınlanan AU Section 560 “Subsequent Events” (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar) ve IFAC tarafından 15 Aralık 2009 tarihinde yayınlanan ISA 560 “Subsequent Events” (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar) standartlarında yer bulmaktadır. Ülkemizde ise 2006 yılında SPK tarafından yayınlanan Seri X No:22 Sayılı Tebliğ Kısım 23 “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar” başlıklı düzenlemenin ISA 560 “Subsequent Events” (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar) standardına karşılık geldiği belirtilmiştir.⁵⁵⁵ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun yayımlamış olduğu standartlardan 560 no.lu Bağımsız Denetim Standardı “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” başlığı ile yayımlanmıştır. Ayrıca kurumun internet sitesinde standartlara ilişkin ingilizce metinlere IFAC’ın internet sitesinden ulaşılabileceğine yer verilmektedir.⁵⁵⁶ Bu durum Türkiye Denetim Standartları’nın günün ihtiyaçlarına tam olarak cevap verebilen risk temelli denetim yaklaşımı esas olarak hazırlanan IFAC’ın standartlarının⁵⁵⁷ çevirisi niteliğinde olduğunu açıklamaktadır.

AICPA, IFAC ve SPK tarafından yapılan düzenlemeler kıyaslandığında, IFAC tarafından yayınlanan ISA 560 ve SPK tarafından yayınlanan Seri X No:22 Sayılı Tebliğde yer alan düzenlemelerin birbirine paralel olması çeviri özelliğinden ileri gelmektedir. Standartlar karşılaştırıldıklarında, en eski yayımlanan AU 560’da bilanço tarihinden sonraki olaylar tanımının daha kapsamlı olduğu ve buna ilişkin örneklerin nitelik ve nicelik bakımından daha ayrıntılı olarak yer aldığı görülmektedir. ISA 560 ve SPK düzenlemesinde ise bilanço tarihinden sonraki olaylar tanımına yer verilmiş ancak fazla sayıda örneğe yer veilmemiştir. Buna karşın denetçilerin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin karşılaşılabilecekleri hususlar ve bunlarla ilgili olarak uygulaması gereken denetim prosedürleri hem Uluslararası Denetim Standartları’nda hem de SPK düzenlemesinde AICPA düzenlemesine göre daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.⁵⁵⁸

⁵⁵⁵ Adnan Dönmez, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:99, 2010, s.18.

⁵⁵⁶ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, “Türkiye Denetim Standartları”, <http://www.kgk.gov.tr/content/detail-315-792.html>, [Erişim Tarihi: 25.02.2014].

⁵⁵⁷ Nuran Cömert vd., Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, <http://www.kgk.sakarya.edu.tr/>, s.1, [Erişim Tarihi: 25.02.2014].

⁵⁵⁸ Dönmez, a.g.e., s.32.

Tüm standartların ortak noktası denetçinin;

- Raporlama döneminden sonraki olaylar için araştırma yapması
- Olayların finansal raporlama üzerindeki etkisini değerlendirmesi
- Yönetimin bu olaylar hakkında doğru karar verdiğini değerlendirmesi gerekliliğidir.

Denetim standartlarının tümünde denetçi, belirlenen raporlama döneminden sonraki olayların altında yatan durumların raporlama döneminde varolup olmadığını değerlendirmelidir. Ayrıca düzeltme gerektiren olaylar finansal tablolara yansıtılmalı, aksi takdirde olay hakkında dipnotlarda yeterli açıklama yapılmalıdır.⁵⁵⁹

4.3. Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 560 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Çalışmanın bu kısmında Uluslararası Denetim Standartları'nın çevirisi niteliğindeki Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 560 kapsamında raporlama döneminden sonraki olaylar incelenmektedir. Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin örneklere çalışmanın üçüncü bölümünde yer verildiğinden bu kısımda daha çok raporlama döneminden sonraki olaylara uygulanacak denetim prosedürleri ele alınmaktadır.

Denetçi, finansal tablo tarihi ile denetim raporu tarihine kadar geçen sürede finansal raporlama çerçevesi uyarınca (TMS 10) finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektirebilecek olayların olup olmadığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplamalıdır. Bunun yanı sıra standart, denetçinin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin sorumluluklarının denetim raporu tarihinden sonra da devam ettiğini belirtmektedir. Denetçi, denetim raporu yayımlandıktan sonra finansal tablolarda düzeltme gerektiren veya dipnotlarda açıklama gerektiren olaylardan haberdar olabilir. Hatta bu olay denetçinin raporunu değiştirebilme özelliği de taşıyabilir. Bu durumda denetimde, raporlama döneminden sonraki olaylar; finansal tablo tarihi ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylara ek olarak denetim raporu

⁵⁵⁹ Chung vd., a.g.e., s.168.

tarihinden sonra gerçekleşen ve denetçi tarafından bilinen olaylar şeklinde tanımlanmaktadır.⁵⁶⁰

Raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili olarak önemli yanlışlık riski aşağıda belirtilen durumlarda oluşabilir:

- Düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkarılamaması veya düzeltilmemiş olması
- Düzeltme gerektirmeyen fakat açıklama gerektiren olaylara ilişkin uygun açıklamanın yapılmamış olması.

4.3.1. Finansal Tablo Tarihi ile Denetim Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olayların Denetimi

Denetçi, raporlama döneminden sonraki olaylar ile ilgili olarak finansal tablolarda düzeltme veya dipnotlarda açıklama gerektirecek olaylara ilişkin uygun ve yeterli kanıt elde etmeye çalışır. Ancak denetçinin bazı finansal olaylara ilişkin ilave denetim prosedürleri uygulayarak destekleyici kanıtlar elde etmesi veya kanıtları güncellemesi gerekebilir. Destekleyici kanıtların miktarı aşağıda yer alan faktörlere göre değişebilir.⁵⁶¹

- Başlangıçtaki denetim planlama kararlarına
- Başlangıçta varılan yargıya
- Dönem sonundan önce elde edilen kanıtlara yapılan itirazlara.

Yürütülen bazı psikolojik araştırmalar, karar vericilerin başlangıçta elde edilen kanıtları doğrulamayan kanıtları araştırmaktan ziyade bunları doğrulayan kanıtları araştırmaya eğilimli olduklarını göstermektedir.⁵⁶² Ancak başlangıçta elde edilen

⁵⁶⁰ BDS 560, s.3.

⁵⁶¹ P. Caster ve K.V.Pincus, “An Empirical Test of Bentham’s Theory of the Persuaviness of Evidence”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.15, s.10.

⁵⁶² Barbara Koslowski, **Theory and Evidence: The Development of Scientific Reasoning**, USA: Massachusetts Institute of Technology, 1996, s.66 ve R. Hogarth ve H. Einhorn, “Order Effects in Belief Updating: The Belief Adjustment Model”, **Cognitive Psychology**, Vol.24, 1992, s.54.

kanıtları doğrulayıcı veya reddedici bir strateji uygulamak denetçi tecrübesi gibi faktörlere bağlı olarak değişebilir.⁵⁶³

Denetçinin doğrulayıcı veya reddedici kanıt bulmak için uyguladığı prosedürler kısa bir zaman diliminde gerçekleşmektedir. Bu kısıtlı zaman dilimi, finansal tablo tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemi veya finansal tablo tarihi ile denetçi raporu tarihine olabildiğince en yakın tarih arasındaki dönemi ifade etmektedir.⁵⁶⁴ SEC'in bilanço tarihi ile rapor tarihi arasındaki süreyi kısaltması doğrudan denetçinin kanıt araştırma süresini kısaltmıştır.⁵⁶⁵ Denetçiler bütçelenen zaman limitini aştıklarında veya limite yaklaştıklarında zaman baskısı yaşamaktadır. Denetçinin kanıt araştırma süresinin rapor tarihine en yakın zaman olarak belirtilmesi ve yasa düzenleyicilerin raporlama sürelerini kısaltmaları denetçi üzerinde zaman baskısı oluşturabilir.⁵⁶⁶ Denetim ekibi üyeleri bazında denetim saatlerine dayalı zaman bütçeleri denetçinin iş stresine bağlı olarak denetim kalitesini düşürebildiği, denetim başarısızlığı olasılığını artırdığı ve denetim işletmelerinin aleyhinde davalara neden olabildiği görülmüştür.⁵⁶⁷ Bu nedenle zaman baskısının denetçilerin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt araştırma performansını düşürebileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Denetçinin kanıt araştırma performansını yürütmede kullanılan prosedürler aşağıda yer alan örneklerle açıklanabilir.⁵⁶⁸

- Yönetimin bilanço tarihinden sonraki olayları belirlemek için kullandığı prosedürler incelenir.
- Yönetim veya üst yönetim finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine dair sorgulanır. Sorgulama aşağıda yer alan konular üzerinde gerçekleştirilebilir:
 - İşletmenin yeni bir taahhüt, borçlanma veya kefalet altına girip girmediği.

⁵⁶³ John T. Reisch ve Robert A. Leitch, "Factors Affecting Auditors Use of Confirmatory Search Strategies", American Accounting Association Audit Midyear Conference, 2003, s.1.

⁵⁶⁴ BDS 560, para.7.

⁵⁶⁵ Janvrin ve Jeffrey, s.301.

⁵⁶⁶ Troy A. Hyatt ve Mark H. Taylor, "The Effects of Time Budget Pressure and Intentionality on Audit Supervisors' Response to Audit Staff False Sign-off", **International Journal of Auditing**, Vol.17, 2013, s.38.

⁵⁶⁷ Anthony R. Bowrin ve James King II, "Time pressure, task complexity, and audit effectiveness", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25 No. 2, 2010, s.161.

⁵⁶⁸ Shirley Wong, "Auditor's Responsibilities on Subsequent Events", <http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/Auditor.pdf>, s.23, [Erişim Tarihi: 26.02.2014].

- Gerçekleşmiş veya planlanan varlık satışı veya ediniminin olup olmadığı.
 - Sermayede artış olup olmadığı veya borçlanma araçlarının ihraç edilip edilmediği (yeni hisse senedi veya tahvil ihracı gibi) ya da birleşme veya tasfiyeye ilişkin yapılan veya planlanan bir anlaşmanın olup olmadığı.
 - Devlet tarafından el konulan veya yangın ya da sel gibi bir felaket sonucu yok olan herhangi bir varlığın olup olmadığı.
 - Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı.
 - Gerçekleşen veya planlanan herhangi bir olağan dışı düzeltme kaydının olup olmadığı.
 - Finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygun olup olmadığı.
 - Finansal tablolardaki tahminlerin veya karşılıkların ölçümünü etkileyen bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği.
 - Varlıkların geri kazanılabilirliğiyle ilgili herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği.
- Finansal tablo tarihinden sonra gerçekleşen toplantı tutanakları okunmalıdır. Ayrıca toplantıya katılan ortaklar, yönetim ve/veya üst yönetim tutanaktaki konular hakkında sorgulanır. Toplantı tutanakları hali hazırda bulunamıyorsa işletme dışı bilgi kaynaklarına başvurulabilir.
 - İçinde bulunulan tarih itibarıyla işletmenin bilanço tarihinden sonraki en son ara dönem finansal tabloları incelenir.
 - Finansal tablo tarihinden sonraki dönemlere ait mevcut son bütçe, nakit akış tahminleri ve ilgili diğer yönetim raporları okunur.
 - Açılan veya sonlanan dava ve hukuki mercilere intikal etmiş iddialarla ilgili işletmenin hukuki danışmanları sorgulanır. Geçmişte ilgili konularda yazılı veya sözlü soruşturma yapıldıysa sürdürülür.⁵⁶⁹

⁵⁶⁹ BDS, para. A9.

Denetçi bu tür kanıt araştırma performansını yürütmeye kullandığı prosedürlerin nitelik ve kapsamını risk değerlendirmesini dikkate alarak belirler. Risk değerlendirmesi denetim planlarında güncellemeler yapılmasını gerektirebilir.⁵⁷⁰ Raporlama döneminden sonraki olayları risk değerlendirme süreci içine dahil etmek daha detaylı bir denetim programını beraberinde getirmektedir.⁵⁷¹ Risk değerlendirmesinin göz önünde bulundurulması nicelik açısından daha kapsamlı, yapısal olarak daha inandırıcı ve zamanlama açısından daha fazla yılsonu kanıtı elde edilmesine neden olmaktadır.⁵⁷²

Bağımsız denetçi standarttaki prosedürleri risk temelli denetim yaklaşımı doğrultusunda uyguladıktan sonra ortaya çıkardığı olayların finansal tablolarda düzeltmeye veya açıklamaya yol açıp açmadığını tespit etmelidir. Ayrıca düzeltme veya açıklama gerektiren olayların finansal tablolara, finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığına karar verir.⁵⁷³ Böylece işletmenin raporladığı düzeltme veya açıklama gerektiren olayların incelenmesinin yanı sıra işletmenin hatalı veya kasıtlı biçimde raporlamadığı olaylarında ortaya çıkarılması hedeflenmiştir.

Denetçi, bu çalışma sonucu ortaya çıkan olayların tamlığı ve doğruluğuna ilişkin yönetim ile yakın çalışma ilişkisi içinde olarak, yönetimin de desteğini talep etmelidir. Ayrıca yönetimden finansal tablo tarihinden sonra gerçekleşen tüm olayların işletmenin tabi olduğu finansal raporlama kuralları çerçevesine uygun biçimde düzeltildiğine veya açıklandığına ilişkin yönetim teyit beyanını içeren yazılı bir açıklama istemelidir.⁵⁷⁴ Denetçinin yönetimden yazılı açıklama istemesi, işletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlık içermediğine dair görüş bildirmesine ilişkin sorumluluğunu azaltmamaktadır. Denetçinin sağladığı makul güvence, müşterinin denetçiye aldatılma ihtimalini de içerir.⁵⁷⁵

⁵⁷⁰ Bilal Makkawi and Mohammad J. Abdolmohammadi, "Determinants of the Timing of Interim and Majority of Audit Work", **International Journal of Auditing**, Vol.8, 2004, s.143.

⁵⁷¹ Chung vd., a.g.e., s.196.

⁵⁷² Tatiana Danescu ve Andreea Danescu, "The Risk Assessment Practices of Audit Firms", **Economics, Management and Financial Markets**, Vol.5, No.1, 2010, s.141.

⁵⁷³ BDS 560, para.8.

⁵⁷⁴ BDS 580.

⁵⁷⁵ Barry J. Epstein ve Natasha Perssico, "Auditor Liability and Litigation: The Management Representation Letter 'But They Told Me So' is Not An Acceptable Defense", 05.07.2012, <http://www.jdsupra.com/legalnews/auditor-liability-and-litigation-the-ma-74351/>, s.2, [Erişim Tarihi: 03.03.2014].

Müşteri işletmeden alınan yazılı açıklama yeterli denetim kanıtı sağlasa bile raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin belirlenen prosedürlerin uygulanması önceliklidir.⁵⁷⁶ Yapılan çalışmalar⁵⁷⁷ denetçilerin raporlama döneminden sonraki olaylar gibi belirsizlik içeren konularda müşterilerin veya yöneticilerinin tercihlerine göre güdülenmiş düşünce gerçekleştirdiğini ortaya koymaktadır. Güdülenmiş düşünce, denetçinin objektifliğini kaybetmesine ve müşteri riski ile karşı karşıya kalmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla denetçinin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin denetim sürecini şüpheli, objektif ve risk temelli yürütmesi gerekmektedir.

4.3.2. Denetim Raporu Tarihi ile Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarih Arasında Gerçekleşen Olayların Denetimi

İşletmelerin finansal tablolarını yayımladığı tarih genellikle tabi olduğu yasal düzenlemelere bağlıdır. Örneğin finansal tablonun düzenleyici kuruma arz edildiği tarih finansal tabloların yayımlandığı tarih olabilir. Bağımsız denetimden geçmiş ibaresi taşıyan finansal tablolar bağımsız denetim raporu ile birarada yayımlanacağı için yayımlanma tarihi yalnızca denetim raporu tarihinden ibaret değildir. Yayımlanma tarihi denetim raporunun müşteri işletmeye sunulma tarihi veya sunulma tarihinden ileride bir tarihe de denk gelebilir.⁵⁷⁸

Denetçinin denetim raporu tarihinden sonra finansal tablolar ile ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama zorunluluğu yoktur. Ancak finansal tablolar yayımlanana kadar denetçinin raporunu değiştirmesine yol açabilecek olayları yakından takip etmeli ve bunlardan haberdar olması gerekmektedir.⁵⁷⁹ Dünyada değiştirilmiş denetim raporlarının ağırlığı incelendiğinde 1992 ile 2009 yılları arasında Çin’de halka açık şirketlerin denetim raporlarının yaklaşık %11 oranında, İngiltere’de %3 ve Doğu Asya ekonomilerinde %2 oranında değiştirilmiş rapor olduğu görülmektedir.⁵⁸⁰ Özellikle 2001 yılında Enron skandalından sonra denetçilerin raporlama

⁵⁷⁶ Chung vd., a.g.e., s.184.

⁵⁷⁷ M.E. Peecher, “The Influence of Auditors’ Justification Processes on Their Decisions: A Cognitive Model and Experimental Evidence, **Journal of Accounting Research**, Vol.34, No.1, s.140, 1996; M.E. Peecher vd., “The Effects of Supervisor’s Active Intervention in Subordinates Judgments, Directional Goals and Perceived Technical Knowledge Advantage on Audit Team Judgments”, **The Accounting Review**, Vol. 85, No.5, s.1763, 2010.

⁵⁷⁸ BDS, para A4.

⁵⁷⁹ Dönmez, a.g.e., s.24.

⁵⁸⁰ Zhiwei Lina, Yihong Jiang ve Yixuan Xu, “Do Modified Audit Opinions Have Economic Consequences? Empirical Evidence Based on Financial Constraints”, **China Journal of Accounting Research**, Vol.4, 2011, s.135.

alışkanlıklarının değiştiği ve geçmişe oranla daha fazla değiştirilmiş rapor yayımlandığı tespit edilmiştir.⁵⁸¹ burada değiştirilmiş denetim raporundan kastedilen finansal tabloların yayımlanma tarihi ile denetim raporunun müşteri işletmeye sunulma tarihi arasında ortaya çıkan düzenleme ve olaylara istinaden düzeltme veya ilave açıklama yapılması suretiyle denetim raporunun değiştirilmesidir.

Denetim raporunun değiştirilmesini gerektirecek olaylar ikiye ayrılmaktadır.⁵⁸²

- **Denetçi görüşünü değiştirmeden açıklanması gereken hususlar:** Finansal tabloları etkileyen ve dipnotlarda ele alınan bir durum nedeniyle rapora vurgulama paragrafı eklenerek değişiklik yapılabilir. Raporda yapılan söz konusu değişiklik denetim görüşünü etkilemez. Örneğin, işletmenin sürekliliği ile ilgili belirtilmesi gereken önemli bir husus varsa vurgulanabilir.
- **Denetçi görüşünü değiştirebilecek hususlar:** Denetçinin çalışma alanının sınırlandırılması veya yönetimle görüş birliğine varılamayan durumlarda denetçi görüşünü değiştirebilir.

Denetçi, denetim raporunu değiştirmeye karar vermeden önce müşteri işletme yönetimi ve/veya üst yönetimiyle görüşür. Denetçi, görüşmeler sırasında önemli yanlışlıklardan arındırılmış finansal tabloları finansal tablo kullanıcılarına sağlamak ve olumlu müşteri ilişkisi sağlamak arasında bir denge kurmaya çalışmaktadır. Eğer müşteri işletme ile uzlaşma sağlanamıyorsa, denetçi müşteri ilişkilerini göz ardı ederek önemli yanlışlıklardan arındırılmış finansal tabloları sunma görevini ön plana almalıdır.⁵⁸³

Değişikliğe karar verdikten sonra yine yönetimin konuya bakış açısına ilişkin görüşmeler yürütülür. Bu görüşmelerin konusu değişikliğin finansal tablolara nasıl yansıtılacağıdır. Denetçi, görüşmeler sonucunda yönetimin uygun değişikliği yapacağı veya yapmayacağı sonucuna varır.

⁵⁸¹ Peter Careya, Stuart Kortumb ve Robyn Moroneyc, “Auditors’ Going-Concern-Modified Opinions After 2001: Measuring Reporting Accuracy”, **Accounting and Finance**, Vol.52, 2012, s.1042.

⁵⁸² Katharine Bagshaw, **Audit and Assurance Essentials: For Professional Accountancy Exams**, USA: John Wiley and Sons Inc., 2013, s.280.

⁵⁸³ S. Perrault ve T. Kida, “The Relative Effectiveness of Persuasion Tactics in Auditor-Client Negotiations”, **Accounting, Organizations and Society**, Vol.36, 2011, s.534.

Eğer yönetim değişiklik yapmayı kabul ederse denetçi, değişiklik gerektiren koşullara ilişkin prosedürleri uygular. Denetçi, raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin prosedürleri yeni denetçi raporu tarihine kadar genişleterek sürdürür. Değiştirilmiş denetim raporunun tarihi finansal tabloların onaylanma tarihinden sonraki bir tarih olmalıdır.⁵⁸⁴ Böylelikle denetçi, değişikliğe ilişkin olarak içinde bulunulan şartlar doğrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerinin uygulandığı finansal tablo ile yönetim tarafından onaylanan değiştirilmemiş finansal tabloların tutarlılığını kontrol edecek ve denetçi görüşünü sıncacaktır.

Buna ilave olarak, mevzuat veya finansal raporlama çerçevesinin; yönetimin finansal tablolarda yapabileceği değişikliği, bu değişikliğe yol açan bilanço tarihinden sonraki olay veya olaylarla sınırlamaması ve finansal tablolardan onaylamaktan sorumlu olanların da onaylama yetkisini söz konusu değişikliği sınırlamaması durumunda; bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin kapsamlı denetim prosedürlerini; belirtilen değişiklikle sınırlandırması hususunda denetçiye izin verir. Bu durumda denetçi aşağıda yer alan iki seçenektan birini uygular

- Denetçi raporunu, söz konusu değişiklikle sınırlı olan ilave bir tarih içerecek şekilde değiştirerek, bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin sadece, finansal tablonun ilgili dipnotunda açıklanan finansal tablolardaki söz konusu değişiklikle sınırlı olduğuna işaret eder.
- Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragrafında, “bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin sadece, finansal tabloların ilgili dipnotunda açıklanan finansal tablolardaki değişiklikle sınırlı olduğu” ifadesini içeren yeni veya değiştirilmiş bir denetçi raporu sunar.⁵⁸⁵

Eğer yönetim değişiklik yapmayı kabul etmezse, denetim raporu henüz işletmeye sunulmadıysa denetçi raporu olumlu görüş dışında bir görüş içerir. Ancak denetçi raporu işletmeye sunulduysa finansal tabloların yayımlanmaması hususu üst yönetime bildirilir. Bu bildirimle rağmen işletme yönetimi gerekli değişiklikleri yapmamakta ısrarcı bir tutum sergilemekteyse denetçi raporuna güveni engellemeye

⁵⁸⁴ Dönmez, a.g.e., s.24.

⁵⁸⁵ BDS 560, md.12.

yönelik adımlar atar.⁵⁸⁶ Bu durumda denetçinin ilave yasal yükümlülüklerle başvurmaması ve hukuki danışmanlık alması gerekebilir.⁵⁸⁷ Müşteri ve denetçinin uygun bir sonuç üzerinde anlaşamaması denetçinin sözleşmeyi feshetmesi, müşterinin denetçiyi görevden alması veya denetçinin olumsuz rapor vermesiyle sonlanabilir. Ancak her üç durum da hem denetim firmasını hem de işletmeyi olumsuz biçimde etkilemektedir.⁵⁸⁸

Mevzuat veya finansal raporlama çerçevesine göre, yönetim değiştirilmiş finansal tabloları yayımlamak zorunda değilse, denetçi de değiştirilmiş veya yeni raporunu sunmak zorunda değildir.⁵⁸⁹

4.3.3. Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonraki Olayların Denetimi

Raporlama döneminden sonraki olaylar standardı incelendiğinde finansal tablolar yayımlandıktan sonra dahi denetçinin sorumluluğunun belirli bir kapsamda devam ettiği görülmektedir. Denetçinin finansal tablolar yayımlandıktan sonra herhangi bir denetim prosedürü uygulama sorumluluğu yoktur. Ancak denetçi finansal tablolar yayımlandıktan sonra, denetim raporu tarihinde mevcut olan bir olayı fark edebilir. Denetçi öncelikle bu olayın denetim raporu tarihinde farkına varılsaydı raporun değiştirilmesine sebep olabilecek nitelikte olup olmadığını değerlendirir. Eğer olayın raporu değiştirebilecek önemlilik seviyesinde olduğuna karar verirse öncelikle yönetimle ve/veya üst yönetimle görüşür. Daha sonra finansal tablolarda değişiklik yapıp yapılmayacağı hakkında çalışmalar yürütür. Aynı zamanda yönetimin değişikliği finansal tablolara yansıtma niyetini araştırır.⁵⁹⁰

Eğer işletme yönetimi finansal tablolarda değişiklik yapıyorsa, daha önceki finansal tablolara ulaşan üçüncü kişilerin yapılan değişiklikten haberdar olmasına yönelik işletme faaliyetlerini inceler. Değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir denetim raporu hazırlar.⁵⁹¹ Hazırlanan yeni denetim raporunun değişikliklere ilişkin “Dikkat Çeken Hususlar” veya “Diğer Hususlar” paragrafı içermesi

⁵⁸⁶ BDS 560, md.13.

⁵⁸⁷ BDS 560, md.16.

⁵⁸⁸ Chung vd, a.g.e., s.186.

⁵⁸⁹ BDS 560, md.13.

⁵⁹⁰ BDS 560, md.14.

⁵⁹¹ Sönmez, a.g.e., s.25.

gerekmektedir. Bu paragrafla yapılan değişikliğin nedenlerini içeren dipnotlara atıf yapılarak muhasebe ilgilileri bilgilendirilir.⁵⁹²

Eğer işletme yönetimi finansal tablolarda değişikliği yapmamakta ve ilgilileri değişikliği gerektirecek olay nedeniyle bilgilendirmeye yönelik olumsuz yaklaşımda bulunmaktaysa denetçinin ilk atacağı adım yönetime ve/veya st yönetime başvurmaktır. Yönetimin ve/veya st yönetimin yaklaşımı da olumsuz ise denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik hususlar olduğuna inanarak hukuki yollara başvurabilir.⁵⁹³ Denetçi, yayımladığı rapora güvenilmemesi hususunda gerekli önlemleri alır. Söz konusu önlemler yasal hak ve ykmllklere bağlıdır. Denetçinin hukuki danışmanlık alması bu noktada uygun görülebilir.⁵⁹⁴

4.4.Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 560 ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standardı Bölüm 560 Arasındaki Farklar

KGK'nın yayımladığı BDS 560 ile AICPA'nın 1972 yılında yayımladığı ve 2007 yılında revize ettiği Genel Kabul Görmüş Denetim Standardı Bölüm 560 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (AU 560) arasında tanımlar, yaklaşımlar ve prosedürler açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Raporlama döneminden sonraki olayların tanımı: Raporlama döneminden sonraki olayların tanımlaması açısından standartlar arasında farklılık bulunmaktadır. BDS 560 raporlama döneminden sonraki olayları finansal tablo tarihi ile denetim raporu tarihi arasında geçen olaylara ek olarak denetçinin denetim raporu tarihinden sonra bilgi sahibi olduğu olaylar olarak tanımlamaktadır. AU 560 ise denetçinin sorumluluğunu dönemsel olarak ayırarak raporlama döneminden sonraki olayları ve denetçinin raporlama döneminden sonra bilgi sahibi olduğu olayları ayrı şekilde tanımlamaktadır.

Yayımlanma tarihi tanımı: BDS 560 finansal tabloların yayımlandığı tarihini, denetçi raporu tarihi ve denetlenmiş finansal tabloların üçüncü tarafların erişimine sunulduğu tarih olarak tanımlamaktadır. Ancak AU 560'da söz konusu tanım silinerek finansal tabloların yayımlanma tarihinin uygulanan finansal raporlama düzenlemeleri tarafından belirlenebileceği belirtilmiştir. Buna karşın AU 560'da finansal tabloların

⁵⁹² BDS 560, md.16.

⁵⁹³ Chai Wan, Auditor's Responsibilities on Subsequent Events, <http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/Auditor.pdf>, s.23, [Erişim Tarihi: 07.05.2014].

⁵⁹⁴ Sönmez, a.g.e., s.26.

üçüncü tarafların erişimine sunulduğu tarih tanımına yer verilmektedir. Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu bu tanımın finansal tabloların üçüncü kişilere sunulma tarihi ile denetçi raporunun yayımlanması tarihi arasında karışıklıklara neden olabileceğini belirterek BDS 560 ile uyumlu bir terimin kullanılarak revize edilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁵⁹⁵

Çifte tarih uygulaması: Denetçi, yayımlama tarihinden sonra denetim raporu tarihi itibarıyla mevcut olan bir finansal olayı farkederse ve bu olay çerçevesinde denetim raporu yeniden düzenlenmeden ilk yayımlanan rapora değişikliği yansıtan ekleme yapılarak bu eklemenin tarihi belirtilir. Bu uygulamaya çifte tarih uygulaması denir.⁵⁹⁶

BDS 560'a göre, çifte tarih uygulaması, işletmenin bağlı bulunduğu mevzuat veya finansal raporlama çerçevesine göre denetçinin sorumluluğunun yalnızca bu değişikliklerle sınırlanması durumunda uygulanabilir. AU 560'da ise çifte tarih uygulamasından bahsedilmediği görülmektedir.⁵⁹⁷

Çifte tarih uygulamasına UMS 10'da açıklık getirilmediği ancak bu yönde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. UMS 10, yeniden yayımlanan finansal tablolar için herhangi bir açıklama getirmemekle birlikte tek bir yayımlama tarihini ele almıştır. Bu uygulamaya izin verilmesi veya yasaklanması yönünde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Çifte tarih uygulamasının Ekim 2012'de Kanada Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi'ne (International Financial Reporting Committee – IFRIC) yayımlanmış finansal tabloların yeniden yayımlanması şeklinde önerilerde bulunduğu görülmüştür.⁵⁹⁸ Konunun Kasım 2012'de

⁵⁹⁵ AICPA, "Substantive Differences Between the International Standards on Auditing and Generally Accepting AuditingStandards", http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AuditAttest/DownloadableDocuments/Clarity/SubstantiveDifferences_ISA_GASS.pdf, February 2014, s.14, [Erişim Tarihi: 08.05.2014].

⁵⁹⁶ Business Dictionary, "Dual Date", www.businessdictionary.com/.../dual-date.html, [10.12.2014].

⁵⁹⁷ AICPA, "Substantive Differences Between the International Standards on Auditing and Generally Accepting AuditingStandards", http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AuditAttest/DownloadableDocuments/Clarity/SubstantiveDifferences_ISA_GASS.pdf, February 2014, s.14, [Erişim Tarihi: 08.05.2014].

⁵⁹⁸ IFRS Interpretations Committee, "Staff Paper: IAS 10 Events after the Reporting Period-Reissuing Previously Issued Financial Statements", November 2012, <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/InterpretationsCommittee/2012/November/131211APAppendixSubmissionIA2010ReissuingPreviouslyIssuedFinancialStatements.pdf>, [Erişim Tarihi: 01.04.2013].

IFRS Uygulama Komitesi toplantısında ele alındığı ve UMS 10’a aşağıdaki paragrafın eklenmesi yönünde önerilerde bulunduğu görülmüştür:⁵⁹⁹

“Bu standardı raporlama döneminden sonra muhasebeleştirme veya açıklama yapma için kullanan bir işletme finansal tablolar setini yeniden yayımlamaktaysa önceden yayımlanan finansal tablolar setini geçersiz kılmalıdır. Bu olaylar önceki finansal tablolar setinin yayımlanmak için onaylandığı tarih ile yeni finansal tablolar setinin yayımlanmak için onaylandığı tarih arasında ortaya çıkan olayları kapsamaktadır.”

4.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Bir Denetim Örneği

Bu kısımda raporlama döneminden sonraki olayların denetim prosedürlerine ilişkin bir örnek verilmektedir. ABC Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi’nin 31.12.2013 tarihli finansal tablo denetimine ilişkin çalışma kağıtları aşağıda yer almaktadır.⁶⁰⁰ Bu örnekte raporlama döneminden sonraki olayların denetimindeki araştırma, değerlendirme ve çözümlendirme aşamaları birarada yer almaktadır. Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin araştırmaları daha az tecrübeli denetim personeli gerçekleştirirken, daha tecrübeli olanlar olayların finansal tablolara etkisini değerlendirirken genellikle denetim şirketi ortağı konumunda olanlar çözümlendirme aşamasındaki müzakereleri yürüterek denetimi sonlandırırlar.

⁵⁹⁹ IFRS Interpretations Committee, “Staff Paper: IAS 10 Events after the Reporting Period-Reissuing Previously Issued Financial Statements”, January 2013, http://www.ifrs.org/Meetings/Meeting_Docs/Interpretations%20Committee/2013/January/130113AP120IAS10%20Reissuing%20previously%20issue%20financial%20statements.pdf, [Erişim Tarihi: 06.05.2014].

⁶⁰⁰ Örnek Türkiye’de faaliyet gösteren uluslararası menşeli denetim şirketlerinden birinin tekstil sektöründeki bir işletmeyi denetlerken elde ettiği çalışma kağıtlarından elde edilmiştir.

**RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN OLAYLARIN
TESPİTİ**

Şirket Adı: ABC Tekstil San. ve Tic. A.Ş.

Finansal Tablo Dönemi: 31.12.2013

Denetim prosedürü	Referans / Hazırlayan / Yorum
A. Bilanço tarihinden denetim raporu tarihine kadar olan zaman diliminde gerçekleşen Genel Kurul ve Yönetim Kurulu toplantı tutanakları ve kararlarının incelenmesi. Toplantılarda görüşülen ancak henüz ilgili tutanak ve kararların hazır olmadığı konuların Şirket üst yönetimi ile görüşülmesi.	Bilanço tarihinden sonraki Yönetim Kurulu kararları incelenmiştir. 17 Şubat 2014 tarihli sermaye artışı kararının dipnotlarda yazılması gerekir. Furkan Özdemir (FO) - Denetim Ekip Şefi
B. Mevcut en güncel yönetim raporlarının (bütçe, nakit akım tahminleri, aylık finansal tablolar gibi) incelenmesi	2014 yılı revize bütçe çalışması ve 2014 Şubat sonu yasal bilanço ve kar-zarar tablosu incelenerek dikkat çeken bir değişim tespit edilmedi. Ali Cenal (AC) - Denetim Asistanı
C. Bilanço tarihinden sonraki muhasebe kayıtlarının incelenmesi	15 Mart 2014 tarihinde kadar gerçekleştirilen muhasebe kayıtları incelendi. 28 Aralık 2013 tarihinde gerçekleştirilen personel yıl başı partisine ilişkin 4.000 TL tutarındaki faturanın 20 Ocak 2014 tarihinde düzenlenerek Şirket'e gönderildiği ve Şirket tarafından da 2014 finansal döneminde muhasebeleştirildiği belirlendi. Bunun dışında dikkat çeken bir kayıt tespit edilmedi. Furkan Özdemir (FO) - Denetim Ekip Şefi

D. Bilanço tarihinden rapor tarihine kadar olan sürede yeni açılan davalar ile ilgili bilgileri ve bilanço tarihinde devam eden davalardaki meydana gelen gelişmeleri Şirket'in hukuk müşaviri / avukatlarından mümkünse yazılı olarak alınması	Şirket avukatlarından 14 Mart 2014 tarihi itibarıyla yazılı mutabakat alınmış. Devam eden davalarla ilgili önemli bir gelişme olmadığı ve yeni dava olmadığı bilgisi alınmıştır. Şirketin muavin kayıtları incelenerek, şirketin beyan ettiği avukatlar dışında herhangi bir avukat veya avukatlık ofisine ödeme yapılıp yapılmadığı incelenmiş ve herhangi bir bulguya rastlanmamıştır. Furkan Özdemir (FO) - Denetim Ekip Şefi
E. Şirket yönetimi ile bilanço sonrasında finansal tablolara düzeltme gerektiren veya dipnot açıklaması gerektiren hususların olup olmadığı görüşülmesi	Şirket yönetimi ile yapılan görüşme sonucunda sermaye artışı dışında bilanço tarihinden sonra önemli bir husus olmadığı belirtilmiştir. Furkan Özdemir (FO) - Denetim Ekip Şefi

RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TESPİTİ ÇALIŞMALARININ SONUCU

Yukarıda yer alan denetim prosedürleri sonucunda tespit edilen, finansal tablolarda düzeltme gerektiren veya dipnotlarda açıklaması gerektiren bilanço tarihinden sonraki olaylar aşağıdaki gibidir:

Bilanço tarihinden sonraki olayların tespit çalışması sonucunda, 17 Şubat 2014 tarihli Yönetim Kurulu kararıyla Şirket esas sermayesinin 1.200.000 TL'den 1.500.000 TL'ye artırılmasına karar verildiği tespit edilmiştir. Söz konusu husus Şirket Yönetimi tarafından finansal tablo dipnotlarında belirtilmiştir. 28 Aralık 2013 tarihinde yapılan yılbaşı partisi için aşağıdaki düzeltme kaydının yapılarak 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla karşılık ayrılması gerekmektedir: <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>Genel yönetim giderleri</td><td>4.000</td></tr> <tr> <td>Borç ve gider karşılıkları</td><td>4.000</td></tr> </table> Yapılan çalışmalar sonucunda bunun dışında bir hususa rastlanmamıştır. SD 15.3.2014		Genel yönetim giderleri	4.000	Borç ve gider karşılıkları	4.000
Genel yönetim giderleri	4.000				
Borç ve gider karşılıkları	4.000				

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. PAYLARI BORSADA İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARININ ANALİZİ

Raporlama döneminden sonraki olaylar meydana gelme olasılığı açısından ele alındığında işletme faaliyetlerinin ve muhasebe evreninin tümüyle ilgili olabilecek sınırsız bir ana kütleyle sahiptir. Nicelik açısından bu derece kapsamlı olan olayların işletmelerin finansal raporlama sistemine etkisi, finansal tablolar üzerinde düzeltmeler veya finansal tablo dipnotlarında açıklamalar yapılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. TMS 10 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardı birçok muhasebe/finansal raporlama standardına atıfta bulunarak bu kapsamı ortaya koymaktadır. Muhasebe standartlarını düzenleyici kurum ve kuruluşlar tarafından ele alınan bu konu aynı zamanda denetim standartlarını düzenleyici kurum ve kuruluşları da ilgilendirmektedir. Denetçilerin raporlama dönemine kadar var olan sorumluluklarının yanı sıra raporlama döneminden sonra ortaya çıkabilecek sorumlulukları ve uygulama prosedürleri BDS 560 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı'nda ele alınmıştır. Hem muhasebe hem denetim literatüründe yer alan standartların uygulama boyutuna yönelik özellikle Türkiye'de yapılan bilimsel çalışma sayısının azlığı bu araştırmanın yapılmasının en önemli nedenlerinden biridir. Yapılan bu araştırma ile raporlama döneminden sonraki olaylar standardının payları borsada işlem gören işletmeler tarafından uygulanma boyutunun ortaya konulması amaçlanmıştır.

5.1. Literatür Taraması

Finansal tabloların hazırlandığı döneme ait finansal yıl sonu ve finansal tabloların onaylandığı tarih arasında ortaya çıkan olayları kapsayan raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin Türkiye'de yapılan bilimsel çalışmaların TMS 10 kapsamında tanımlar, muhasebeleştirme ve açıklamalar üzerinde durduğu görülmektedir. Yabancı literatür incelendiğinde ise raporlama döneminden sonraki

olayların denetimi ile ilgili çalışmalara ağırlık verildiği görülmekle birlikte bu çalışmalarda konu üzerinde yapılan bilimsel çalışma sayısının azlığına değinilmiştir. Aşağıda öncelikle TMS 10/UMS 10 üzerinde yoğunlaşan çalışmalara daha sonra denetim alanında yapılan çalışmalara yer verilmektedir.

Yılmaz ve Sarı (2013) yaptıkları araştırmada raporlama döneminden sonraki olayları TMS 10 kapsamında değerlendirerek BIST 100 işletmelerinin 2011 yılı sonunda yayımladıkları finansal tablo açıklamalarını incelemişlerdir. Araştırma kapsamındaki işletmelerin %63'ünün raporlama dönemi sonrasındaki olaylara dipnotlarında yer verdiği ancak %37'sinin bu konuda herhangi bir açıklama yapmadığı tespit edilmiştir. İşletme başına ortalama 2,7 açıklama çeşidi belirlenmiştir. En çok açıklama yapılan konuların başında %21 ile iştiraklere veya bağlı ortaklıklara ilişkin açıklamalar gelmiştir. İştirak/bağlı ortaklıklara ilişkin açıklamalardan sonra ise menkul kıymetler (%7), maddi duran varlıklar (%7), sermaye (%6) ve yatırım indirimi (%5) konularına ilişkin açıklamaların yer aldığı ifade edilmiştir.

Giacosa (2012) yaptığı çalışmada İtalya Borsası FTSE endeksinde yer alan ve tüketim malları sektöründe faaliyet gösteren 45 işletmede 2010 yılı finansal tablolarında UMS 10 tarafından gerekli görülen açıklama seviyesi ve yapısı hakkında bilgi elde etmeyi amaçlamıştır. Yazarın araştırmada UMS 10'un gerekli gördüğü açıklamaları sınıflandırdığı ve işletmelerin tümünün finansal tabloların onaylanma tarihini ve finansal tabloları onaylayan organı açıkladığı ancak %75'inin raporlama döneminden sonra meydana gelen olayların finansal tablolara etkisini açıkladığı görülmektedir.

Chung vd. (2012) psikoloji ve davranışsal muhasebe literatürünü birleştirerek raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin etkililiği üzerindeki faktörlere ilişkin bir model geliştirmektedir. Çalışmada SEC'in yayımlanan düzenlemeleri ve PCAOB denetleme raporlarından raporlama döneminden sonraki olaylar ile ilgili olanlar analiz edilmektedir. Böylece hem denetçiler hem de işletme yöneticileri için problemli olabilecek bir alan olan raporlarından raporlama döneminden sonraki olayların tanımlanması, değerlendirilmesi ve çözümlendirilmesi süreçleri açıklanmaktadır. PCAOB denetleme raporlarının yaklaşık üçte biri raporlama döneminden sonraki olaylar ile ilgili eksiklikleri belgelemektedir. Analiz, henüz ortaya çıkarılamamış yani yanlış çözümlenmiş raporlama döneminden sonraki olayların

sıklığına ve yapısına da bir bakış açısı sağlamaktadır. Bu çalışmadaki model raporlama döneminden sonraki olayların denetim unsurlarına odaklanarak Janvrin ve Jeffrey'in çalışmasında yöneltlen sorularla bir kombinasyon oluşturularak gelecekteki araştırmalar için çok sayıda araştırma sorusu ortaya koymaktadır. Sonuç olarak bu çalışma raporlama döneminden sonraki olay denetiminin önemini göstermekte, mesleki yargı kullanılırken dikkat gerektiren karmaşık bir süreç olduğu ortaya koymaktadır.

Jeffrey ve Janvrin (2007) gerçekleştirdikleri çalışmaya SEC'in bilanço tarihi ve finansal tabloların kamuya açıklanma tarihi arasındaki süreyi kısaltmasının sebep olduğunu belirtmişlerdir. Çünkü sürenin kısaltmasının raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin denetim kanıtının erişilebilirliğinin azalmasına yol açabileceğini ifade etmişlerdir. Denetçilerin raporlama döneminden sonraki olay kanıtlarını önemli olarak algıladıklarını doğrulamak, kanıtları arama çalışmalarında izledikleri süreci anlamak ve bu süreci etkileyen faktörleri incelemek amacıyla 4 büyük denetim şirketi (PWC, KPMG, EY ve Deloitte) ve bir Amerikalı yerel denetim şirketinde çalışan denetçilere anket uygulanmıştır. Araştırma sonuçları raporlama döneminden sonraki olay kanıtlarının denetimde önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Bulgular %70'in üstündeki katılımcının saha çalışmasının büyük bölümünü bilanço tarihinden sonra gerçekleştirdiğini göstermektedir. Denetçiler genellikle raporlama döneminden sonraki olay araştırması için standartta önerilen prosedürleri kullanmaktadır. Denetçiler raporlama döneminden sonraki olay kanıtını araştırmaya olayla ilgili geçmişte elde edilen kanıt varsa minimum düzeyde eğilimlidir. Ancak bilanço tarihindeki kanıtlar geçmişte elde edilen bulgularla uyuşmuyorsa raporlama döneminden sonraki olay kanıtı araştırmaya daha fazla düzeyde eğilimlidir. Denetçiler olağandışı hesap bakiyelerini değerlendirirken, bu bakiyenin tek bir hesaptan ziyade tüm finansal tablolar üzerinde potansiyel etkileri varsa ve araştırma için yeterli zamanları varsa kanıt aramaya eğilimlidir. Denetçiler raporlama döneminden sonraki olay kanıtı bulmaya ise araştırma periyodu uzun ise daha eğilimlidir. Ayrıca denetçiler zaman baskısını raporlama döneminden sonraki olay kanıtı bulmada önemli bir faktör olarak algılamamaktadır.

Ulusal ve uluslararası yazında yürütülen literatür taraması ile birlikte konunun Türkiye kapsamında TMS 10 ve BDS 560 kapsamında yapılmış muhasebe ve denetim boyutunu bir arada ele alan herhangi bir akademik araştırma tespit edilememiştir. Literatürde yer alan çalışmalarda, standartların getirdiği düzenlemeler örneklerle

desteklenerek teorik açıklamalara ve öneri niteliğinde muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

5.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı Türkiye’de 2009-2013 yılları arasında payları borsada işlem gören reel sektör işletmelerinin raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar açıklamalarına ilişkin durum tespiti yapmaktır. Bu bağlamda içerik analizi tekniği kullanılarak payları borsada işlem gören reel sektör şirketlerinin finansal tablolar seti ve dipnotları ile bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

5.3. Araştırmanın Kapsamı

Yatırımcılar fonlarını ağırlıklı olarak payları borsada işlem gören işletmelerde değerlendirmektedir. Bu nedenle payları borsada işlem gören işletmelerin raporlama döneminden sonra yaptıkları açıklamalar yatırımcıların alacakları kararlarda rasyonel olabilecekleri sağlıklı bir zemin oluşturma açısından önemlidir. Ayrıca söz konusu işletmeler Türkiye’deki diğer işletmelere görece daha kurumsal ve daha sağlıklı finansal raporlama sistemlerine sahiptir. Bu bağlamda, payları borsada işlem gören işletmelerin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin açıklamalarının incelenmesi ile önemli bilgiler elde edileceği düşünülmektedir.

Araştırma 2009, 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak 5 yıllık verileri kapsadığından 5 yıl boyunca hisse senetleri borsada devamlı işlem gören finans sektörü dışında faaliyet gösteren işletmeler araştırmanın ana kütesini oluşturmaktadır. Bu işletmelerin sayısı 191 adettir. Araştırmada verilerin değerlendirilmesi aşamasında birliğin sağlanması amacıyla payları borsada işlem görmesine rağmen finans sektörü işletmeleri (bankalar, özel finans kurumları, finansal kiralama ve factoring şirketleri, holdingler, aracı kurumlar, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları) kapsam dışında tutulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu internet sitesinden elde edilen bilgilere göre payları borsada işlem gören toplam işletme sayısı 2014 yılı Şubat ayı itibarıyla 421 adettir. 125 adet işletme finans sektöründe faaliyet göstermekte olduğundan kapsam dışında tutulmuştur. Geriye kalan 296 adet işletmeden 105 tanesi araştırmanın kapsadığı 5 yıl boyunca devamlı olarak borsada işlem görmediği için

kapsam dışı tutulmuştur. Kapsama dahil edilen 191 adet işletmenin listesi EK 1’de sunulmuştur.

Araştırmada Türkiye Muhasebe Standardı 10 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardı kapsamında işletmelerin yaptığı açıklamalar belirlenmeye çalışılmıştır.

5.4. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada finans sektörü dışında payları borsada işlem gören işletmelerin raporlama döneminden sonra yaptıkları açıklamaları yıllara ve sektörlere göre sınıflandırmak, dipnotlarda kullandıkları ifade biçimlerini tespit etmek, finansal tablo zamanlılığına ilişkin ortalama bir süre hesaplayabilmek amacıyla içerik analizi tekniği kullanılmıştır. İçerik analizi, beyanların içeriksel ve biçimsel özelliklerini sistematik ve nesnel tasvir eden ampirik bir yöntem olarak tanımlamaktadır.⁶⁰¹ İçerik analizi sözel, yazılı ve diğer materyallerin nesnel ve sistematik bir şekilde incelenmesini sağlayan bilimsel bir yaklaşımdır. Sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan içerik analizi, belirli kurallara dayalı kodlamalarla kitap, kitap bölümü, mektup, tarihsel dokümanlar, gazete başlıkları ve yazıları gibi bir metnin bazı sözcüklerinin daha küçük içerik kategorileri ile özetlendiği sistematik, yinelenebilir bir teknik olarak tanımlanabilir.⁶⁰²

Gerekli verileri toplamak amacıyla, öncelikle araştırma kapsamındaki tüm işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları ve dipnotları ile bağımsız denetim raporları elde edilmiştir. Şirketlerin finansal tablo ve dipnotları ile bağımsız denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu resmi ağ sayfasından (www.kap.gov.tr) yararlanılarak temin edilmiştir. Araştırma kapsamında kullanılan verilerin başlangıç yılı olarak 2009 yılının seçilmesi KAP’da geriye dönük veri araştırması yapıldığında en eski verilerin 2009 yılına ait olmasıdır. Araştırmanın başladığı tarihte en güncel yayınlanan finansal tablolar 2013 yılı sonuna ait olduğu için yıl araştırma verilerinin sonlandığı yıl olarak 2013 yılı seçilmiştir.

⁶⁰¹ O.Gökçe, **İçerik Analizi**, Siyasal Kitabevi, 2006, s.13.

⁶⁰² E. Tavşancıl ve Aslan, E., **İçerik Analizi ve Uygulama Örnekleri**, İstanbul: Epsilon Yayınları, 2001, s.15.

5.5. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın ana kütlesi, payları Borsa İstanbul Anonim Şirketi’nde işlem gören banka ve sigorta işletmelerinin de içinde bulunduğu finans sektörü dışındaki tüm işletmeleri kapsamaktadır. Dolayısıyla araştırmanın en önemli kısıtı finans sektörünü temsil eden banka ve sigorta işletmeleri gibi işletmelerin inceleme dışında bırakılması olarak görülmektedir. Örneklem seçiminde finans sektörünün kapsam dışı bırakılmasındaki temel sebep finans sektörünü temsil eden banka ve sigorta işletmelerinin diğer sektörlerden farklı olarak kendilerine özgü hesap planı kullanması ve bu nedenle finans sektörü işletmelerinin finansal tablolarının diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğinin zorluğudur.

5.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada kullanılan veri setindeki 191 adet işletmenin Borsa İstanbul tarafından işletmelerin ürün özelliklerine göre oluşturulan sektörlere göre dağılımı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Borsa İstanbul tarafından yapılan sınıflandırmada bulunan finansal kuruluşlar (bankalar, sigorta şirketleri, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, holdingler gibi) araştırmada kapsam dışı tutulduğundan dağılımda yer almamaktadır.

Tablo 5.1. İşletmelerin Sektöre Göre Dağılımı

Sektör	Frekans	Yüzde
İmalat Sanayi	140	73,3
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	18	9,42
Teknoloji	13	7
Madencilik	6	3,2
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	6	3,2
Elektrik, Gaz ve Su	4	2,1
İnşaat ve Bayındırlık	2	1,04
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1	0,05
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	0,05
Toplam	191	100,0

Tablo 5.1’de görüldüğü üzere faaliyette bulundukları sektör açısından 8 başlık altında toplanan araştırma kapsamındaki işletmelerin %73,3 gibi büyük bir çoğunluğu imalat sektöründe yer almaktadır. İmalat sektörü dışında kalan işletmelerin yüzdeleri 9,42 ve 0,05 arasında değişmektedir.

Araştırmada öncelikle raporlama döneminden sonraki olaylar standardına bağımsız denetim raporunda yer veren ve yer vermeyen işletmeler tespit edilmiştir. Daha sonra kullanılan standart başlığına ilişkin farklı ifadelerin kullanım sıklığı belirlenmiştir. Raporlama döneminden sonra sınırsız biçimde gerçekleşebilecek olaylar incelenen işletmelerin bağımsız denetim raporlarında sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Bu nedenle belirlenen olayların ortak noktaları tespit edilerek 19 başlık altında toplanarak olayların gerçekleşme sıklığı ortaya konmuştur. Son olarak raporlama döneminden sonraki olaylar finansal yıl sonundan finansal raporların onaylanma tarihine kadar gerçekleşen olayları kapsadığından ortalama bir onay tarihi bulunarak raporlama döneminden sonraki olayların ortalama gerçekleşme süresi hesaplanmıştır.

5.6.1. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı Kullanımı

İşletmelerin bağımsız denetim raporlarında raporlama döneminden sonraki olaylar standardına ilişkin açıklamalara yer verip vermediği bu kısımda incelenmektedir. Böylece payları borsada işlem gören işletmelerin TMS 10 standardında düzeltme gerektirmeyen olaylara yönelik düzenlemeleri finansal tablolar setine ne derece yansıttığı tespit edilmektedir.

İşletmelerden bir kısmı finansal bilgi sunumunda UMS/UFRS setinde yer alan tüm standartlara yer vermekte ve standardın finansal tablolarına herhangi bir etkisi olmasa bile etkisi olmadığına dair açıklama yapmaktadır. İşletmelerden bir kısmı ise standardın herhangi bir etkisi olmadığı durumda standarda dipnotlarda hiç yer vermemeyi tercih etmektedir. Ancak her iki durum da standardın işletme üzerinde etkisi olmadığı anlamına gelmektedir. Bu nedenle bu kısımda yapılan incelemede standarda hiç yer vermeyen ve standarda yer vererek raporlama döneminden sonraki olay gerçekleşmediğini açıklayan işletmeler aynı kategoride ele alınmaktadır.

Bu kısımda elde edilen bulgular 2 kategoriye ayrılabilir.

Dipnota yer veren işletmeler: Bağımsız denetim raporunda dipnotlar bölümünde Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar başlığı altında standarda ilişkin açıklama yapan işletmeler olarak tanımlanabilir.

Dipnota yer vermeyen işletmeler: Bağımsız denetim raporunda dipnotlar bölümünde Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara yönelik herhangi bir açıklama yapmayan veya Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar başlığı altında herhangi bir olay açıklaması yapmadan “*Raporlama döneminden sonraki olay yoktur*” biçiminde ifade kullanan işletmeler bu kategoride yer almaktadır.

Tablo 5.2. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı Kullanımının Sektör ve Yıla Göre Dağılımı

Sektör	2009		2010		2011		2012		2013	
	+	-	+	-	+	-	+	-	+	-
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	0	1	0	1	1	0	0	1	1	0
Elektrik, Gaz ve Su	3	1	3	1	3	1	3	1	4	0
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	1	1	0	1	0	1	0	0	1
İmalat Sanayi	90	50	81	59	66	74	82	58	72	68
İnşaat ve Bayındırlık	2	0	2	0	2	0	2	0	1	1
Madencilik	6	0	6	0	4	2	2	4	6	0
Teknoloji	6	7	5	8	7	6	5	8	5	8
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	11	7	10	8	7	11	8	10	7	11
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	5	1	4	2	4	2	4	2	4	2
Genel Toplam	123	68	112	79	95	96	107	84	100	91

*Tabloda + işareti dipnota yer verenler, - işareti dipnota yer vermeyenler anlamına gelmektedir.

Tablo 5.2.’de örneklemede yer alan 191 işletmenin ait oldukları sektörler ve yıllar itibariyle raporlama döneminden sonraki olaylar standardına yer verip vermediği görülmektedir. Raporlama döneminden sonraki olaylar standardına en çok yer verilen yıl 2009 yılı iken, en az yer verilen yıl 2013 yılıdır.

5.6.2. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı İfade Biçimi

TMS 10 muhasebe literatüründe farklı ifadeler ile yer almaktadır. Literatürdeki bu farklılığın uygulamada finansal raporlara da yansdığı görülmektedir. Standarda yer veren işletmeler incelendiğinde standarda ilişkin dipnot başlığının farklı şekillerde ifade edildiği tespit edilmiştir. Kullanılan ifadeler aşağıda sıralanmakta ve belirli bir başlık

altında kodlanarak toplanmıştır. Kullanılan ifadeler ve karşılığında oluşturulan kodlamalar Tablo 5.3.'de yer almaktadır.

Tablo 5.3. TMS 10 İfade Biçimleri Kodlaması

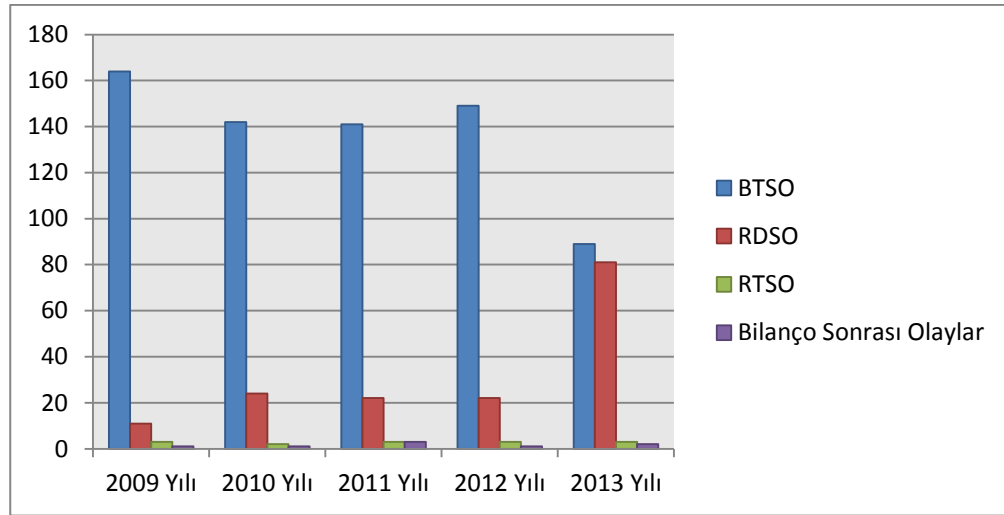
İfade	Kodlama
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	BTSO
Bilanço Sonrası Olaylar	Bilanço Sonrası Olaylar
Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar	BTSO
Bilanço Tarihinden Sonraki Olay	BTSO
Finansal Durum Tablosu Tarihinden Sonraki Olaylar	BTSO
Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen Ya da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	BTSO
Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	RDSO
Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	RTSO

Tablo 5.3.'de görüldüğü gibi bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlar, bilanço tarihinden sonraki olay, finansal durum tablosu tarihinden sonraki olaylar, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar ve bilanço tarihinden sonraki olaylar başlıkları BTSO, raporlama döneminden sonraki olaylar RDSO ve raporlama tarihinden sonraki olaylar RTSO biçiminde kodlandıktan sonra Tablo 5.4.'de yer alan yıllara göre dağılım elde edilmiştir. Uluslararası bağlantılı denetim firmaları birbirleri arasında standardizasyonu yakalayabilmek adına genellikle Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar veya Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ifadelerini kullanmakta iken, ulusal denetim firmalarının Tablo 5.3.'de yer alan farklı ifadeleri kullanarak standardizasyondan uzaklaşmakta oldukları söylenebilir.

Tablo 5.4. TMS 10'un İfade Biçimlerinin Yıllara Göre Dağılımı

İfade	2009	2010	2011	2012	2013
BTSO	164	142	141	149	89
RDSO	11	24	22	22	81
RTSO	3	2	3	3	3
Bilanço Sonrası Olaylar	1	1	3	1	2
Genel Toplam	179	169	169	175	175

Söz konusu ifadelerin kullanımının yıllara göre dağılımında 5 yıl boyunca ağırlıklı olarak “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Ancak 2013 yılında bu ağırlığın 2009, 2010, 2011 ve 2012 yıllarına kıyasla ilk 4 yılın ortalama bu ifadeyi kullanımı %85,75 oranından %50'ye düştüğü görülmektedir. 2013 yılında “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” ifadesi oranına oldukça yakın bir oranda %46'lık ağırlıkta “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” ifadesinin kullanılmaya başlandığı belirlenmiştir. Anlam açısından herhangi bir farklılık arz etmeyen her iki ifade Kamu Gözetim Kurumu'nun resmi sitesinde Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar şeklinde yer almaktadır.



Şekil 5.1. TMS 10'un İfade Biçimlerinin Yıllara Göre Dağılımı

Standardın ilk 4 yıl Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ifadesi ile kullanımı yaygınlığı ve 2013 yılında kullanımın Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar ifadesiyle neredeyse başabaş konuma geldiği Şekil 5.1.'de görülmektedir.

5.6.3. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Açıklamaların Sınıflandırılması

Raporlama döneminden sonraki olaylar muhasebe anakütlesi içinde sınırsız sayıda gerçekleşebilir. Ancak TMS 10 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardında tüm bu olaylara yer verilememekle birlikte raporlama döneminden sonra gerçekleşmesi halinde özellik arz eden hususlar ele alınmıştır.

Araştırmada söz konusu açıklamalar sınıflandırılırken olayların ortak noktaları saptanarak bir başlık altında toplanmaya çalışılmıştır. Bu sınıflandırma yapılırken Yılmaz ve Sarı'nın 2009 yılını içeren raporlama döneminden sonraki olaylar sınıflandırmasından faydalanılmıştır.⁶⁰³ Bu araştırmada raporlama döneminden sonraki olaylar 19 başlık altında sınırlandırılmıştır. Örneğin bağlı ortaklık/iştirak sermaye artırımını, ilişkili taraflarda teminat, kefalet, rehin, ipotek, ilişkili taraflardan alacaklar/ilişkili taraflara borçlar, ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar, iştirak/bağlı ortaklık edinimi, iştirak/bağlı ortaklık hisse artışı, iştirak/bağlı ortaklık birleşmesi, iştirak/bağlı ortaklık faaliyetlerinin durdurulması/tasfiye/iflas olayları bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar başlığı altında birleştirilmiştir. Tablo 5.5 işletmelerin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin açıklamalarında yer alan her bir olayın yer aldığı açıklama türü ve içeriğini göstermektedir.

⁶⁰³ Fatih Yılmaz ve Emre Sarı, "Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Tms Açısından Değerlendirilmesi ve İmkb-100 Endeksindeki Şirketler Üzerinde Bir Araştırma", **III. International Conference on Luca Pacioli in Accounting History and III. Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History**, TÜRKİYE, 19-22 Haziran 2013, s.182.

Tablo 5.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Açıklamaların Sınıflandırılması

Açıklamanın Türü	Açıklamaya İlişkin Olay	Olayın İçeriği
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar	Bağlı ortaklık/iştirak sermaye artırımı	Bağlı ortaklık veya iştirakin sermaye artırımına katılım kararı alınması, katılım payı ve kararın gerçekleştirilmesi, sermaye avansı ödemesinin yapılması gibi açıklamalarda bulunulmuştur.
	İlişkili taraflarda teminat, kefalet, rehin, ipotek	Bağlı ortaklığın/iştirakin bankadaki kredisi için banka lehine ana ortaklık hisseleri üzerinde rehin verilmesi, banka kredisi için kefalet verilmesi , ana ortaklık lehine verilen ipotegün kaldırılması ve bağlı ortaklığın ana ortaklığa kredi garantörlüğü gibi durumlar bu başlıkta incelenmektedir.
	İlişkili taraflardan alacaklar/ilişkili taraflara borçlar	Ortaklardan alacak tahsili, ortaklardan alacakların SPK tarafından yapılandırılması, şüpheli ve/veya diğer ticari alacakların işletme ortaklarının alacağından tahsili, grup ortaklarından alınan kredi vadesinin uzatılması, grup şirketinden hizmet alımı, iştirakten temettü tahsili, ilişkili taraftan hizmet sağlama sözleşmesinin iptali, grup şirketine sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi
	İlişkili taraflara ilişkin açıklamalar	Müşterek yönetime tabi ortaklığın kredi alması, müşterek yönetime tabi ortaklığın kotasyondan çıkarılması, iştirak MODV alımı, bağlı ortaklık ana sözleşme değişikliği, bağlı ortaklık denetim komitesi, riskin erken teşhisi komitesi, kurumsal yönetim komitesi kurulma kararı, bağlı ortaklık kayıtlı sermaye tavanının yükseltilmesi, iştirakin konu olduğu vergi incelemesi, bağlı ortaklık genel kurul toplantısı (kar dağıtımı, sorumluluk beyanı, yönetici değişikliği), bağlı ortaklık kredi alımı, bağlı ortaklık sipariş/taahhüt alınması, bağlı ortaklığın fonksiyonel para birimi değişikliği, bağlı ortaklığın sigorta geliri tazmini, bağlı ortaklığın dava sonucu faaliyetlerine devam etmesi, iştirak faaliyet kiralamasının sona ermesi, bağlı ortaklığın gayrimenkulün satılması, bağlı ortaklığın ihalenin sonuçlandırılmaması, bağlı ortaklığın devam eden davası, bağlı ortaklığın tahsil edilemeyen çeki, bağlı ortaklığın hisse alımı
	İştirak/Bağlı ortaklık edinimi	Yeni bir bağlı ortaklık kurulması, franchise olarak faaliyet gösteren işletmelerin satın alınması, iştirak edinimi sırasında ortaya çıkan ödemelerin revize edilmesi için SPK'na başvurulması, revize edilen ödemelerin yapılması, bağlı ortaklık alımı için iyi niyet anlaşması imzalanması, dolaylı olarak bağlı ortaklığa iştirak etme.
	İştirak/bağlı ortaklık hisse artışı	Ana ortağın bağlı ortaklığa ait hisse alımı, bağlı ortaklığa ait payların alınmasına ve belirli süreyle satılmamasına karar verilmesi, ana ortağa ait hisse alımı, ana ortağın bağlı ortaklığa ait hisse alımını diğer ortaktan satın alması, bağlı ortaklıkta ana ortak olmak için ortak girişim anlaşması imzalanması

Açıklamanın Türü	Açıklamaya İlişkin Olay	Olayın İçeriği
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar	İştirak/bağlı ortaklık birleşmesi	Ana ortaklık altındaki iki bağlı ortaklığın birleşmesi, ana ortaklık altındaki iki iştirakin birleşmesi
	İştirak/bağlı ortaklık faaliyetlerinin durdurulması/tasfiye/iflas	İştirak/bağlı ortaklık faaliyetlerinin durdurulması, tüzel kişiliğinin sona ermesi, tasfiyesi, kapatılması, iflası
İnsan kaynaklarına ilişkin açıklamalar	Kıdem tazminatı tavanı değişikliği	Bu açıklamayı yapan şirketlerin her yıl bu açıklamayı yapması dikkat edilmesi gereken bir sonuçtur. 31 Aralık 200x ve 1 Ocak 200(x+1) şeklinde dönemsonu ve dönembaşı kıdem tazminatı tavan rakamları verilerek değişikliğe yer verilmektedir.
	Toplu iş görüşmesi	İşletmenin üyesi bulunduğu sendikalarla toplu iş sözleşmesi müzakerelerine başlaması, bir sonraki müzakere tarihi, olumlu veya olumsuz sonuçlandırılması gibi detaylar bu başlık altında yer almaktadır.
	Üst yönetim	İşletmenin üst yönetiminde rol alan mali işlerden sorumlu icra müdürü, genel müdür, genel koordinatör gibi yöneticilerin veya yönetim kurulu üyelerinden başkan da dahil herhangi birinin görevinden ayrılması, vefatı gibi nedenlerle değişiklikler BTS gerçekleştiğinde bu başlıkta yer almaktadır.
	İnsan Kaynakları	İşveren tarafından gerçekleştirilen çalışanlara ücretsiz izin verilmesi, personel sayısının azaltılması, toplu iş akdi feshi ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilen grev, lokavt gibi faaliyetler bu başlık altında incelenmektedir.
Menkul kıymetler ile ilgili açıklamalar	Tahvil	İşletmelerin tahvil ihracı için karar alması, SPK'ya başvuruda bulunması, ihracı gerçekleştirmesi aşamaları, ihraç edilen tahvil faizine ilişkin oranın kesinleşmesi ilgili başlıkta yer almaktadır.
	Türev ürün	Satış opsiyonu devri, satma hakkı opsiyonu alımı gibi türev ürünlere ilişkin açıklamalar bu başlık altında incelenmektedir.
	Borsa	Payların borsa kotuna alınması, uluslararası borsa kotasyonundan çıkması, gözüaltı pazarına alınması, uluslararası derecelendirme kuruluşlarının notları
	Menkul kıymet	Menkul kıymet geri alımı, hisse alım iptali.
	Hisse satışı	Hisse satışı için ön teklif toplama, hisse satışının gerçekleşmesi, İştirak/bağlı ortaklık halka arz, bağlı ortaklığın satılması, herhangi bir birleşme veya bölünme işlemi gerçekleşmeden grubun ana ortağının hisselerinin tamamını veya bir bölümünü satması, iştirak hisse satışı, iştirak hisse satış kararı, kamuya ait ihale usulü hisse satışıyla özelleştirmenin gerçekleştirilmesi, özelleştirme işlemlerinin devam etmesi, ilişkili taraflar arası (grup şirketleri) hisse satışı, ortaklar arasında hisse satış görüşmelerinin devam etmesi, ana ortağın paylarının halka arzı, hisse satışı ve ticari ortaklık için görüşmelere başlanması, bağlı ortaklığın ana ortaklığa satılması, bağlı ortaklığa ait hisselerin satışının ertelenmesi.

Açıklamanın Türü	Açıklamaya İlişkin Olay	Olayın İçeriği
Sermaye ile ilgili açıklamalar	Sermaye artırımı	Sermayenin nakden artırılması için halka arz, çıkarılmış sermayenin emisyon primli tahsisli olarak artırılması, halka açık anonim ortaklıkların fon çıkışı gerektirmeyen sermaye azaltma ve eş anlı olarak sermaye artırımı işlemleri, sermaye artırımında ana ortaktan alınan sermaye avansının kullanılması.
	Kayıtlı sermaye sistemi	Kayıtlı sermaye sistemine geçiş, kayıtlı sermaye tavanının yükseltilmesi veya değiştirilmemesi için SPK'na yapılan başvuru gibi açıklamaları içerir. Kayıtlı sermaye tavanı için izin verilen 5 yıllık sürenin dolması nedeniyle tavanın artırılması, belirlenmesi için yönetim kurulunda karar alınması, kararın genel kurula sunulması veya kararın uygulanması gibi aşamaların birini veya tamamını içeren açıklamalar yer almaktadır.
	Ortaklık yapısı	Sermaye yapısı değişen işletmenin bilanço tarihinde ve ortaklık yapısını değiştiren btso sonrası sermaye yapısının tutarlarının ve yüzdelerinin gösterilmesi, vefat eden ortağın paylarının diğer ortaklara devri (bedelsiz devir), ana ortağın hisselerini bağlı ortaklığına devretmesi.
Birleşme-Bölünme ile ilgili açıklamalar	Birleşme	Devir alma yoluyla birleşme kararı, kararın gerçekleşmesi, birleşmenin durdurulması için SPK başvurusu, yeni kurulan bir şirkete ortak olmak, bağlı ortaklığın külli devralınması
	Bölünme	Kısmi bölünme ve yavru şirket kurmak yoluyla bölünmenin gerçekleşmesi, bir faaliyet alanına odaklanmak amacıyla başka bir faaliyet alanına hizmet eden işyerinin devri, kısmi bölünme kararı alınması, kısmi bölünmenin genel kurulca onaylanması
Finansal tabloların onaylanması ve yayımlanması ile ilgili açıklamalar	Finansal tabloların onaylanması	Finansal tabloların onay tarihi, onaylama mekanizması, değiştirme mekanizması birçok finansal tabloda farklı şekillerde yer almaktadır. Bazı işletmeler finansal tabloların onaylanma tarihini bilançolarının altında yayınlamakta, imzalayan, onaylayan ve değiştirme yetkisi bulunan kişi veya kurulları da burada açıklamaktadır. Bazı işletmeler ise Finansal Tabloların Sunuluşu dipnotu altında aynı bilgileri açıklamaktadır. Ancak bazı şirketler Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar dipnotu altında hususa ilişkin açıklamayı yapmaktadır. Bu açıklamayı BTSO dipnotu altında yapan işletmelerin açıklamayı her yıl yapması oldukça sık karşılaşılan bir durumdur.
	Sorumluluk beyanı	SPK'nun Seri:11 No:29 Tebliği 3. Bölüm 9.maddesi gereğince yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk beyanını imzaladığı tarih ve imzalayan üyelerin isimleri bu dipnotlarda açıklanmaktadır.
	Finansal tabloların yayımlanması	Finansal tabloların yeniden düzenlenmesi kararı için işletmeye SPK tarafından ek süre tanınması, işletmenin finansal tabloların yayımlanması için SPK'dan ek süre talebinde bulunması

Açıklamanın Türü	Açıklamaya İlişkin Olay	Olayın İçeriği
Borçluluk durumu ile ilgili açıklamalar	Kredi	İşletmelerin kredi alımı, ödemesi, finansal darboğaz nedeniyle ödenememesi, yeniden yapılandırması, kredi başvurusunda bulunma, kredi ödemesiyle birlikte blokajın kaldırılması, kredi kuruluşu isim değişikliğine ilişkin açıklamaları içerir.
	Borç durumu	Temerrüde düşme, temerrüdün devam etmesi, muaccel hale gelen borçların varlığı, borçların ödenmesi, hacizli borçların ödenmesi, ticari borcun banka kredisine dönüşmesi, borçların yeniden yapılandırılması, finansal darboğaza düşülmesi, elde edeceği nakit girişini net işletme sermayesi açığını kapatmak için kullanma kararı alması gibi durumlar bu başlık altında yer alır.
	Teminat	Teminat verilmesi, teminat mektubu verilmesi, hisse rehini, teminatın kapatılması, ipoteğin kaldırılması, tedarikçi lehine akreditif açılması, teminat mektubunun iade alınması
Yatırımlara ilişkin açıklamalar	Yatırım indirimi	Yatırım indirimi teşvik belgesi alınması, teşviğin kapsamı ve süresi, sürenin uzatılması, belgenin kapatılması, yatırım indirimi hakkında Türkiye’deki kanun değişiklikleri ve bu değişikliklere ilişkin vergi etkisi bu indirimden yararlanan işletmeler tarafından BTSO dipnotunda gösterilmektedir.
	Yatırımlara ilişkin fizibilite çalışmaları	Çalışmaların sona erdirilerek yatırımdan vazgeçilmesi, due diligence yaptırmak, yatırım öncesi mali ve teknik ön inceleme çalışmalarının gerçekleşmesi.
Varlıklara ilişkin açıklamalar	Maddi Duran Varlık/Gayrimenkul	Maddi duran varlık grubunda izlenen arsa, arazi, bina, taşıt, makine ve cihazlar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin alımı, satımı, devri, elden çıkarılması ve bu hususlara ilişkin kararlar bu başlık altında açıklanmaktadır. Örneğin enerji sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin satın aldığı rüzgar türbinleri maddi duran varlıklar içinde aktifleştirilmektedir. Bunun yanı sıra yapılmakta olan yatırımların sonlanması sonucu maddi duran varlıklar hesaplarına aktarımı ile ilgili açıklamalar da bu başlık altında incelenmektedir.
	Değerleme	Satışı planlanan veya ipotek karşılığı edinilen gayrimenkulleri değerlendirme, sigorta tazmin değerlendirme, marka değerlendirme, varlık değerlendirme, muhasebe politikalarında değişiklik nedeniyle varlıkların değerlemesi, değer düşüklüğü tespit edilmesi, mamul envanteri, aktiflerin sigorta değerleri.
	Maddi Olmayan Duran Varlık	Lisans veya ruhsat alım, süre uzatımı, işletme hakkının alımı.

Açıklamanın Türü	Açıklamaya İlişkin Olay	Olayın İçeriği
Faaliyetlere yönelik stratejik kararlara ilişkin açıklamalar	Adres değişikliği	İşletmenin genel müdürlük binası, merkezi, üretim tesisleri, serbest bölge faaliyet alanı değişikliklere uğradığında yeni adres ile birlikte değişikliğe yer verilmektedir.
	Şube	İşletmelerin yurtiçinde veya yurtdışında şube açılışı ve kapanışı işlemleri bu başlıkta yer almaktadır. Açılışı kesinleşen ve planlanan şubeler ile şube açma nedenleri ile birlikte açıklanmaktadır. Örneğin Desa işletmesi 2010,2011 ve 2012 yıllarında ciro artırma hedefleri doğrultusunda şube açma ile ilgili bilanço tarihinden sonra açıklama yapmaktadır.
	Faaliyetlerin durdurulması	İşletmelerin elden çıkardığı veya satış amaçlı elde tutularak sınıflandırılan bir ana iş kolu veya coğrafi bölgesine ilişkin açıklamaları kapsar. Örneğin Serve Kırtasiye 2009 yılında distribütörlük anlaşmasını sona erdirerek bu faaliyet alanını sonlandırmıştır.
	Ticaret ünvanı değişikliği	Unvan değişikliği için SPK'na müracaat edilmesi, yönetim kurulu kararına istinaden değiştirme kararının alınması ve gerçekleştirilmesi işlemleri ile ilgili gerekli açıklamaları kapsar.
	Stratejik kararlar	Faaliyetlerin genişletilmesi, yeni faaliyet alanına girilmesi, üretim kapasitesini artırma, verimliliği artırmak için fabrikaların tek çatıda toplanması, bayilere doğrudan dağıtım karar verilmesi gibi büyüme stratejilerinin yanı sıra durdurulan üretime yeniden başlanması, danışmanlık hizmeti alma kararı, Kurumsal Kaynak Planlaması'na geçme ve sistemi sürdürme kararı, denetim firması değişikliği, işletmenin geleceği için kapsamlı bir yol haritası çizilmesine karar verilmesi, işbirliği sözleşmesinin imzalanması, yenilenmesi veya süresinin uzatılması, dışarıdan hizmet alım anlaşması imzalanması, bazı faaliyetlerin taşeronla devredilmesi, konsorsiyum oluşturulması, iş ortaklığı sözleşmesi imzalanması, işbirliği için niyet mektubu imzalanması, ortak girişim sözleşmesi imzalanması işletme düzeyinde stratejik kararlara da yer verilmektedir.
Doğal afetlere ilişkin açıklamalar	Doğal afet	Tesiste yangın çıkması, yangın sonucu stokların zarara uğraması, sigorta şirketi zarar tazmin ödemesi.
Kur değişimine ilişkin açıklamalar	Döviz kuru	Bilanço tarihinde, yayınlanma tarihinde, bilanço tarihinden yayınlanma tarihine kadar oluşan kur etkisi, bilanço tarihinde ve yayınlanma tarihinde oluşan döviz kurları, bilanço tarihinden sonra imzalanan sözleşmelerin yabancı para cinsinden değerleri gibi bilgiler verilmektedir.

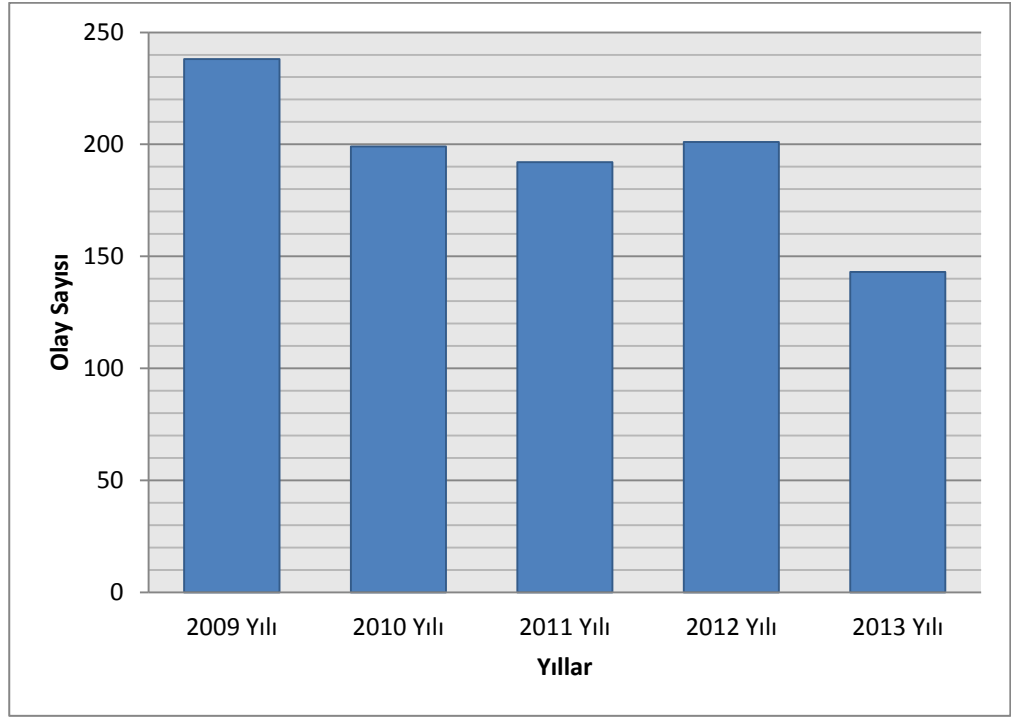
Açıklamanın Türü	Açıklamaya İlişkin Olay	Olayın İçeriği
Sözleşmelere ilişkin açıklamalar	Ana sözleşme değişikliği	Bir tek madde değişikliği yapılabildiği gibi birden fazla madde değişikliği ile de karşılaşılmaktadır. Bu başlık altında madde değişikliği kararı alınmış, SPK'na izin için başvuruda bulunulmuş, genel kurul onayına sunulmuş gibi çeşitli aşamala bulunmaktadır. Madde değişiklik nedenleri ise sermaye rakamındaki değişiklik olması, kayıtlı sermaye tavanında değişiklik olmaması, faaliyet amaç ve konusunun değişmesi, mevzuata uyumlu hale gelmesi, yönetim kurulu üyelerinin değişikliği, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarının değişikliği vb. olarak sıralanabilir.
	İhale	İşletmelerin çeşitli ihalelere katılma kararı alınması, teklif verilmesi, kazanılması aşamaları dipnotlarda yer almaktadır.
	Finansal kiralama/Faaliyet kiralaması/Kira sözleşmesi	Sona eren kira sözleşmesi nedeniyle fabrika ve ofis binalarına ilişkin kira sözleşmesinin yıllara isabet eden kira bedelleri belirlenerek imzalanması, yönetim kurulu kararı ile ihtiyaca yönelik makine ve ekipmanların finansal kiralama sözleşmesi imzalanması, faaliyet kiralaması yoluyla kiralaan fabrika binasının finansal kiralama yöntemiyle satın alınması.
	Ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen sözleşmeler	Sözleşmeden beklenen ticari avantajların ortadan kalkması nedeniyle fesih edilmesi.
	Sipariş/taahhüt	Satış sözleşmesinin imzalanması, projenin ifası için Tübitak desteği onayının alınması.
Genel kurul toplantı kararlarına ilişkin açıklamalar	Olağan/olağanüstü genel kurul toplantısı	Toplantı kararlarının belirtilmesi, toplantı tarihinin ve yerinin belirtilmesi.
Kar dağıtımına ilişkin açıklamalar	Kar dağıtımı	Kar dağıtım politikası değişikliği, SPK'nun kar dağıtımına ilişkin yaptığı değişiklik, genel kurul onayına sunulacak kar dağıtım teklifi, kar dağıtım yapmama kararı gibi olaylar bu başlık altında açıklanmaktadır.

Açıklamanın Türü	Açıklamaya İlişkin Olay	Olayın İçeriği
Kurumsal yönetime ilişkin açıklamalar	Kurumsal Yönetim	Riskin erken teşhisi komitesinin kurulması, denetim komitesi kurulması, kurumsal yönetim komitesi kurulma kararı, kurumsal yönetim uyum derecelendirme notunun belirlenmesi, kurumsal yönetim uyum derecelendirme notunun yükselmesi.
Muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar	Muhasebe politikaları	Resmi kurum kararıyla net satış hizmet bedeli hesaplamasının değişmesi, tam konsolidasyon yönteminden oransal konsolidasyon yöntemine geçiş, fonksiyonel para birimi değişikliği.
Mevzuata ilişkin açıklamalar	Mevzuat	İşletmelerin mevzuata uyum sağlama için aşağıdaki konularda yaptığı değişiklikleri kapsar; vergi affı, vergi kanunlarında değişiklik sonucu karşılık ayrılması, kamu borçlarının yeniden yapılandırılması, kamuyu aydınlatma platformu elektronik yönetim prosedürlerine uyum için kullanıcı ve yönetici belirleme, resmi makamlar ile mevzuat değişikliği hakkındaki yazışmalar.
Davalara ilişkin açıklamalar	Kamu Soruşturması/ inceleme	Rekabet Kurumu, SPK, Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu gibi kurum ve kurullar tarafından soruşturma veya inceleme başlatılması, soruşturmanın veya incelemenin devam etmesi, süreç devam ederken işletmeden belge istenmesi gibi aşamalar hakkında açıklamalar yapılmıştır.
	Açılan dava	Alacaklılar tarafından başlatılan hukuki talepler.
	Sonuçlanan dava	Danıştay'ın yürütmeyi durdurma kararı, ikinci duruşma sonunda dava kabulü ve ihalenin feshi kararının alınması, iflas erteleme davasının işletme lehine sonuçlanması, İdare Mahkemesi yürütmeyi durdurma kararının alınması.
	Vergi cezası	Vergi cezasının tarhi, tahakkuku, ihbarnamenin alınması, ödeme emrinin tebliği ve ödemenin yapılması aşamaları bu başlık altında açıklanmaktadır.

Tablo 5.6. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Açıklamaların Yıllara Göre Frekans Dağılımı

Açıklamanın Türü	2009	2010	2011	2012	2013	Toplam
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar	39	28	37	31	28	163
Finansal tabloların onaylanması ve yayımlanması ile ilgili açıklamalar	44	36	30	29	24	163
İnsan kaynaklarına ilişkin açıklamalar	41	33	34	32	17	157
Sermaye ile ilgili açıklamalar	19	12	19	21	9	80
Menkul kıymetler ile ilgili açıklamalar	12	15	11	25	11	74
Sözleşmelere ilişkin açıklamalar	11	10	16	16	9	62
Faaliyetlere yönelik stratejik kararlara ilişkin açıklamalar	17	13	8	11	7	56
Varlıklara ilişkin açıklamalar	10	17	10	10	5	52
Birleşme-Bölünme ile ilgili açıklamalar	13	7	10	9	2	41
Davalara ilişkin açıklamalar	11	5	3	7	7	33
Yatırımlara ilişkin açıklamalar	11	12	6	0	2	31
Kur değişimine ilişkin açıklamalar	1	0	1	1	18	21
Mevzuata ilişkin açıklamalar	1	5	1	3	1	11
Kar dağıtımına ilişkin açıklamalar	4	0	3	2	2	11
Genel kurul toplantı kararlarına ilişkin açıklamalar	1	3	1	0	0	5
Kurumsal yönetime ilişkin açıklamalar	1	1	0	2	1	5
Doğal afetlere ilişkin açıklamalar	1	1	1	1	0	4
Muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar	1	1	1	1	0	4
Genel Toplam	238	199	192	201	143	973

Araştırmanın bu bölümünde payları borsada 5 yıl boyunca işlem gören finansal kuruluşlar dışında 191 adet işletmenin 5 yıla ait raporlama döneminden sonraki olay açıklamaları incelenmiştir. Buna göre 2009 yılından 2013 yılı sonuna dek toplam 973 olay gerçekleşmiştir. Yıllık ortalama 195 olaya denk gelmektedir. Ayrıca işletme başına 0.98 adet olay açıklamasına denk geldiği hesaplanmıştır. Böylece her yıl yaklaşık bir olay açıklaması yapıldığı sonucuna ulaşılabilir.



Şekil 5.2. Raporlama Döneminden Sonraki Olay Açıklamalarının Yıllara Göre Dağılımı

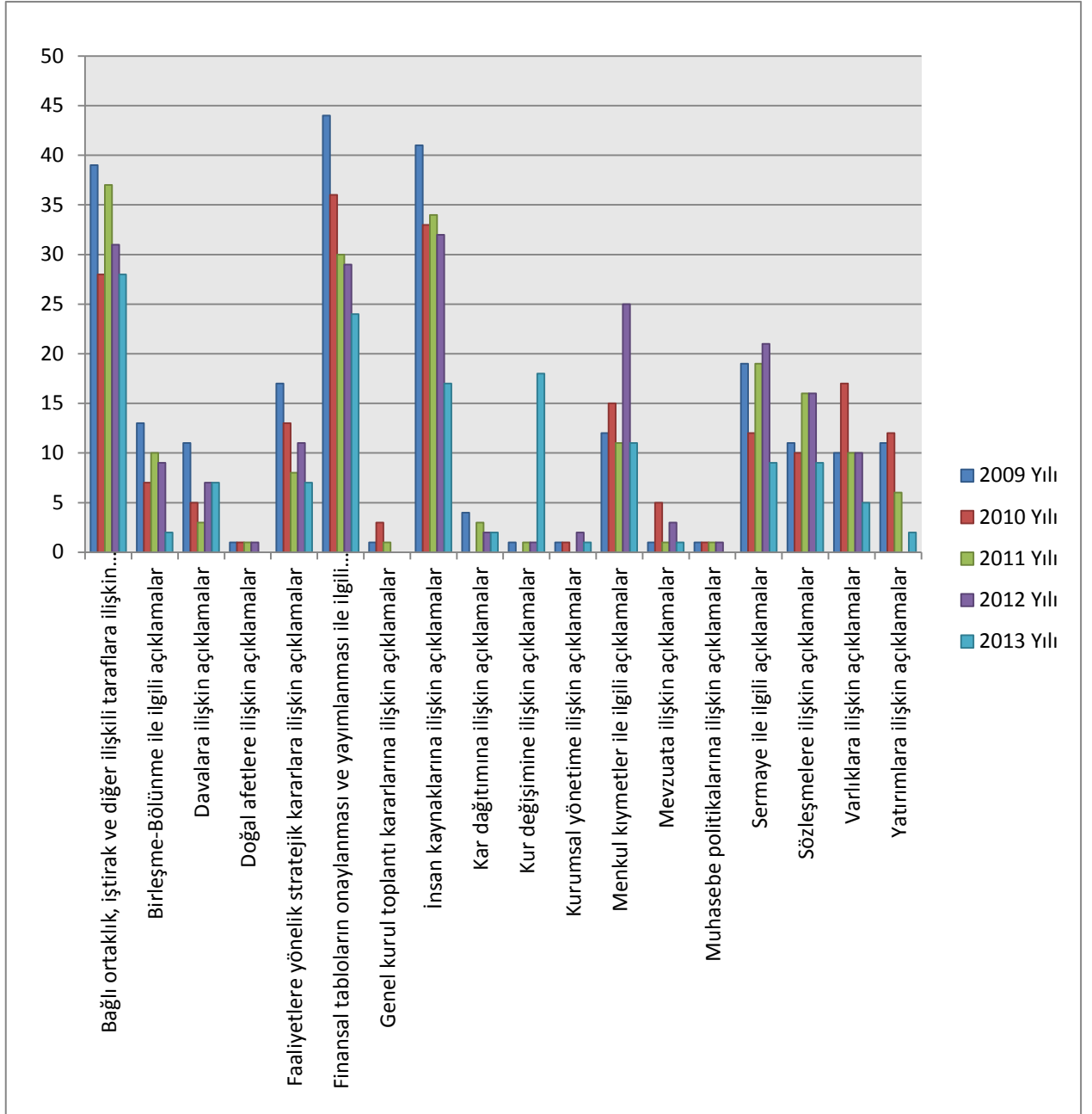
5 yılın dağılımı incelendiğinde en fazla raporlama döneminden sonra olay açıklaması yapılan yıl 2009 yılı iken en az olay açıklaması 2013 yılında yapılmıştır. 2009 yılından 2013 yılına ilerlendiğinde raporlama döneminden sonraki olay açıklamalarında belirlenen bu düşüş finansal tabloların kamuya açıklanma sürelerinin ve dolayısıyla onay için işletmelere tanınan sürelerin kısılmasından kaynaklandığı sonucuna varılabilir. 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen yeniliklere uyum sağlanmasını amaçlayan SPK’nun II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ile getirilen yıllık ve ara dönem finansal raporların kamuya açıklanmasında uyulacak süreler kısaltılmıştır. Buna göre 2013 yılından önce Seri:XI, No:29 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde işletmeler, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen on dört hafta içinde; konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmayanlar ise on hafta içinde SPK’na ve ilgili borsaya bildirmek zorunluluğuna uygun biçimde raporlama yapmaktaydılar. Ancak yeni düzenleme ile söz konusu

sürelere getirilen kısaltma doğrultusunda borsa şirketlerinin yıllık finansal raporları için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 60 ve 70 gün, ara dönem finansal raporlar için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 30 ve 40 gün olarak değiştirilmiştir. Konsolide finansal tablolar için 98 gün olan bildirim süresi 70 güne, solo finansal tablolar için 70 gün olan bildirim süresi 60 güne düşürülmüştür. Sürelerdeki kısalma raporlama döneminden sonraki olayların çerçevesini sınırlandırmıştır. Şekil 5.2.'de görüldüğü gibi 2013 yılında raporlama döneminden sonraki olaylara ait açıklama sayısının diğer 4 yıla oranla ortalama %30 düşmesi bu yansımanın etkisiyle açıklanabilir.

Raporlama döneminden sonra farklı türdeki olaylardan bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar ve finansal tabloların onaylanması ve yayımlanmasına ilişkin açıklamalar sayıca ilk sırada gelmektedir. TMS 10'un Kamuya Açıklanacak Bilgiler bölümünde finansal tabloların onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgilerin ve yayım sonrası varsa finansal tabloları değiştirme yetkisi olan ortak veya diğer tarafların açıklanması gerektiğine yer verilmektedir. Dolayısıyla standartta açıklanma zorunluluğu getirilmiş bir bilgi ile muhasebe evreninde sınırsız sayıda olaylardan biri olan bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamaların aynı oranda yapılması anlamlıdır. TMS 10'da düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin örnekler sıralanırken raporlama döneminden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması örneğine yer verilerek konuya değinilmiştir. Ancak incelenen bağımsız denetim raporlarında bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin meydana gelen olayların elden çıkarmanın yanı sıra çok çeşitli açıklamalar yapıldığı görülmüştür. Aynı sayıda açıklanan bu iki olay türünden sonra ikinci sırada insan kaynaklarına ilişkin açıklamalar gelmektedir. İnsan kaynaklarına ilişkin açıklamalar içerisinde kıdem tazminatı tavanı değişikliğine ilişkin açıklama yapan işletmelerin her yıl bu açıklamayı yapması dikkat edilmesi gereken bir sonuçtur. Bu işletmeler 31 Aralık 200x ve 1 Ocak 200(x+1) şeklinde dönemsonu ve dönembası kıdem tazminatı tavan rakamları verilerek değişikliğe yer verilmektedir. Toplu iş görüşmeleri, üst düzey yönetici değişikliği, çalışanların sözleşmelerinin toplu feshi, grev, lokavt gibi raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylar da bu başlık altında incelenmektedir.

En az sayıda açıklama yapılan olaylar ise doğal afetler ile muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalardır. Doğal afetlerin gerçekleşme olasılığı diğer olaylara göre daha düşük olduğundan olağandışı durumlarda yer verilebilecek bu açıklamaya en az sayıda yer verilmesi beklenen bir durumdur. Muhasebenin tutarlılığı ilkesine göre bir işletmenin seçtiği muhasebe politikasının birbirini izleyen dönemlerde de kullanılması beklenmektedir. Buna göre ancak geçerli bir sebep olduğunda politikalarda değişikliğe gidilerek açıklama yapılır. Bu nedenle muhasebe politikalarında değişikliğe gidilmesi de nadir rastlanan bir durum olarak belirlenmiştir. Her iki sınıflamada da yalnızca dörder açıklama yapıldığı tespit edilmiştir.

Şekil 5.3.'de raporlama döneminden sonraki olay türlerinin yıllara dağılımı incelendiğinde kur değişimlerine ilişkin açıklamaların %85'inin 2013 yılında yapıldığı görülmektedir. 2013 yılında yapılan açıklamaların bilanço tarihinde, yayınlanma tarihinde, bilanço tarihinden yayınlanma tarihine kadar oluşan kur etkisi ve/veya bilanço tarihinde ve yayınlanma tarihinde oluşan döviz kurları olduğu belirlenmiştir. Ayrıca TMS 10'da varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama döneminden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması durumunda açıklama yapılması gerektiği belirtilmiştir.



Şekil 5.3. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Yıllara Göre Dağılım Grafiği

5.6.4. Finansal Tabloların Onaylanma Tarihi

Raporlama döneminden sonraki olaylar standardının amacı; raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarda hangi durumlarda düzeltme gerektiğini ve finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarihi ve raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Araştırma veri setindeki işletmeler finansal tabloların onaylanma tarihini işletmelerin finansal durum tablosunun altında veya raporlama döneminden sonraki olaylar standardının içeriğinde onaylanma tarihi, onaylayan organ ve finansal tabloları değiştirme yetkisine sahip organ ile birlikte belirtilmektedir. Sermaye Piyasası'nda Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'ne göre bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların, bağımsız denetim kuruluşundan bağımsız denetim raporuyla birlikte bir yazı ekinde işletmeye ulaştığı, aynı gün içerisinde işletmece finansal tabloların SPK'ya ve Borsa İstanbul'a gönderimine ilişkin yönetim kurulu kararına bağlanması gerekmektedir. Konsolide yıllık finansal tabloların raporlama döneminden itibaren 70 gün, konsolide olmayan (solo) finansal tabloların ise 60 gün içinde onaylanması gerekmektedir. Araştırma kapsamında tüm işletmelerin onaylanma tarihi elde edilerek ortalama onay tarihi elde edilmiştir. Konsolide ve solo finansal tablolar için ayrı ayrı elde edilen tarihler Türkiye'de finansal raporların zamanlılığına işaret etmektedir.

Tablo 5.7. Konsolide ve Solo Finansal Tabloların Sektörlere Göre Onay Tarihi Ortalaması (Gün)

Sektörü	Rapor onay süresi (Gün)		Genel Toplam
	Konsolide	Solo	
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	79,60	-	79,60
Elektrik, Gaz ve Su	80,53	81,00	80,65
Gayrimenkul Faaliyetleri	-	88,40	88,40
İmalat Sanayi	76,50	64,37	71,42
İnşaat ve Bayındırlık	83,75	79,83	81,40
Madencilik	73,19	68,07	70,80
Teknoloji	77,05	61,27	71,71
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	80,53	67,57	71,89
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	75,79	74,00	75,73
Genel Toplam	76,82	65,55	72,03

Araştırmanın bu kısmında 2009 ile 2013 yılları arasında payları borsada işlem gören finansal sektör dışındaki işletmelerin finansal tablolarının ortalama onay tarihi hesaplanmıştır. Finansal raporlar ortalama 72 gün içinde yayımlanmaktadır. Bu süre konsolide finansal tablolar için ortalama 77 gün, solo finansal tablolar için 66 gün olarak hesaplanmıştır. Sektörel açıdan incelendiğinde en uzun sürede onaylanan finansal tablolar 88 gün ile gayrimenkul faaliyetlerine aittir. Ancak veri setinde gayrimenkul faaliyetlerine ait konsolide finansal tablo bulunmamaktadır. Dolayısıyla burada sadece solo finansal tablo etkisi görülmektedir. Ancak ikinci en uzun sürede onaylanan finansal tablolar inşaat ve bayındırlık sektörüne ait olup 81 günde onaylandığı tespit edilmiştir. Ortalama 70 güne sahip olan madencilik sektörü en kısa sürede finansal tabloların onaylandığı sektördür.

Tablo 5.8. Sektörlere ve Yıllara Göre Onay Tarihi Ortalaması (Gün)

Sektörü	2009	2010	2011	2012	2013
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	90,00	74,00	82,00	88,00	64,00
Elektrik, Gaz ve Su	85,00	88,00	85,50	80,00	64,75
Gayrimenkul Faaliyetleri	99,00	98,00	81,00	102,00	62,00
İmalat Sanayi	74,27	72,66	76,36	72,81	61,00
İnşaat ve Bayındırlık	90,00	89,50	72,00	89,50	66,00
Madencilik	76,83	47,67	84,33	80,17	65,00
Teknoloji	65,85	72,23	76,46	81,08	62,92
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	74,67	72,06	77,50	75,50	59,72
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	80,50	75,83	85,50	71,83	65,00
Genel Toplam	74,61	72,53	77,21	74,39	61,41

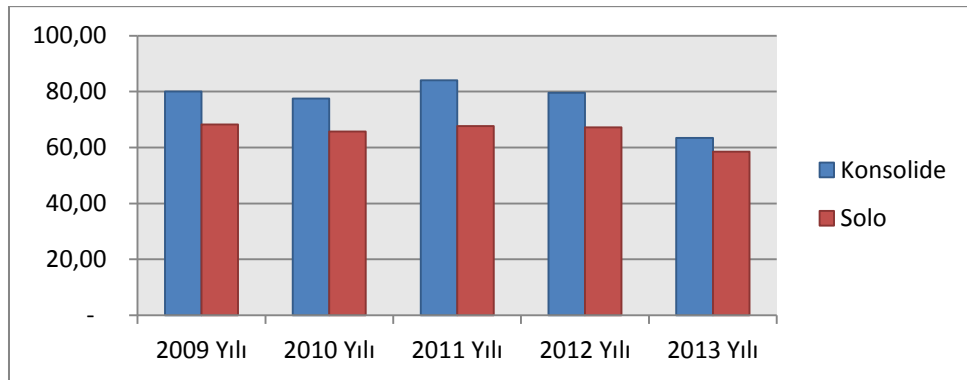
Tablo 5.8.'e göre imalat sanayinin 2009-2013 yılları boyunca daima ortalama gün sayısının altında veya ortalamaya eşit olduğu, dolayısıyla imalat sanayinin 5 yıl boyunca istikrarlı biçimde finansal raporlamayı zamanında gerçekleştirdiği görülmektedir. Örneklemin ağırlıklı olarak %73 oranda imalat sanayinden oluştuğu göz önüne alındığında sektörün ortalama gün sayısına yakın sonuçlar vermesi beklenen bir durumdur.

Tablo 5.9. Yıllara Göre Onay Tarihi Ortalaması (Gün)

Rapor Türü	2009	2010	2011	2012	2013
Konsolide	80,03	77,47	84,07	79,57	63,43
Solo	68,27	65,68	67,69	67,20	58,49
Genel Toplam	74,61	72,53	77,21	74,39	61,41

Tablo 5.9.'da 5 yıl boyunca finansal tablo raporlama zamanlılığı amacına uygun olduğu görülmektedir. Çünkü bu yıllar boyunca mevzuatta belirlenen konsolide finansal tabloların onaylanma süresi olan 98 gün ve solo finansal tablolar için 70 gün sürelerinin altında sürelerle yayımlama yapılmıştır. 2013 yılında da mevzuatta belirlenen konsolide finansal tabloların onaylanma süresi olan 70 gün ve solo finansal tablolar için 60 gün sürelerinin dışına çıkılmadığı görülmektedir.

Tablo 5.9.'da görüldüğü üzere finansal tablo onay sürelerinin diğer yıllara kıyasla 2013 yılında mevzuata bağlı olarak kısalması raporlama döneminden sonraki olay açıklama sayısına yansımıştır. Araştırmada örneklem olarak seçilen 191 işletmenin her yıla ait raporlama döneminden sonraki olay açıklama sayısı incelendiğinde 2011 yılında işletme başına 2,02 adet olay düştüğünü ve 2011 yılının ortalama 77 gün ile onay tarihi açısından en uzun süreyi temsil ettiği görülmektedir. Bu durumun benzeri 2013 yılında da gözlemlenmektedir. 2013 yılında ortalama 61 güne düşen onay tarihi ile birlikte işletme başına yapılan açıklama sayısının da 1,43 adede düştüğü görülmektedir. Ayrıca diğer yılların onay tarihi ortalama gün sayısı ile işletme başına düşen raporlama döneminden sonraki olay sayısının paralel yönde hareket ettiğine ilişkin anlamlı bir ilişki tespit edilmektedir.



Şekil 5.4. Finansal Tabloların Onaylanma Sürelerinin Yıllara Göre Dağılımı

Şekil 5.4.'de görüldüğü gibi 2013 yılı diğer 4 yıla oranla hem konsolide hem solo finansal tabloların sürelerinin kısaldığı görülmektedir. Bu düşüş mevzuatta yapılan değişime bağlı olarak gerçekleşmiştir. Ancak 2009 yılından 2012 yılına dek her yılın konsolide ve solo onay tarih ortalamaları incelendiğinde işletmelerin 4 yılda da finansal tablo zamanlılığı ilkesine uygun biçimde yayınlandığı görülmektedir. Ayrıca işletmelerin 2013 yılı için belirlenen yeni sürelerin (konsolide için 70 gün, solo için 60 gün) içinde finansal raporlamayı gerçekleştirdiği görülmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 5.7. yıllara ait ortalama gün sayılarını konsolide ve solo olmak üzere ayrı ayrı göstermektedir.

5.7. Araştırmanın Sonuçları

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin 2009-2013 yılları arasında reel sektörde faaliyet gösteren 191 işletme üzerine yapılan bu araştırmada içerik analizi kullanılarak bazı sonuçlara ulaşılmıştır.

Araştırmada yer alan işletmelerin 5 yıl boyunca ortalama %56 oranında raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotuna yer verdikleri görülmektedir. Raporlama döneminden sonraki olaylar standardına en çok yer verilen yıl 2009 yılı iken en az yer verilen yıl 2013 yılıdır. SPK'nın işletmelere tanınan kamuya açıklama sürelerinde kısaltma yapması raporlama döneminden sonraki olay çerçevesinin 2013 yılında daralmasına neden olmuştur.

Araştırmada yer alan işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo dipnotlarında standart için farklı ifade biçimleri kullandıkları belirlenmiştir. İşletmelerin 5 yıl boyunca ağırlıklı olarak bilanço tarihinden sonraki olaylar ifadesini kullandıkları, ancak 2013 yılında bu ifade ile aynı oranda raporlama döneminden sonraki olaylar ifadesini de kullandıkları tespit edilmiştir.

Araştırmada yer alan işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo dipnotlarında yer alan raporlama döneminden sonraki olaylar 19 başlık altında sınırlandırılmıştır. Araştırmada 5 yıl boyunca en fazla bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalara ile finansal tabloların onaylanması ve yayımlanması ile ilgili açıklamalara yer verildiği görülmüştür. Finansal tabloları onaylandığı tarih ve onaylayan organ gibi bilgilerin finansal tablolarda yer alması TMS 10'a göre bir gerekliliktir. Standartta yer alan zorunlu bir uygulama ile eşit sayıda açıklama yapılan konunun bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin olması dikkat çekici bir sonuçtur. Doğal afet gibi olağandışı bir olaya ilişkin olayın raporlama döneminden sonra gerçekleşmesine ilişkin açıklamalar en az sayıdadır. Bununla birlikte muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların da en az sayıda yapılması muhasebenin tutarlılığı ilkesine bağlı bir sonuç olarak ortaya çıkmaktadır.

Raporlama döneminden sonraki olaylar standardı ile elde edilen önemli bir bilgi de finansal tabloların zamanlılığına ilişkindir. Araştırmada yer alan işletmelerin finansal tabloları raporlama döneminden sonra ortalama 72 günde yayımladıkları

belirlenmiştir. Yıllara ilişkin inceleme yapıldığında ise 5 yıl boyunca hem konsolide hem de solo finansal tabloların zamanında yayımlandığı görülmüştür.

,

ALTINCI BÖLÜM

6. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN DENETİMİNE İLİŞKİN BİR ANKET ÇALIŞMASI

Altıncı bölümde bağımsız denetçilere raporlama döneminden sonraki olayların denetimi ve raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylara ilişkin açıklamalar temel alınarak yapılan anket çalışmasına yer verilmektedir.

6.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Raporlama döneminden sonra fakat finansal tablolar onaylanmadan önce gerçekleşebilecek sınırsız sayıda olayın finansal tablolar, bağımsız denetim görüşü, yatırımcılar ve diğer finansal raporlama sistemi ilgilileri açısından önemli etkileri olabilir. SPK'nın 2013 yılından itibaren uygulanmak kaydıyla finansal tabloların kamuya açıklanma sürelerini kısaltmış olması finansal tabloların hazırlanma ve raporlanma tarihi arasındaki süreyi daraltmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde etme, araştırma ve sonuçlandırma süreçleri de sınırlandırılmıştır. Denetim faaliyetinin büyük bölümünün finansal dönem sonrası başladığı göz önüne alındığında raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtların tüm denetim sürecini etkilemesi muhtemeldir. Bağımsız denetim sürecinde önem arz eden raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin prosedürler standart düzenleyici kurum ve kuruluşlar tarafından dikkat çekmiş ve UDS 560 ve AU 560 – Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardı ile uygulamaya konmuştur. Ancak akademik çalışmalarda Janvrin ve Jeffrey'in (2007) yaptığı çalışma dışında ulusal ve uluslararası yazında herhangi bir araştırmaya rastlanmamıştır. Bu araştırma, raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin aşağıdaki amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Söz konusu amaçlar;

- Bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin denetim deneyimleri hakkında bilgi elde ederek kanıt elde etme sürecini anlamak,

- Raporlama döneminden sonraki olayların denetiminde Türkiye denetim standartlarını kullanma düzeylerini belirlemek,
- Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin algılanan önem derecesini saptamaktır.

6.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın kısıtı örnekleme dahil edilen bağımsız denetçilerin İstanbul ili ile sınırlandırılmasıdır.

6.3. Araştırmanın Yöntemi ve Uygulama

6.3.1. Araştırma Örnekleme

Araştırmanın ana kütesini İstanbul ilinde çalışan KGK'da Bağımsız Denetçi Resmi Sicili'ne sahip bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Ana kütle içerisinde araştırmaya katılan 108 bağımsız denetçi araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır.

6.3.2. Veri Toplama Aracı

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Anket formları internet üzerinden bağımsız denetçilere e-posta aracılığıyla ulaştırılmıştır. Ayrıca yüz yüze görüşme imkanı sağlanan 9 bağımsız denetçiden yanıtlar alınmıştır. Uygulanan ankette yer alan sorular Janvrin ve Jeffrey (2007) ile Chung vd. (2012) tarafından yapılan araştırmalardan ve bu çalışmanın 5. Bölümü'nde yer alan payları borsada işlem gören işletmelerin raporlama döneminden sonraki olaylarının araştırıldığı analiz verilerinden yararlanarak hazırlanmıştır.

Anket 7 bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde bağımsız denetçilerin çalıştıkları firma bilgilerine (firma türü, müşteri portföyü ve ofisteki bağımsız denetçi sayısı), ikinci bölümde ise kişisel bilgilere (eğitim seviyesi, yaş, mesleki ünvan, doğrudan kontrol edilen denetçi sayısı, UMS bilgi düzeyi ve UDS bilgi düzeyi) ilişkin sorular bulunmaktadır.

Anketin üçüncü bölümü raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin bağımsız denetçilerin geçmiş denetim deneyimleri ile ilişkili sorulardan oluşmaktadır.

Anketin dördüncü bölümünde raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde etme sürecine yönelik sorular yer almaktadır.

Anketin beşinci bölümünde raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotuna ilişkin önem derecesini saptamaya yönelik değerlendirme yapılmaktadır. Bu bölümde belirlenen 19 adet açıklama türü tezin beşinci bölümünde gerçekleştirilen araştırmadan hareketle saptanmıştır.

Anketin altıncı bölümü raporlama döneminden sonraki olayların algılanan önemini ortaya koymaya yönelik ifadeler içermektedir.

Anketin yedinci bölümünde ise bağımsız denetim standartlarında raporlama döneminden sonraki olayların denetiminde kullanılması önerilen denetim prosedürlerinin kullanım sıklığından yola çıkılarak prosedürlere verilen önem derecesini tespit etmeye yönelik ifadeler yer verilmektedir.

6.3.3. Puanlama

Anketin dördüncü ve altıncı bölümlerinde yer alan ifadeler, “Kesinlikle katılmıyorum” dan “kesinlikle katılıyorum” a sıralanan 5’li likert ölçeği içerisinde verilmiştir.

Tüm değerlendirmelerde

- Kesinlikle katılıyorum "5" ve
- Kesinlikle katılmıyorum "1" olarak puanlandırılmıştır.

Beşinci bölümde yer alan ifadeler ise "çok önemsiz"den "çok önemli"ye sıralanan 5’li likert ölçeği içerisinde verilmiştir.

Tüm değerlendirmelerde

- Çok önemli "5" ve
- Çok önemsiz "1" olarak puanlandırılmıştır.

Yedinci bölümde yer alan ifadeler “hiçbir zaman” dan “her zaman” a dek sıralanan 5’li likert ölçeği ile puanlanmıştır.

Tüm değerlendirmelerde

- Her zaman "5" ve
- Hiçbir zaman "1" olarak puanlandırılmıştır.

Böylece eğilimlere ayrıntılı bir sıralama imkanı tanınarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

6.3.4. Uygulama

Anketler, İstanbul ilinde iletişime geçilen KGK tarafından yetkilendirilmiş 91 adet bağımsız denetim firmasına önce telefonla ulaşılarak ardından firmadan gelen yanıt doğrultusunda e-posta yoluyla ulaştırılmıştır. Bunun dışında Bağımsız Denetim Derneği üyelerine ve bağımsız denetçilerin yönlendirmeleriyle ulaşılan diğer denetçilere e-posta yoluyla gönderilmiştir. Anketlerin iletilmesine Haziran ayı başında başlanmış ve Temmuz ayının ortasında sonlandırılmıştır.

6.3.5. Kullanılan İstatistikler

Araştırma sonucunda elde edilen cevaplar veri olarak bilgisayara girildikten sonra çeşitli istatistik yöntemler kullanılarak yorumlanmıştır. Anketin tüm verileri frekans dağılımına tabi tutulmuştur. Anketteki bölümler güvenilirlik analizine tabi tutulmuş, daha sonra Ki-Kare testi yapılarak gruplar arasında farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Analizler SPSS paket programı ile yapılmıştır.

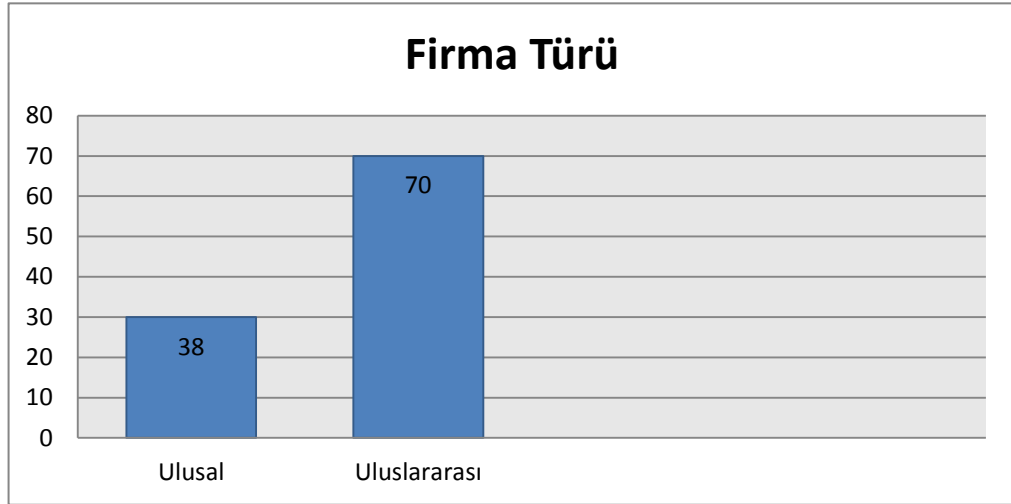
6.4. Araştırma Bulguları

Anket sonucunda elde edilen bulgular anket formundaki gruplamaya uygun biçimde firma bilgileri, kişisel bilgiler, raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin geçmiş denetim deneyimleri, raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotuna ilişkin önem derecesi, raporlama döneminden sonraki olayların algılanan önemi ve raporlama döneminden sonraki olayların denetiminde kullanılması önerilen denetim prosedürler olmak üzere yedi bölümde değerlendirilmiştir.

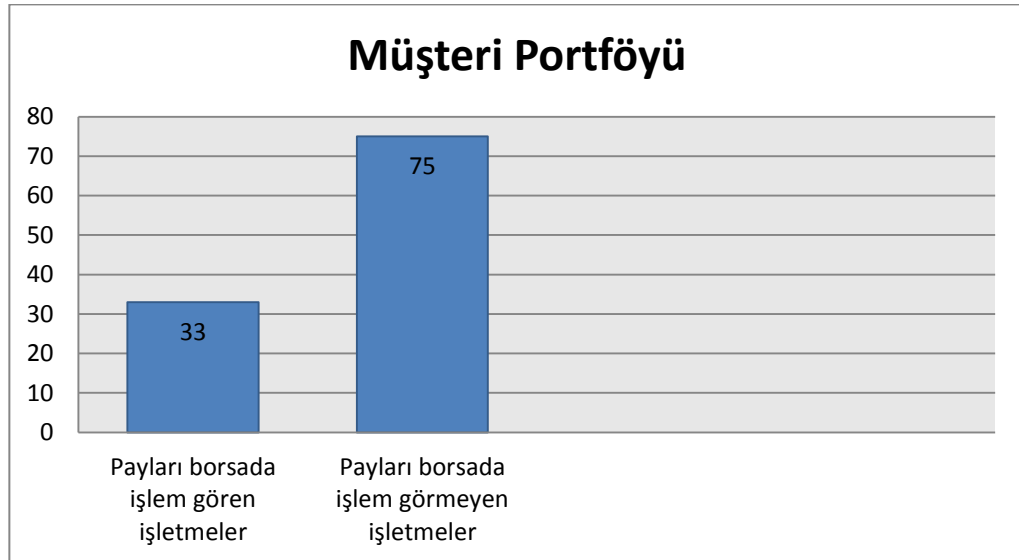
6.4.1. Frekans Dağılımına İlişkin Sonuçlar

6.4.1.1. Firma Bilgilerine İlişkin Dağılımı

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %65'i uluslararası bağlantılı denetim firması olup %70'i payları borsada işlem görmeyen işletmeleri denetlemektedir.

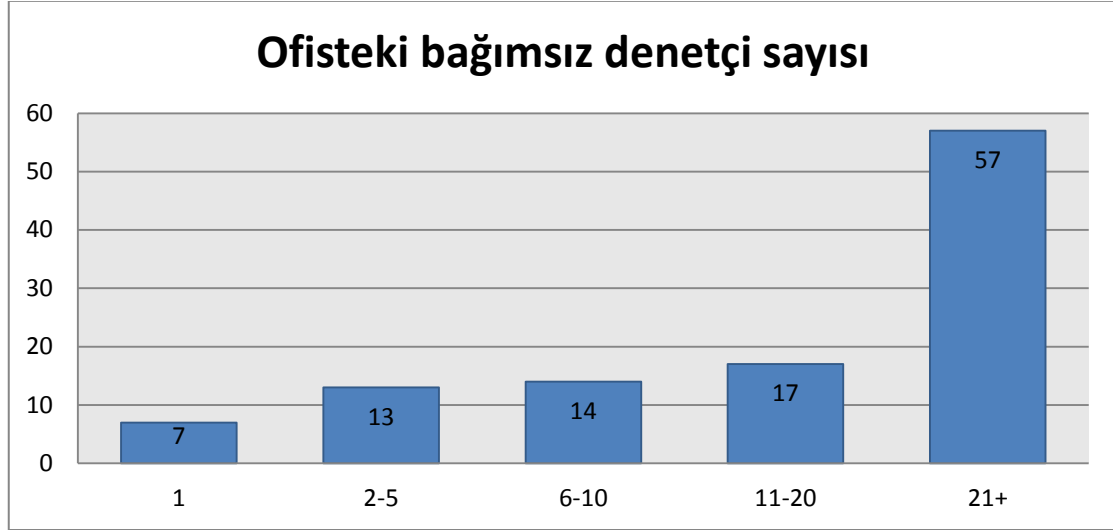


Şekil 6.1. Firma Türü



Şekil 6.2. Müşteri Portföyü

Araştırmaya katılanların yarısından fazlası (%52) bağımsız denetçi sayısının 21 veya daha fazla bağımsız denetçinin çalıştığı denetim firmasında çalışmaktadır. Türkiye’de özellikle uluslararası bağlantılı denetim firmalarının çok sayıda bağımsız denetçi istihdam ettiği göz önünde bulundurulursa orta ve büyük ölçekli denetim firmalarında çalışanların anketi ağırlıklı olarak yanıtladığı söylenebilir.



Şekil 6.3. Ofisteki Bağımsız Denetçi Sayısı

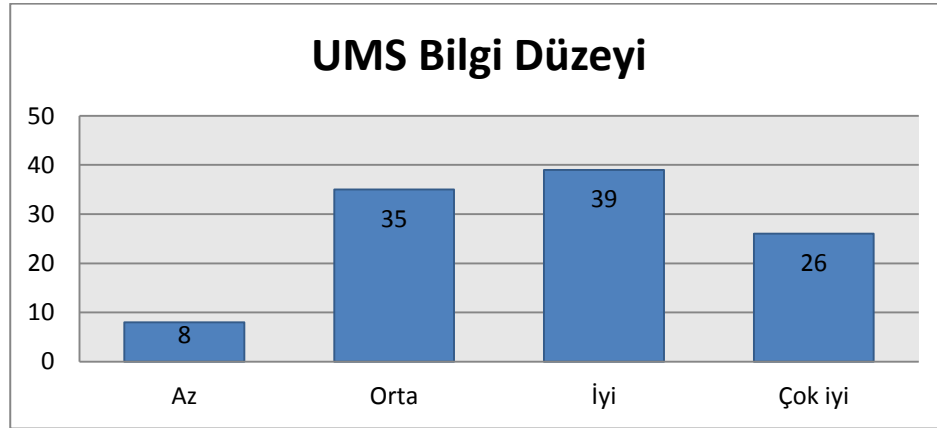
Tablo 6.1. Firma Bilgilerine İlişkin Dağılımı

		Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Firmanızın türü	Ulusal	38	%35.19	1,6481	,47977
	Uluslararası	70	%64.81		
Müşteri portföyü	Payları borsada işlem gören işletmeler	33	%30.56	1,6944	,46279
	Payları borsada işlem görmeyen işletmeler	75	%69.44		
Ofisteki bağımsız denetçi sayısı	1	7	%6.48	3,9630	1,31793
	2-5	13	%12.04		
	6-10	14	%12.96		
	11-20	17	%15.74		
	21+	57	%52.78		

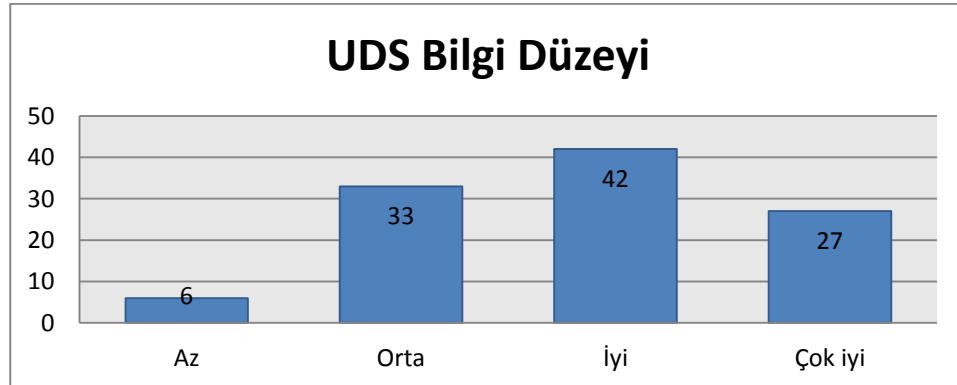
6.4.1.2. Kişisel Bilgilere İlişkin Dağılım

Eğitim seviyesi açısından incelendiğinde katılımcıların %70,37'si lisans, %22,2'sinin yüksek lisans ve %7,4'ünün doktora programlarından mezun olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların çoğunluğunun lisans mezunlarından oluştuğu anlaşılmaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %62,97'sinin 26-40 yaş aralığında olduğu ve %37,96'sının denetçi, %29,63'ünün denetçi yardımcısı, %15,74'ünün kıdemli denetçi, %10,19'unun sorumlu ortak baş denetçi ve %6,48'inin baş denetçi ünvanına sahip olduğu görülmektedir. Kontrolü altında hiç denetçi bulunmayan veya bir denetçi bulunan katılımcılar %40,74 oranında iken 2-4 denetçi kontrol edenler %28,7 oranındadır. Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin ağırlıklı cevaplar “iyi” seçeneğine gelmiştir. Her iki standardı orta seviyede bilenler %30-32 aralığındadır. Elde edilen sonuçlar aşağıda yer alan Tablo 6.2’de belirtilmektedir.



Şekil 6.4. UMS Bilgi Düzeyi



Şekil 6.5. UDS Bilgi Düzeyi

Tablo 6.2. Kişisel Bilgilere İlişkin Dağılım

		Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Eğitim seviyesi	Lisans	76	%70.37	1,3704	,62041
	Yüksek Lisans	24	%22.22		
	Doktora	8	%7.41		
Yaş	20-25	21	%19.44	2,5278	1,12290
	26-30	35	%32.41		
	31-40	33	%30.56		
	41-50	12	%11.11		
	51-60	7	%6.48		
	60+	0	%0.00		
Ünvan	Sorumlu ortak başdenetçi	11	%10.19	3,7037	1,24750
	Baş denetçi	7	%6.48		
	Kıdemli denetçi	17	%15.74		
	Denetçi	41	%37.96		
	Denetçi yardımcısı	32	%29.63		
Doğrudan kontrol edilen denetçi sayısı	0-1	44	%40.74	2,2222	1,38977
	2-4	31	%28.70		
	4-8	13	%12.04		
	9-15	5	%4.63		
	15+	15	%13.89		
Uluslararası muhasebe standartları bilgi düzeyi	Az	8	%7.41	2,7685	,90281
	Orta	35	%32.41		
	İyi	39	%36.11		
	Çok iyi	26	%24.07		
Uluslararası denetim standartları bilgi düzeyi	Az	6	%5.56	2,8333	,87006
	Orta	33	%30.56		
	İyi	42	%38.89		
	Çok iyi	27	%25.00		

6.4.1.3. Geçmiş Denetim Deneyimlerine İlişkin Dağılım

Katılımcıların raporlama döneminden sonraki olay denetimine ilişkin geçmiş denetim deneyimlerine ilişkin bulgular bu bölümde değerlendirilmektedir.

Bağımsız denetçilere denetimin büyük bölümünü gerçekleştirdikleri zaman dilimi sorulduğunda denetçilerin %44,4'ü dönemsonundan sonra, %25,93'ü ara dönemde, %21,3'ü dönemsonunda ve %8,33'ünün mali dönem sonundan hemen önce gerçekleştirdiğini belirtmiştir. Bu durumda denetimin %65,7 oranında dönemsonunda ve dönemsonundan sonra gerçekleştiği görülmektedir. Raporlama döneminden sonraki olaylar finansal tablo tarihi ve onay tarihi arasındaki zaman diliminde gerçekleştiğinden denetçiler denetimin büyük bölümünü gerçekleştirdikleri süreçte raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde edebilmektedir. Ancak SPK'nın 2013 yılında finansal tabloların kamuya bildirim sürelerini kısaltması⁶⁰⁴ raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde etme süresini ve denetimin büyük bölümünün gerçekleşme süresini daraltmaktadır.

Geçmiş finansal yılda raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde etme sayısı sorulduğunda katılımcıların %41,67'si ikiden fazla, %29,63'ü bir defa, %12,96'sı iki defa kanıt elde ettiğini ve %15,74'ü hiç kanıt elde etmediğini belirtmiştir. Buna göre denetimin büyük bölümünü gerçekleştirdikleri bir süreçte %71,3 katılımcı en az bir defa (mean=2,8) raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde etmiştir.

Katılımcılara raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde etmenin mali yıl sonunu takiben kaç gün içinde gerçekleştiği sorulduğunda %45,37'si 30 gün, %22,22'si 5 gün, %21,3'ü 60 gün ve %11,11'i 90 gün içinde elde ettiğini ifade etmiştir. Finansal tabloların kamuya açıklanması için belirlenen yasal süreler göz önüne alındığında konsolide finansal tablolar için 70 günlük ve solo finansal tablolar için 60 günlük zaman diliminin raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde etmek için katılımcıların cevapları doğrultusunda yeterli bir süre olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde etmek için çalışılan süreler sorulduğunda %30,56'sı 2 saatten az, %26,85'i 2-4 saat, %25'i 5-10 saat, %12,96'sı 11-20 saat ve %4,63'ü 20 saatten fazla çalıştığını belirtmektedir.

⁶⁰⁴ Yeni düzenleme ile söz konusu süreler getirilen kısaltma doğrultusunda borsa şirketlerinin yıllık finansal raporları için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 60 ve 70 gün, ara dönem finansal raporlar için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 30 ve 40 gün olarak değiştirilmiştir. Konsolide finansal tablolar için 98 gün olan bildirim süresi 70 güne, solo finansal tablolar için 70 gün olan bildirim süresi 60 güne düşürülmüştür.

Katılımcılara raporlama döneminden sonraki olayların hangi türüne ilişkin kanıt elde ettikleri sorulduğunda %45,37'si olayın finansal tablo tarihinden sonra gerçekleştiğini (Düzeltilme gerektirmeyen olay) ve %16,67'si finansal tablo tarihinden olayın var olduğuna ilişkin koşulların olduğunu (Düzeltilme gerektiren olay) ve %37,96'sı her iki türe ait olayla ilgili kanıt elde ettiğini ifade etmektedir. Düzeltilme gerektiren olaylara ilişkin kanıtlara en az ulaşıldığı görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin araştırma prosedürlerinin olup olmadığı sorulduğunda %86,11 oranında denetçi prosedürlerinin olduğunu belirtmiştir.

Tablo 6.3. Geçmiş Denetim Deneyimlerine İlişkin Dağılım

		Frekans	Yüzde	Ortalama (Mean)	Standart Sapma
Denetimin büyük bölümünü ne zaman gerçekleştirirsiniz?	Ara dönemde (Dönemsonundan 5 veya daha fazla hafta önce)	28	%25.93	2,8426	1,24677
	Mali dönemsonundan hemen önce	9	%8.33		
	Dönemsonunda	23	%21.30		
	Dönemsonundan sonra	48	%44.44		
Geçmiş mali yılda kaç defa raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde ettiniz?	Hiç	17	%15.74	2,8056	1,1476
	Bir defa	32	%29.63		
	İki defa	14	%12.96		
	İkiden fazla	45	%41.67		
Raporlama döneminden sonraki olay kanıtını elde etmeniz mali yıl sonunu takiben kaç gün içinde gerçekleşti?	5 gün	24	%22.22	2,2129	,9176
	30 gün	49	%45.37		
	60 gün	23	%21.30		
	90 gün	12	%11.11		
Raporlama döneminden sonraki olay kanıtını elde etmek için yaklaşık kaç saat harcadınız?	2 saatten az	33	%30,56	2,3425	1,1773
	2-4 saat	29	%26.85		
	5-10 saat	27	%25.00		
	11-20 saat	14	%12.96		
	20 saatten fazla	5	% 4.63		
Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin elde ettiğiniz kanıtların türü nedir?	Finansal tablo tarihinde olayın var olduğuna ilişkin koşullar vardır.	18	%16.67	2,2130	,71107
	Olay finansal tablo tarihinden sonra gerçekleşmiştir.	49	%45.37		
	Her ikisiyle ilgili kanıt elde ettim.	41	%37.96		
Raporlama döneminden sonraki olayları araştırma prosedürleriniz var mıdır?	Evet, vardır.	93	%86.11	1,1389	,34744
	Hayır, yoktur.	15	%13.89		

6.4.1.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Kanıt Elde Edilmesine İlişkin Dağılım

Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde edilmesine yönelik sorular bu bölümde değerlendirilmektedir.

Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtların tesadüfiliğine katılımcıların %56,48'inin katılmamakta olduğu görülmektedir. Verilen yanıtların çoğunluğu (mean=2,49) raporlama döneminden sonraki olay kanıtlarının tesadüfi biçimde elde edilmediğini düşünmektedir.

Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtların özellikle bu hususa ilişkin denetim prosedürleri yürütüldüğünde elde edildiğini düşünen bağımsız denetçiler katılımcıların %66,67'sini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu bölümde elde edilen ilk iki soruya verilen yanıtların birbirini desteklediği görülmektedir. Katılımcıların çoğunluğu kanıtların tesadüfi değil özellikle bu hususa ilişkin denetim prosedürleri yürütüldüğünde elde edileceğini savunmaktadır.

Raporlama döneminden sonraki olayların rutin hesaplarla ilgili ortaya çıkıp çıkmayacağı sorusuna katılımcıların %36'sı katılmıyorum, %35,11'i kararsızım, %24,07'si katılıyorum, %2,78'i kesinlikle katılmıyorum ve %1,85'i kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Katılımcıların çoğunluğu raporlama döneminden sonraki olayların genellikle rutin hesaplarda ortaya çıktığına katılmadığı (mean=2,8) görülmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtların genellikle olağandışı hesaplarda ortaya çıktığı yönündeki düşüncesi ortalamayı biraz geçtiğinden (mean=3,09) rutin hesaplardan ziyade olağandışı hesaplarda ortaya çıkması olasılığına daha yakın oldukları söylenebilir.

Bağımsız denetçilerin çoğu (mean=3,5) raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt araştırması sırasında bütçelenen zamanın dışına çıkılabileceğini düşünmekte ancak raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde etmenin finansal tabloların yeniden düzenlenmesini ve denetim başarısızlıklarını azalttığına inanmaktadır (mean=3,6).

Tablo 6.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Kanıt Elde Edilmesine İlişkin Dağılım

		Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtlar tesadüfi olarak elde edilir.	Kesinlikle Katılıyorum	3	%2.78	2,4907	,96185
	Katılıyorum	18	%16.67		
	Kararsızım	17	%15.74		
	Katılmıyorum	61	%56.48		
	Kesinlikle Katılmıyorum	9	%8.33		
Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtlar özellikle bu hususa ilişkin denetim prosedürleri yürütüldüğünde elde edilir.	Kesinlikle Katılıyorum	15	%13.89	3,8611	,75453
	Katılıyorum	72	%66.67		
	Kararsızım	12	%11.11		
	Katılmıyorum	9	%8.33		
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	%0.00		
Raporlama döneminden sonraki olaylar genellikle rutin hesaplarda ortaya çıkar.	Kesinlikle Katılıyorum	2	%1.85	2,8611	,88030
	Katılıyorum	26	%24.07		
	Kararsızım	38	%35.19		
	Katılmıyorum	39	%36.11		
	Kesinlikle Katılmıyorum	3	%2.78		
Raporlama döneminden sonraki olaylar genellikle olağandışı hesaplarda ortaya çıkar.	Kesinlikle Katılıyorum	4	%3.70	3,0926	,88113
	Katılıyorum	35	%32.41		
	Kararsızım	36	%33.33		
	Katılmıyorum	33	%30.56		
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	%0.00		
Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt araştırması sırasında bütçelenen zamanın dışına çıkılabilir.	Kesinlikle Katılıyorum	5	%4.63	3,5185	,86986
	Katılıyorum	67	%62.04		
	Kararsızım	16	%14.81		
	Katılmıyorum	19	%17.59		
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	%0.93		
Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde edilmesi finansal tabloların yeniden düzenlenmesini ve denetim başarısızlıklarını azaltmaktadır.	Kesinlikle Katılıyorum	7	%6.48	3,6019	,81962
	Katılıyorum	66	%61.11		
	Kararsızım	21	%19.44		
	Katılmıyorum	13	%12.04		
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	%0.93		

6.4.1.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Dipnotu Açıklamalarının Önem Derecelerine İlişkin Dağılım

Raporlama döneminden sonra sınırsız sayıda gerçekleşen olaylar tez çalışmasının beşinci bölümünde yapılan inceleme ile 19 adet başlık altında toplanmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotunda açıklanan olaylara ilişkin önem derecelerini belirlemek amacıyla 19 adet açıklama sıralanmış ve beşli likert ölçeği ile derecelendirmeleri istenmiştir. Tablo 6.5.'de açıklamalara ait atfedilen önem ve ortalama dereceleri yer almaktadır.

Tablo 6.5.'de görüldüğü gibi raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotunda en önemli görülen beş dipnot bilgisi birleşme-bölünme ile ilgili açıklamalar (mean=4,48), bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar (mean=4,35), sermaye ile ilgili açıklamalar (mean=4,27), menkul kıymetlerle ilgili açıklamalar (mean=4,18) ve borçluluk durumu ile ilgili açıklamalardır (mean=4,16). Bu beş dipnot bilgisi incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin en sık karşılaşılan dipnot bilgilerini önemli buldukları görülmektedir. Zira bağlı ortaklık, iştirak ve diğer taraflara ilişkin açıklamalar, sermaye ile ilgili açıklamalar, menkul kıymetlerle ilgili açıklamalar tez çalışmasının beşinci bölümünde en sık görülen ilk beş dipnot açıklaması içerisinde yer almaktadır.

Tablo 6.5.'de en az önemli görülen beş dipnot bilgisi ise doğal afetlere ilişkin açıklamalar (mean=3,62), kur değişimlerine ilişkin açıklamalar (mean=3,65), mevzuata ilişkin açıklamalar (mean=3,65), kurumsal yönetime ilişkin açıklamalar (mean=3,70) ve insan kaynaklarına ilişkin açıklamalardır (mean=3,75). Bu beş dipnot bilgisi incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin en az karşılaşılan dipnot bilgilerini en az derecede önemli buldukları görülmektedir. Tez çalışmasının beşinci bölümünde tespit edilen en az karşılaşılan beş dipnot bilgisi içerisinde kurumsal yönetime ilişkin açıklamalar ve mevzuata ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Bağımsız denetçilerin en az önemli gördüğü bu beş dipnot bilgisi dikkate alındığında bu bilgilerin ortalamasının 3,62 ve 3,76 arasında değiştiği görülmektedir. Dolayısıyla bu bilgilerin bile bağımsız denetçiler tarafından önemli bulunduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 6.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Dipnotu Açıklamalarının Önem Derecelerine İlişkin Dağılım

		Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar	Çok önemli	43	%39.81	4,3519	,56889
	Önemli	60	%55.56		
	Ne önemli ne önemsiz	5	%4.63		
	Önemsiz	0	%0.00		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
İnsan kaynaklarına ilişkin açıklamalar	Çok önemli	9	%8.33	3,7593	,66796
	Önemli	69	%63.89		
	Ne önemli ne önemsiz	25	%23.15		
	Önemsiz	5	%4.63		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Menkul kıymetler ile ilgili açıklamalar	Çok önemli	31	%28.70	4,1852	,64342
	Önemli	69	%63.89		
	Ne önemli ne önemsiz	5	%4.63		
	Önemsiz	3	%2.78		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Sermaye ile ilgili açıklamalar	Çok önemli	43	%39.81	4,2778	,68130
	Önemli	53	%49.07		
	Ne önemli ne önemsiz	11	%10.19		
	Önemsiz	1	%0.93		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Birleşme-Bölünme ile ilgili açıklamalar	Çok önemli	59	%54.63	4,4815	,63366
	Önemli	43	%39.81		
	Ne önemli ne önemsiz	5	%4.63		
	Önemsiz	1	%0.93		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Finansal tabloların onaylanması ve yayımlanması ile ilgili açıklamalar	Çok önemli	15	%13.89	3,8426	,71253
	Önemli	66	%61.11		
	Ne önemli ne önemsiz	22	%20.37		
	Önemsiz	5	%4.63		
	Çok önemsiz	0	%0.00		

Borçluluk durumu ile ilgili açıklamalar	Çok önemli	32	%29.63		
	Önemli	65	%60.19		
	Ne önemli ne önemsiz	8	%7.41	4,1667	,67672
	Önemsiz	3	%2.78		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Yatırımlara ilişkin açıklamalar	Çok önemli	23	%21.30		
	Önemli	66	%61.11		
	Ne önemli ne önemsiz	16	%14.81	4,0093	,69033
	Önemsiz	3	%2.78		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Varlıklara ilişkin açıklamalar	Çok önemli	23	%21.30		
	Önemli	69	%63.89		
	Ne önemli ne önemsiz	10	%9.26	4,0093	,72981
	Önemsiz	6	%5.56		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Faaliyetlere yönelik stratejik kararlara ilişkin açıklamalar	Çok önemli	21	%19.44		
	Önemli	61	%56.48		
	Ne önemli ne önemsiz	17	%15.74	3,8704	,82136
	Önemsiz	9	%8.33		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Doğal afetlere ilişkin açıklamalar	Çok önemli	15	%13.89		
	Önemli	52	%48.15		
	Ne önemli ne önemsiz	27	%25.00	3,6204	,90396
	Önemsiz	13	%12.04		
	Çok önemsiz	1	%0.93		
Kur değişimine ilişkin açıklamalar	Çok önemli	12	%11.11		
	Önemli	58	%53.70		
	Ne önemli ne önemsiz	28	%25.93	3,6574	,82215
	Önemsiz	9	%8.33		
	Çok önemsiz	1	%0.93		
Sözleşmelere ilişkin açıklamalar	Çok önemli	19	%17.59		
	Önemli	67	%62.04		
	Ne önemli ne önemsiz	19	%17.59	3,9444	3,9444
	Önemsiz	3	%2.78		
	Çok önemsiz	0	%0.00		

Olağan/olağanüstü genel kurul toplantı kararlarına ilişkin açıklamalar	Çok önemli	14	%12.96		
	Önemli	66	%61.11		
	Ne önemli ne önemsiz	18	%16.67	3,7685	,81581
	Önemsiz	9	%8.33		
	Çok önemsiz	1	%0.93		
Kar dağıtımına ilişkin açıklamalar	Çok önemli	27	%25.00		
	Önemli	66	%61.11		
	Ne önemli ne önemsiz	13	%12.04	4,0926	,66328
	Önemsiz	2	%1.85		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Kurumsal Yönetime ilişkin açıklamalar	Çok önemli	10	%9.26		
	Önemli	64	%59.26		
	Ne önemli ne önemsiz	26	%24.07	3,7037	,73953
	Önemsiz	8	%7.41		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar	Çok önemli	21	%19.44		
	Önemli	62	%57.41		
	Ne önemli ne önemsiz	18	%16.67	3,8981	,78466
	Önemsiz	7	%6.48		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Mevzuata ilişkin açıklamalar	Çok önemli	11	%10.19		
	Önemli	56	%51.85		
	Ne önemli ne önemsiz	34	%31.48	3,6574	,75085
	Önemsiz	7	%6.48		
	Çok önemsiz	0	%0.00		
Davalara ilişkin açıklamalar	Çok önemli	28	%25.93		
	Önemli	69	%63.89		
	Ne önemli ne önemsiz	8	%7.41	4,1296	,65699
	Önemsiz	3	%2.78		
	Çok önemsiz	0	%0.00		

6.4.1.6. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Önemliliğine İlişkin Algı Ölçümüne İlişkin Dağılım

Bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olayların önemi üzerine algılarını ölçmek amacıyla 5'li likert ölçeği kullanılarak ifadeler sıralanmıştır. Kısım 6.4.1.5'de raporlama döneminden sonraki olay dipnot açıklamalarının tamamını önemli olarak değerlendiren bağımsız denetçilerden raporlama döneminden sonraki olayların etki alanını değerlendirmeleri istenmiştir.

Katılımcıların büyük bir bölümü (mean=3,98) raporlama döneminden sonraki olayların yatırımcı kararlarını etkileyecek düzeyde olduğunu ifade etmiştir. Raporlama döneminden sonraki olayların bağımsız denetim görüşünü etkileyecek düzeyde önemli olduğu yönünde düşünen bağımsız denetçiler çoğunluktadır (mean=3,64). Raporlama döneminden sonra gerçekleşebilecek olayların sınırsız çerçevesi içerisinde olduğu göz önünde alındığında katılımcıların aslında dipnot açıklamalarının tümü için yatırımcı ve bağımsız denetçilerin bir işletme hakkında kararlarını etkileyebileceğini düşündüğü söylenebilir.

Raporlama döneminden sonraki olayların tek bir hesabı etkileyecek düzeyde önemli olduğu ifadesine katılımcıların %5,56'sı kesinlikle katılıyorum, %32,41'i katılıyorum, %37,96'sı kararsızım, %22,22'si katılmıyorum ve %1,85'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevaplamıştır.

Raporlama döneminden sonraki olayların finansal tabloların tümüne etki edecek düzeyde önemli olduğu ifadesine katılımcıların %11,11'i kesinlikle katılıyorum, %43,52'si katılıyorum, %29,63'ü kararsızım, %13,89'u katılmıyorum, %1,85'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Katılımcıların büyük çoğunluğu (mean=3,29) raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde etmenin finansal raporlamanın zamanlılığından daha önemli olduğuna inanmaktadır. Herhangi bir raporlama döneminden sonraki olay finansal tabloların tümünü ve bağımsız denetim görüşünü etkilemekte olduğu göz önüne alınırsa denetçilerin bu derece önemli buldukları bir kanıtla ulaşmak adına finansal raporlamanın zamanlılığından vazgeçebileceği çıkarımına ulaşılabilir.

Tablo 6.6. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Önemliliğine İlişkin Algı Ölçümüne İlişkin Dağılım

		Frekans	Yüzde	Ortalama (mean)	Standart Sapma
Raporlama döneminden sonraki olaylar yatırımcı kararlarını etkileyecek düzeyde önemlidir.	Kesinlikle Katılıyorum	26	%24.07	3,9815	,78516
	Katılıyorum	60	%55.56		
	Kararsızım	16	%14.81		
	Katılmıyorum	6	%5.56		
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	%0.00		
Raporlama döneminden sonraki olaylar bağımsız denetim görüşünü etkileyecek düzeyde önemlidir.	Kesinlikle Katılıyorum	16	%14.81	3,6481	,88934
	Katılıyorum	52	%48.15		
	Kararsızım	26	%24.07		
	Katılmıyorum	14	%12.96		
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	%0.00		
Raporlama döneminden sonraki olaylar tek bir hesabı etkileyecek düzeyde önemlidir.	Kesinlikle Katılıyorum	6	%5.56	3,1759	,90511
	Katılıyorum	35	%32.41		
	Kararsızım	41	%37.96		
	Katılmıyorum	24	%22.22		
	Kesinlikle Katılmıyorum	2	%1.85		
Raporlama döneminden sonraki olaylar finansal tabloların tümüne etki edecek düzeyde önemlidir.	Kesinlikle Katılıyorum	12	%11.11	3,4815	,93210
	Katılıyorum	47	%43.52		
	Kararsızım	32	%29.63		
	Katılmıyorum	15	%13.89		
	Kesinlikle Katılmıyorum	2	%1.85		
Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde etmek finansal raporlamanın zamanlılığından daha önemlidir.	Kesinlikle Katılıyorum	8	%7.41	3,2963	,93987
	Katılıyorum	43	%39.81		
	Kararsızım	31	%28.70		
	Katılmıyorum	25	%23.15		
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	%0.93		

6.4.1.7. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Denetiminde Türkiye Denetim Standartlarının Kullanım Düzeyi

Bu kısımda bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olayların denetiminde Türkiye Denetim Standartları'nda yer alan denetim prosedürlerinden faydalanma düzeyini belirlemeye yönelik ifadeler kullanılmaktadır.

Prosedürlerin ortalamaları incelendiğinde 4,14 ile 3,83 aralığında değiştiği görülmekle birlikte bağımsız denetçilere sunulan tüm prosedürleri sıklıkla kullandıkları sonucuna ulaşılabilir. Denetçilere sunulan prosedürlerden en çok (mean=4,14) açılan veya sonlanan dava ve hukuki mercilere intikal etmiş iddialarla ilgili işletmenin hukuki danışmanların sorgulanması ve geçmişte ilgili konularda yazılı veya sözlü soruşturma yapıldıysa soruşturmanın genişletilmesi prosedürünün kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Yönetim ve/veya üst yönetim raporlama döneminden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine dair sorgulanması ikinci sırada yer almaktadır (mean= 4,08). Üçüncü olarak finansal tablo tarihinden sonra gerçekleşen toplantı tutanaklarının okunarak toplantıya katılan ortaklar, yönetim ve/veya üst yönetim tutanaktaki konular hakkında sorgulanması (mean=4) kullanılmaktadır. Prosedürlerin kullanım sıklığı açısından dördüncü sırada içinde bulunulan tarih itibarıyla işletmenin raporlama döneminden sonraki en son ara dönem finansal tabloları incelenmesi (mean=3,95) prosedürü kullanılmaktadır. En az kullanılan prosedürler finansal tablo tarihinden sonraki dönemlere ait mevcut son bütçe, nakit akış tahminleri ve ilgili diğer yönetim raporları okunması (mean=3,87) ve yönetimin raporlama döneminden sonraki olayları belirlemek için kullandığı prosedürlerin incelenmesidir (mean=3,83).

Ancak en az kullanılan prosedürlerin ortalamasının 3,83 ile 3,87 aralığında olması araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin Türkiye Denetim Standartları'nı raporlama döneminden sonraki olaylar denetiminde kullanma düzeyinin yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 6.7. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Denetiminde Türkiye Denetim Standartlarının Kullanım Düzeyi

		Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Yönetimin raporlama döneminden sonraki olayları belirlemek için kullandığı prosedürler incelenir.	Her zaman	24	%22.22	3,8333	,87006
	Sıklıkla	50	%46.30		
	Bazen	27	%25.00		
	Nadiren	6	%5.56		
	Hiçbir zaman	1	%0.93		
Yönetim ve/veya üst yönetim raporlama döneminden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine dair sorgulanır.	Her zaman	39	%36.11	4,0833	,86603
	Sıklıkla	44	%40.74		
	Bazen	21	%19.44		
	Nadiren	3	%2.78		
	Hiçbir zaman	1	%0.93		
Finansal tablo tarihinden sonra gerçekleşen toplantı tutanaklarının okunarak toplantıya katılan ortaklar, yönetim ve/veya üst yönetim tutanaktaki konular hakkında sorgulanır.	Her zaman	35	%32.41	4,0093	,90166
	Sıklıkla	47	%43.52		
	Bazen	19	%17.59		
	Nadiren	6	%5.56		
	Hiçbir zaman	1	%0.93		
İçinde bulunulan tarih itibariyle işletmenin raporlama döneminden sonraki en son ara dönem finansal tabloları incelenir.	Her zaman	27	%25.00	3,9537	,81326
	Sıklıkla	54	%50.00		
	Bazen	23	%21.30		
	Nadiren	3	%2.78		
	Hiçbir zaman	1	%0.93		
Finansal tablo tarihinden sonraki dönemlere ait mevcut son bütçe, nakit akış tahminleri ve ilgili diğer yönetim raporları okunur.	Her zaman	29	%26.85	3,8796	,91424
	Sıklıkla	46	%42.59		
	Bazen	25	%23.15		
	Nadiren	7	%6.48		
	Hiçbir zaman	1	%0.93		
Açılan veya sonlanan dava ve hukuki mercilere intikal etmiş iddialarla ilgili işletmenin hukuki danışmanları sorgulanır. Ancak geçmişte ilgili konularda yazılı veya sözlü soruşturma yapıldıysa soruşturma genişletilir.	Her zaman	43	%39.81	4,1481	,87344
	Sıklıkla	44	%40.74		
	Bazen	16	%14.81		
	Nadiren	4	%3.70		
	Hiçbir zaman	1	%0.93		

6.5. İstatistiki Uygulamalar

6.5.1. Güvenilirlik Analizi

Ölçeklerin güvenilirlik analizinde Alfa modeli (Cronbach's Alfa Coefficient) kullanılmıştır. Ölçeğin tamamına ilişkin Alfa 0,81 olup ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

6.5.2. Ki Kare Testleri

6.5.2.1. Firma Türüne İlişkin Farklılıklar

Katılımcıların yanıtlarının çalıştıkları firmanın ulusal denetim firması ve uluslararası bağlantılı denetim firması olup olmadığına göre farklılık gösterip göstermediği Ki Kare Testi yoluyla saptanmıştır.

Ulusal ve uluslararası denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler arasında bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar ve birleşme-bölünme ile ilgili açıklamalara verdikleri önem dereceleri açısından farklılık bulunmaktadır. Ayrıca yönetimin sorgulanması prosedürünün kullanımı açısından da her iki grup arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır. Diğer sorular açısından ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarında çalışanlar arasında fark tespit edilememiştir.

Tablo 6.8.'de ulaşılan sonuçlarda * işareti olanlar anlamlı farklılık ifade etmektedir.

Tablo 6.8. Firma Türüne İlişkin Ki Kare Testi

n=108	Firma Türü	
	χ^2	Sign.
Denetim gerçekleşme zamanı	5,149	0,161
Geçmiş yılda elde edilen RDSO kanıtı	4,460	0,347
RDSO kanıt elde etme zamanı	2,367	0,306
RDSO kanıt elde etme çalışma saati	0,026	0,560
RDSO kanıt türü	3,387	0,495
RDSO araştırma prosedürü	0,739	0,864
RDSO kanıtın tesadüfiliği	0,026	0,871
RDSO kanıt elde etme prosedürleri	3,387	0,495
Rutin hesaplar	1,574	0,813
Olağandışı hesaplar	1,293	0,731
Bütçelenen zaman	5,240	0,264
Yeniden düzenleme ve denetim başarısızlıkları	0,906	0,924
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflar	8,660	0.013**
İnsan kaynakları	1,202	0,753
Menkul kıymetler	5,259	0,154
Sermaye	3,008	0,390
Birleşme-Bölünme	10,320	0.016**
Onay ve yayım	0,223	0,974
Borçluluk	1,745	0,627
Yatırımlar	2,391	0,495
Varlıklar	0,371	0,946
Faaliyetler	1,700	0,637
Doğal afetler	2,238	0,692
Kur değişimi	2,230	0,694
Sözleşmeler	0,148	0,986
Genel kurul toplantı kararları	2,656	0,617
Kar dağıtımı	1,247	0,742
Kurumsal Yönetim	3,313	0,346
Muhasebe politikaları	4,001	0,261
Mevzuat	2,185	0,535
Davalar	2,709	0,439
Yatırımcı kararları	0,709	0,871
Bağımsız denetim görüşü	0,577	0,902
Tek hesap	2,812	0,590
Finansal tabloların tümü	3,627	0,459
Finansal tabloların zamanlılığı	2,352	0,671
Yönetim prosedürleri incelemesi	1,861	0,761
Yönetimin sorgulanması	10,569	0.032**
Toplantı tutanaklarının okunması	7,005	0,136
Ara dönem finansal tablo incelemesi	1,748	0,782
Bütçe, nakit akış tahmini ve diğer raporların	4,701	0,139
Hukuki danışmanların sorgulanması	4,977	0,290

6.5.2.2. Müşteri Porföyüne İlişkin Farklılıklar

Katılımcıların yanıtlarının denetledikleri işletmelerin %50'sinden fazlasının payları borsada işlem gören işletmeler ve payları borsada işlem görmeyen işletmeler olup olmamasına bağlı olarak farklılık gösterip göstermediği Ki Kare Testi yoluyla saptanmıştır.

Tablo 6.9.'de ulaşılan sonuçlarda * işareti olanlar anlamlı farklılık ifade etmektedir. Payları borsada işlem gören işletmeleri denetleyen denetçiler ile payları borsada işlem görmeyen işletmeleri denetleyen işletmeler arasında geçmiş yılda elde edilen raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde etme sayısında, kanıt elde etme zamanında, kanıtı elde etmek için çalışma saatleri arasında farklılık bulunmaktadır. Ayrıca elde edilen kanıtların tesadüfi olup olmadığı ile ilgili iki grup arasında farklılık bulunmaktadır. İnsan kaynaklarına ilişkin açıklamalara verilen önem derecesi her iki grupta farklı biçimde ortaya çıkmaktadır. Raporlama döneminden sonraki olay kanıtının bağımsız denetim görüşünü etkileyecek düzeyde önemli olması ve finansal tabloların zamanlılığından daha önemli olması ifadeleri müşteri portföyü açısından anlamlı farklılık göstermektedir.

Tablo 6.9. Müşteri Porföyüne İlişkin Ki Kare Testi

n=108	Müşteri Porftöyü	
	χ^2	Sign.
Denetim gerçekleşme zamanı	2,142	0,543
Geçmiş yılda elde edilen RDSO kanıtı	12,869	0.012***
RDSO kanıt elde etme zamanı	5,549	0.062*
RDSO kanıt elde etme çalışma saati	4,685	0.03**
RDSO kanıt türü	1,63	0,803
RDSO araştırma prosedürü	0,589	0,899
RDSO kanıtın tesadüfiliği	4,685	0.030**
RDSO kanıt elde etme prosedürleri	1,630	0,803
Rutin hesaplar	2,561	0,634
Olağandışı hesaplar	2,464	0,482
Bütçelenen zaman	4,796	0,309
Yeniden düzenleme ve denetim başarısızlıkları	3,975	0,409
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflar	0,300	0,861
İnsan kaynakları	6,380	0.095*
Menkul kıymetler	4,135	0,247
Sermaye	1,526	0,676
Birleşme-Bölünme	4,602	0,203
Onay ve yayım	3,463	0,326
Borçluluk	2,888	0,409
Yatırımlar	1,851	0,604
Varlıklar	3,391	0,335
Faaliyetler	0,673	0,880
Doğal afetler	0,879	0,927
Kur değişimi	2,189	0,701
Sözleşmeler	1,854	0,603
Genel kurul toplantı kararları	3,446	0,486
Kar dağıtımı	3,299	0,348
Kurumsal Yönetim	4,545	0,209
Muhasebe politikaları	1,860	0,602
Mevzuat	4,532	0,209
Davalar	3,730	0,292
Yatırımcı kararları	2,519	0,472
Bağımsız denetim görüşü	10,819	0.013**
Tek hesap	4,997	0,288
Finansal tabloların tümü	2,332	0,675
Finansal tabloların zamanlılığı	9,069	0.059*
Yönetim prosedürleri incelemesi	1,853	0,763
Yönetimin sorgulanması	5,604	0,231
Toplantı tutanaklarının okunması	4,874	0,301
Ara dönem finansal tablo incelemesi	1,588	0,811
Bütçe, nakit akış tahmini ve diğer raporların	4,223	0,377
Hukuki danışmanların sorgulanması	2,251	0,690

6.5.2.3. Denetim Ofisindeki Denetçi Sayısına İlişkin Farklılıklar

Katılımcıların yanıtlarının çalıştıkları işletmede bulunan denetçi sayısına göre farklılık gösterip göstermediği Ki Kare Testi yoluyla saptanmıştır.

Katılımcıların yanıtlarının raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde etmeye yönelik çalışma saati ve elde edilen kanıtın türü açısından denetim ofisindeki denetçi sayısına göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca denetim ofisindeki denetçi sayısı kanıtın tesadüfi olarak elde edilmesi ve elde etme prosedürlerine verilen yanıtları farklılaştırmıştır. Bunun yanı sıra farklı büyüklükte denetim firmalarında çalışanların yanıtları bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişki taraflara ilişkin açıklamalar, finansal tabloların yayımlanması ve onaylanmasına ilişkin açıklamalar, kar dağıtımına ilişkin açıklamalar ve mevzuata ilişkin açıklamalar açısından da farklılık göstermektedir. Denetim ofisindeki denetçi sayısı raporlama döneminden sonraki olayların bağımsız denetim görüşünü ve yatırımcıları etkilemesi hakkındaki görüşler açısından farklılık göstermesine neden olmuştur. Ayrıca yönetimin sorgulanması ve toplantı tutanaklarının okunması açısından da farklılık göstermektedir.

Tablo 6.10. Denetim Ofisindeki Denetçi Sayısına İlişkin Ki Kare Testi

n=108	Ofisteki denetçi sayısı	
	χ^2	Sign.
Denetim gerçekleşme zamanı	15,138	0,234
Geçmiş yılda elde edilen RDSO kanıtı	18,433	2,999
RDSO kanıt elde etme zamanı	10,519	0,230
RDSO kanıt elde etme çalışma saati	16,895	0.002**
RDSO kanıt türü	24,574	0.078*
RDSO araştırma prosedürü	12,473	0,408
RDSO kanıtın tesadüfiliği	16,895	0.002**
RDSO kanıt elde etme prosedürleri	24,574	0.078*
Rutin hesaplar	16,878	0,394
Olağandışı hesaplar	11,835	0,459
Bütçelenen zaman	13,089	0,666
Yeniden düzenleme ve denetim başarısızlıkları	20,487	0,199
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflar	14,619	0.067*
İnsan kaynakları	5,263	0,949
Menkul kıymetler	10,473	0,575
Sermaye	5,387	0,944
Birleşme-Bölünme	8,172	0,772
Onay ve yayım	20,918	0.052*
Borçluluk	13,809	0,313
Yatırımlar	14,653	0,261
Varlıklar	6,645	0,880
Faaliyetler	18,201	0,110
Doğal afetler	15,487	0,287
Kur değişimi	18,409	0,301
Sözleşmeler	8,713	0,727
Genel kurul toplantı kararları	21,418	0,163
Kar dağıtımı	26,386	0.009**
Kurumsal Yönetim	10,876	0,540
Muhasebe politikaları	9,646	0,647
Mevzuat	22,620	0.031**
Davalar	15,884	0,197
Yatırımcı kararları	25,710	0.012**
Bağımsız denetim görüşü	22,023	0.037**
Tek hesap	11,657	0,767
Finansal tabloların tümü	15,079	0,519
Finansal tabloların zamanlılığı	24,711	0.075*
Yönetim prosedürleri incelemesi	22,306	0,134
Yönetimin sorgulanması	36,119	0.003***
Toplantı tutanaklarının okunması	58,441	0.000***
Ara dönem finansal tablo incelemesi	23,018	0,113
Bütçe, nakit akış tahmini ve diğer raporların okunması	16,904	0,392
Hukuki danışmanların sorgulanması	19,722	0,233

6.5.2.4. Eğitim Seviyesine İlişkin Farklılıklar

Katılımcıların farklı eğitim seviyelerini tamamlamış olmasının verilen yanıtlar açısından farklılık gösterip göstermediği Ki Kare Testi yoluyla saptanmıştır.

Tablo 6.11’de görüldüğü üzere denetçilerin farklı eğitim seviyelerinde olması kur değişimine ilişkin açıklamalara verdikleri önem derecesinde farklılık göstermektedir. Ayrıca raporlama döneminden sonraki olayların finansal tabloların tümüne etki edecek düzeyde olması ve finansal tabloların zamanlılığından daha önemli olması hususlarında da eğitim seviyesine göre farklı cevaplar verilmiştir. Eğitim seviyesi bunun dışındaki sorulara verilen yanıtlarda herhangi bir farklılığa yol açmamıştır.

Tablo 6.11. Eğitim Seviyesine İlişkin Ki Kare Testi

n=108	Eğitim	
	χ^2	Sign.
Denetim gerçekleşme zamanı	2,482	0,871
Geçmiş yılda elde edilen RDSO kanıtı	11,970	0,153
RDSO kanıt elde etme zamanı	4,269	0,371
RDSO kanıt elde etme çalışma saati	0,202	0,904
RDSO kanıt türü	11,694	0,165
RDSO araştırma prosedürü	5,323	0,503
RDSO kanıtın tesadüfiliği	0,202	0,904
RDSO kanıt elde etme prosedürleri	11,694	0,165
Rutin hesaplar	7,620	0,471
Olağandışı hesaplar	4,498	0,583
Bütçelenen zaman	2,144	0,976
Yeniden düzenleme ve denetim başarısızlıkları	3,428	0,905
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflar	2,389	0,665
İnsan kaynakları	2,940	0,816
Menkul kıymetler	5,159	0,524
Sermaye	3,822	0,701
Birleşme-Bölünme	1,860	0,932
Onay ve yayım	3,689	0,719
Borçluluk	4,322	0,633
Yatırımlar	3,555	0,737
Varlıklar	4,664	0,588
Faaliyetler	9,481	0,148
Doğal afetler	6,140	0,632
Kur değişimi	21,761	0.005**
Sözleşmeler	4,564	0,600
Genel kurul toplantı kararları	16,000	0,453
Kar dağıtımı	5,356	0,499
Kurumsal Yönetim	1,484	0,961
Muhasebe politikaları	5,279	0,509
Mevzuat	3,994	0,678
Davalar	4,939	0,820
Yatırımcı kararları	6,313	0,389
Bağımsız denetim görüşü	11,027	0,088
Tek hesap	6,608	0,579
Finansal tabloların tümü	20,137	0.010***
Finansal tabloların zamanlılığı	13,732	0.089*
Yönetim prosedürleri incelemesi	8,144	0,420
Yönetimin sorgulanması	2,567	0,959
Toplantı tutanaklarının okunması	6,198	0,625
Ara dönem finansal tablo incelemesi	2,591	0,957
Bütçe, nakit akış tahmini ve diğer raporların okunması	8,045	0,429
Hukuki danışmanların sorgulanması	9,913	0,271

6.5.2.5. Yaşı İlişkin Farklılıklar

Katılımcıların farklı yaş aralıklarında olmasının verilen yanıtlar açısından farklılık gösterip göstermediği Ki Kare Testi yoluyla saptanmıştır.

Katılımcıların farklı yaşlarda olması denetimin büyük bölümünü gerçekleştirdikleri zaman dilimi, geçmiş yılda elde ettikleri raporlama döneminden sonraki olay kanıtı ve kanıt elde etme prosedürü olup olmadığı açısından verdikleri yanıtlar açısından farklılık göstermektedir. Ayrıca birleşme-bölünme, doğal afet, mevzuat ve muhasebe politikalarına yönelik açıklamalara verdikleri önem derecesi de yaş unsuruna göre farklılık göstermektedir. Raporlama döneminden sonraki olayların yatırımcı kararlarını etkilemesi hususunda yaşa göre farklı algılama seviyeleri oluşmuş olup yönetimin sorgulanması ve bütçe, nakit akış tahmini ve diğer raporların okunması prosedürleri de denetçilerin yaşlarına göre farklılık içeren ifadelerdir.

Tablo 6.12. Yaş İlişkin Ki Kare Testi

n=108	Yaş	
	χ^2	Sign.
Denetim gerçekleşme zamanı	19,200	0.084*
Geçmiş yılda elde edilen RDSO kanıtı	33,210	0.007***
RDSO kanıt elde etme zamanı	5,736	0,677
RDSO kanıt elde etme çalışma saati	3,502	0,478
RDSO kanıt türü	22,340	0,133
RDSO araştırma prosedürü	18,929	0.093*
RDSO kanıtın tesadüflüğü	3,502	0,478
RDSO kanıt elde etme prosedürleri	22,340	0,133
Rutin hesaplar	21,192	0,171
Olağandışı hesaplar	17,648	0,127
Bütçelenen zaman	20,165	0,213
Yeniden düzenleme ve denetim başarısızlıkları	19,806	0,229
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflar	4,393	0,820
İnsan kaynakları	10,376	0,583
Menkul kıymetler	9,395	0,669
Sermaye	17,271	0,140
Birleşme-Bölünme	19,259	0.082*
Onay ve yayım	18,395	0,104
Borçluluk	11,847	0,458
Yatırımlar	6,807	0,870
Varlıklar	10,789	0,547
Faaliyetler	13,121	0,360
Doğal afetler	31,961	0.010***
Kur değişimi	13,355	0,647
Sözleşmeler	7,468	0,825
Genel kurul toplantı kararları	15,699	0,474
Kar dağıtımı	6,809	0,870
Kurumsal Yönetim	15,611	0,210
Muhasebe politikaları	21,294	0.046**
Mevzuat	27,819	0.006***
Davalar	10,248	0,594
Yatırımcı kararları	26,190	0.010***
Bağımsız denetim görüşü	15,841	0,199
Tek hesap	13,091	0,666
Finansal tabloların tümü	15,264	0,505
Finansal tabloların zamanlılığı	16,191	0,440
Yönetim prosedürleri incelemesi	10,249	0,853
Yönetimin sorgulanması	25,260	0.065*
Toplantı tutanaklarının okunması	16,744	0,402
Ara dönem finansal tablo incelemesi	23,216	0,108
Bütçe, nakit akış tahmini ve diğer raporların	31,961	0.010***
Hukuki danışmanların sorgulanması	14,745	0,543

6.5.2.6. Ünvana İlişkin Farklılıklar

Katılımcıların farklı mesleki ünvanlara (sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi ve kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı) sahip olmasının verilen yanıtlar açısından farklılık gösterip göstermediği Ki Kare Testi yoluyla saptanmıştır.

Bağımsız denetçilerin farklı ünvanlarda olması denetimin büyük bölümünü gerçekleştirme zamanına verdikleri yanıtlar açısından farklılık arz etmektedir. Ayrıca raporlama döneminden sonraki olay prosedürlerinin mevcut olup olmadığı ve toplantı tutanaklarının okunarak denetim yapılması açısından ünvana göre farklı yanıtlar vermişlerdir.

Tablo 6.13. Ünvana İlişkin Ki Kare Testi

n=108	Ünvan	
	χ^2	Sign.
Denetim gerçekleşme zamanı	21,309	0.046**
Geçmiş yılda elde edilen RDSO kanıtı	14,604	0,554
RDSO kanıt elde etme zamanı	11,271	0,187
RDSO kanıt elde etme çalışma saati	6,098	0,192
RDSO kanıt türü	10,039	0,865
RDSO araştırma prosedürü	18,922	0.090*
RDSO kanıtın tesadüflüğü	6,098	0,192
RDSO kanıt elde etme prosedürleri	10,039	0,865
Rutin hesaplar	15,556	0,485
Olağandışı hesaplar	10,750	0,550
Bütçelenen zaman	21,697	0,153
Yeniden düzenleme ve denetim başarısızlıkları	18,223	0,311
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflar	6,768	0,562
İnsan kaynakları	6,815	0,870
Menkul kıymetler	8,403	0,753
Sermaye	15,804	0,200
Birleşme-Bölünme	16,896	0,154
Onay ve yayım	17,287	0,139
Borçluluk	11,139	0,517
Yatırımlar	7,144	0,848
Varlıklar	14,671	0,260
Faaliyetler	9,086	0,696
Doğal afetler	21,205	0,171
Kur değişimi	14,711	0,546
Sözleşmeler	2,223	0,999
Genel kurul toplantı kararları	16,767	0,401
Kar dağıtımı	12,512	0,405
Kurumsal Yönetim	15,615	0,210
Muhasebe politikaları	17,889	0,119
Mevzuat	14,430	0,274
Davalar	16,610	0,165
Yatırımcı kararları	9,563	0,654
Bağımsız denetim görüşü	13,725	0,319
Tek hesap	13,543	0,633
Finansal tabloların tümü	14,059	0,594
Finansal tabloların zamanlılığı	9,028	0,912
Yönetim prosedürleri incelemesi	15,599	0,912
Yönetimin sorgulanması	24,515	0,481
Toplantı tutanaklarının okunması	13,534	0.079*
Ara dönem finansal tablo incelemesi	22,115	0,633
Bütçe, nakit akış tahmini ve diğer raporların okunması	26,468	0,140
Hukuki danışmanların sorgulanması	18,817	0,278

6.5.2.7. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları Hakkında Bilgi Düzeyine İlişkin Farklılıklar

Bağımsız denetçilerin UMS ve UDS hakkında farklı bilgi seviyelerine sahip olmasının verdikleri yanıtlar açısından farklılık gösterip göstermediği Ki Kare Testi aracılığıyla tespit edilmiştir.

Katılımcıların her iki standart setine ilişkin farklı bilgi düzeylerinde olması geçmiş mali yılda elde edilen raporlama döneminden sonraki olay kanıt sayısı ve kanıtları elde etmek için çalışılan zaman diliminin farklı biçimde ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ayrıca bilgi düzeyindeki farklılıklar kanıtın tesadüfi olarak ortaya çıkıp çıkmadığına katılma derecesini de etkilemektedir. Sermayeye ve birleşme-bölünme olaylarına ilişkin açıklamalara verilen önem derecesi bilgi düzeyine göre farklılık göstermektedir. Yönetimin sorgulanması, ara dönem finansal tabloların okunması ve bütçe, nakit akış tahmini ve diğer raporların okunması da bilgi düzeyine göre alınan yanıtların farklılık göstermesine neden olmuştur.

Tablo 6.14. UMS ve UDS Bilgi Düzeyine İlişkin Ki Kare Testi

n=108	UMS bilgi düzeyi		UDS bilgi düzeyi	
	χ^2	Sign.	χ^2	Sign.
Denetim gerçekleşme zamanı	16,678	0.054*	9,211	0,418
Geçmiş yılda elde edilen RDSO kanıtı	21,013	0.050**	21,089	0.049**
RDSO kanıt elde etme zamanı	7,862	0,248	15,491	0.017**
RDSO kanıt elde etme çalışma saati	13,260	0.004***	17,494	0.001***
RDSO kanıt türü	15,330	0,244	15,196	0,231
RDSO araştırma prosedürü	9,645	0,380	5,451	0,793
RDSO kanıtın tesadüfiliği	13,260	0.004**	17,494	0.001***
RDSO kanıt elde etme prosedürleri	15,330	0,224	15,196	0,231
Rutin hesaplar	11,495	0,487	15,174	0,232
Olağandışı hesaplar	11,495	0,880	7,023	0,635
Bütçelenen zaman	4,447	0,722	10,195	0,599
Yeniden düzenleme ve denetim	8,776	0,213	8,765	0,723
Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili	5,208	0,571	7,555	0,273
İnsan kaynakları	8,991	0,438	12,304	0,211
Menkul kıymetler	9,475	0,395	13,896	0,126
Sermaye	20,324	0.016**	26,047	0.002***
Birleşme-Bölünme	16,522	0.057**	22,122	0.009***
Onay ve yayım	12,738	0,175	10,896	0,277
Borçluluk	10,169	0,337	14,591	0,103
Yatırımlar	9,668	0.378	17,267	0.045**
Varlıklar	6,322	0,707	10,571	0,306
Faaliyetler	16,028	0.066*	11,435	0,247
Doğal afetler	14,437	0,274	11,414	0,494
Kur değişimi	7,555	0,819	8,700	0,728
Sözleşmeler	6,887	0,649	8,529	0,485
Genel kurul toplantı kararları	8,457	0,748	6,301	0,900
Kar dağıtımı	5,074	0,828	3,472	0,943
Kurumsal Yönetim	11,135	0,267	11,201	0,262
Muhasebe politikaları	2,954	0,966	6,207	0,719
Mevzuat	6,779	0,660	8,839	0,452
Davalar	8,518	0,483	12,237	0,200
Yatırımcı kararları	9,982	0,352	12,541	0,185
Bağımsız denetim görüşü	9,409	0,400	10,783	0,291
Tek hesap	10,722	0,553	6,281	0,901
Finansal tabloların tümü	10,472	0,575	10,007	0,615
Finansal tabloların zamanlılığı	17,621	0.128	23,848	0.021**
Yönetim prosedürleri incelemesi	13,832	0,312	12,473	0,409
Yönetimin sorgulanması	19,907	0.069*	25,994	0.011**
Toplantı tutanaklarının okunması	14,235	0.289	19,103	0.086*
Ara dönem finansal tablo incelemesi	26,123	0.010***	33,761	0.001***
Bütçe, nakit akış tahmini ve diğer	21,024	0.050**	32,352	0.001***
Hukuki danışmanların sorgulanması	16,115	0,186	17,800	0,122

6.6. Araştırmanın Sonuçları

Raporlama döneminden sonraki olayların denetimi üzerine yürütülen anket çalışması 108 bağımsız denetçiye uygulanmıştır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin çoğu uluslararası orta ve büyük ölçekli bağımsız denetim firmasında çalışmakta olup payları borsada işlem görmeyen işletmeleri denetlemektedir. Katılımcı denetçilerin ağırlıklı olarak lisans eğitim derecesine sahip olduğu, 26-40 yaş aralığında ve denetçi ünvanına sahip oldukları görülmektedir. Söz konusu denetçiler UMS ve UDS hakkında iyi derecede bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir.

Denetçilerin denetim faaliyetinin büyük bölümünü dönemsonundan sonra gerçekleştirdiklerine ilişkin açıklamaları raporlama döneminden sonraki olayların önemli nitelikte olaylar olduğuna ilişkin önemli bir göstergedir. Çünkü raporlama döneminden sonra ortaya çıkabilecek olayların denetimi finansal dönem sonundan sonraki bir süreçte yürütülmektedir. Ayrıca denetçilerin çoğunun geçmiş finansal yıl denetimi esnasında ikiden fazla defa raporlama döneminden sonraki olay kanıtı elde ettiği ve bu kanıtı finansal yıl sonundan sonraki ilk bir ay içinde 2 saatten az çalışarak elde ettikleri dikkat çekmektedir. Denetçilerin elde ettikleri kanıtların daha çok düzeltme gerektirmeyen olay türünde olduğu ve bu kanıtları raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürleri kullanarak elde ettikleri belirlenmiştir. Katılımcıların yanıtlarında raporlama döneminden sonraki olayların finansal tablolarda rutin hesaplardan ziyade olağandışı hesaplarda görülebileceği ifadesi daha baskındır. Verilen yanıtlarda denetçiler raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt araştırması sırasında bütçelenen zamanın dışına çıkabildiği görülmektedir. Çünkü bu kanıtları elde etmek finansal tabloların yeniden düzenlenmesini ve denetim başarısızlıklarını azaltmaktadır.

Araştırmada sınıflandırılan raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olay açıklamalarının tümü katılımcılar tarafından önemli bulunmuştur. Katılımcıların en çok önemli gördüğü dipnot bilgileri; bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar, sermaye ile ilgili açıklamalar, menkul kıymetlerle ilgili açıklamalardır. Yine önemli görülmeyle birlikte araştırmaya katılan denetçilerin en az önemlilik derecesine sahip olarak ifade ettikleri dipnot bilgileri; kurumsal yönetime ilişkin

açıklamalar, mevzuata ilişkin açıklamalar ve genel kurul toplantı tutanaklarına ilişkin açıklamalardır. Denetçiler raporlama döneminden sonraki olay açıklamalarının bağımsız denetim görüşü ve yatırım kararlarını da etkileyecek derecede önemli olduğunu ifade etmişlerdir. Ayrıca bu olayları finansal tabloların tümüne etki edecek derecede önemli görmektedirler. Denetçiler raporlama döneminden sonraki olay denetiminde Türkiye bağımsız denetim standartlarında yer alan denetim prosedürlerini kullanmaktadırlar.

Denetçilerin UMS ve UDS hakkında farklı bilgi düzeylerinde olması geçmiş finansal yılda elde edilen raporlama döneminden sonraki olay kanıt sayısı ve kanıtları elde etmek için çalışılan zaman diliminin farklı biçimde ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ayrıca denetçilerin UMS ve UDS hakkında farklı bilgi düzeyinde olmaları kanıtın tesadüfi olarak elde edilip edilmediğine ilişkin bakış açısını etkilemektedir.

7. SONUÇ

İşletme ile ilişkili taraflar farklı nedenlerle işletmeden bilgi talep etmektedirler. İşletmeler de ilişkili tarafların beklentilerini karşılayabilmek adına finansal raporlar, çevresel raporlar ve sosyal sorumluluk raporları hazırlamaktadırlar. Finansal globalleşme paralelinde dünya çapında yatırım ve ticaret ilişkilerini yürütmek isteyen işletmeler finansal raporlarını tüm dünyaya sunmaktadır. Ancak finansal globalleşmenin günden güne önem kazanmasıyla ulusal finansal raporlama sistemlerindeki düzenlemeler çerçevesinde bilgi sağlayan işletmeler uluslararası arenadaki ilişkili taraflarının ihtiyaçlarını karşılamakta eksik kalmaktadır. Ülkeler arası farklılıkların giderilmesi için tüm finansal rapor ilgililerinin uluslararasılaşma düzeyini artıracak ortak bir finansal dile ihtiyaç duyulmaktadır. Finansal raporların en önemli unsuru olan finansal tabloların gerçeği yansıtması, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi üretebilmesi için yürütülen standardizasyon çalışmalarının temeli TMS ve TFRS'ye dayanmaktadır.

Tüm TMS ve TFRS'ler finansal tabloların bir yıllık bir dönemi kapsamak üzere düzenlenmesi temeline dayanmaktadır. Söz konusu bir yıllık finansal dönem raporlama dönemi, raporlama döneminin son günü ise raporlama tarihi olarak adlandırılmaktadır. Raporlama tarihi itibarıyla düzenlenen finansal tabloların düzeltme ve değerlendirme işlemlerinin yapılması, denetlenmesi, onaylanması ve yayımlanması raporlama tarihinden sonraki bir zaman dilimi içerisinde tamamlanmaktadır. Bu zaman dilimi içerisinde gerçekleşen olaylar işletmenin ilişkili taraflarını ilgilendiren güncel bilgileri temsil etmektedir. Finansal tabloların temel amacı, işletmenin finansal performansını ortaya koymak ve ekonomik karar alıcılara faydalı bilgi sağlamaktır. Bu bağlamda raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olayları yansıtan finansal tablo üretmek finansal bilgi sisteminin en önemli fonksiyonudur. TFRS seti içinde bu fonksiyona hizmet eden standart TMS 10 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar'dır. TMS 10, finansal tabloların raporlama tarihi ile işletme içi yetkili organlar tarafından onaylanma tarihi arasındaki süreçte gerçekleşen olaylara uygulanacak yaklaşımı ele almaktadır. Bu yaklaşım söz konusu zaman diliminde gerçekleşmesi koşulu ile, işletmenin lehine ya da aleyhine olan tüm olaylara uygulanmaktadır.

Standarda göre söz konusu zaman diliminde gerçekleşen ancak raporlama tarihi itibarıyla olayın var olduğuna ilişkin kanıt içeren olayları finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar olarak tanımlamaktadır. Eğer ortaya çıkan olayın kökeni söz konusu raporlama dönemine dayanmaktaysa ilgili finansal tablo unsuru düzeltilmekte veya daha önce finansal tablolarda bulunmayan yeni unsurların eklenmesi gerekmektedir. Ancak bazı olayların finansal raporlama tarihinde mevcut olmayıp tamamen bu tarihten sonra ancak onay tarihinden önce gerçekleştiği görülmektedir. Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak tanımlanan bu olaylar, etkileri tutar olarak finansal tablolara yansıtılmayan ancak finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek derecede önemli olması durumunda finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken olaylardır. Raporlama döneminden sonraki olaylar meydana gelme olasılığı açısından ele alındığında işletme faaliyetlerinin ve muhasebe evreninin tümüyle ilgili olabilecek neredeyse sınırsız bir ana kütleyle sahiptir. Bu nedenle TMS 10, düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olayları ele alırken TFRS setinde yer alan diğer standartlara da sıklıkla atıfta bulunmaktadır.

Birçok global muhasebe standardı düzenleyici otorite tarafından standartlaştırılan raporlama döneminden sonraki olaylar konusu bağımsız denetim standardı düzenleyici otoriteleri de ilgilendirmektedir. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin iddialarının doğruluğunu test etmekte ve ilgili taraflara raporlamaktadır. Ancak denetim testlerinin tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması belirli bir süre gerektirmektedir. Bağımsız denetçi, raporlama tarihinden denetim raporu yayımlanma tarihine kadar meydana gelen olayların incelenmesinden sorumludur. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları'nın çevirisi niteliğindeki BDS 560 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardına göre bağımsız denetçi denetim raporu yayımlanana kadar finansal tablolarda düzeltme veya dipnotlarda açıklama gerektirebilecek olayların olup olmadığına ilişkin makul güvence sağlamalıdır. Standarda göre denetçinin sorumluluğu denetim raporu tarihinden sonra gerçekleşebilecek düzeltme veya açıklama gerektirebilecek olaylardan haberdar olması durumunda devam etmektedir.

Hem muhasebe hem denetim standartlarında yer alan raporlama döneminden sonraki olaylar bu çalışmada her iki boyutta da araştırılmıştır. Payları borsada işlem gören işletmelerin %55'inin finansal tablo dipnotlarında TMS 10'a yer verdikleri,

%45'inin ise standarda yer vermediği ortaya çıkmıştır. Raporlama döneminden sonraki olayların zaman çerçevesinin sınırını oluşturan finansal tablo onay tarihinin SPK tarafından 2013 yılında kısaltılması işletmelerin raporlama döneminden sonraki olay açıklamalarını daraltmıştır.

İşletmelerin finansal tablo dipnotlarında ağırlıklı olarak bilanço tarihinden sonraki olaylar ifadesini kullandıkları ancak 2013 yılında bu ifade ile aynı oranda raporlama döneminden sonraki olaylar ifadesini kullandıkları görülmüştür. Standarda yer veren işletmeler her yıl yaklaşık bir adet olay açıklamıştır.

“Finansal tabloların yayımlanması ve onaylanması ile ilgili açıklamalar” ile “Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar” işletmeler tarafından en fazla bildirilen raporlama döneminden sonraki olaylardır. TMS 10'un Kamuya Açıklanacak Bilgiler bölümünde finansal tabloların onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgilerin ve yayım sonrası varsa finansal tabloları değiştirme yetkisi olan ortak veya diğer tarafların açıklanması gerektiğine yer verilmektedir. Dolayısıyla standartta açıklanma zorunluluğu getirilmiş bir bilgi ile muhasebe evreninde sınırsız sayıda olaylardan biri olan bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamaların aynı oranda yapılması dikkat çekici bir sonuçtur. Aynı sayıda açıklanan bu iki olay türünden sonra ikinci sırada insan kaynaklarına ilişkin açıklamalar gelmektedir. İnsan kaynaklarına ilişkin açıklamalar içerisinde kıdem tazminatı tavanı değişikliğine ilişkin açıklama yapan işletmelerin her yıl bu açıklamayı yapması dikkat edilmesi gereken bir sonuçtur. En az sayıda açıklama yapılan olaylar ise doğal afetler ile muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalardır. Doğal afetlerin gerçekleşme olasılığı diğer olaylara göre daha düşük olduğundan olağandışı durumlarda yer verilebilecek bu açıklamaya en az sayıda ortaya çıkması beklenen bir durumdur. Muhasebenin tutarlılığı ilkesine göre bir işletmenin seçtiği muhasebe politikasının birbirini izleyen dönemlerde de kullanılması beklenmektedir. Buna göre ancak geçerli bir sebep olduğunda politikalarda değişikliğe gidilerek açıklama yapılmaktadır. Bu nedenle muhasebe politikalarında değişikliğe gidilmesi de nadir rastlanan bir durum olarak belirlenmiştir.

Raporlama döneminden sonraki olaylar standardı ile elde edilen önemli bir bilgi de finansal tabloların zamanlılığına ilişkindir. Finansal tablolar ortalama 72 gün

içinde yayımlanmaktadır. Ayrıca işletmelerin hem konsolide hem de solo finansal tabloların zamanında yayımladığı görülmüştür.

Raporlama döneminden sonraki olayların denetimine yönelik bağımsız denetçilere uygulanan anket çalışması sonuçlarına bakıldığında Türkiye’de denetçilerin kendilerini UMS ve UDS hakkında iyi derecede bilgi sahibi olarak tanımladıkları görülmüştür.

Denetçiler, denetim faaliyetinin büyük bölümünü raporlama tarihinden sonra gerçekleştirmektedir. Böylece raporlama döneminden sonraki olayların denetiminin sağlıklı biçimde yürütülmesi denetimin büyük bölümünün güvenilir biçimde sonuçlandırılmasına neden olabileceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla araştırma sonuçlarına göre raporlama döneminden sonraki olay kanıtının denetim süreci için önemli bir veri olduğu ortaya çıkmıştır.

Denetçilerin elde ettikleri kanıtların daha çok düzeltme gerektirmeyen olay türünde olduğu ve bu kanıtları raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin standartlarda ve yasal düzenlemelerde önerilen denetim prosedürleri kullanarak elde ettikleri belirlenmiştir.

Olağandışı işlemler denetçi için önemli risk kaynağı oluşturmakta ve risk değerlendirmesi sırasında göz önünde bulundurulmaktadır. Raporlama döneminden sonraki olayların finansal tablolarda rutin hesaplardan ziyade olağandışı hesaplarda görülebileceği eğiliminde olan denetçiler modern risk temelli denetime işaret etmektedir.

Bir denetim kanıtının elde edilmesi denetim görüşünün oluşturulması açısından zorunlu ise bu kanıtın maliyeti göz ardı edilerek mutlaka elde edilmektedir. Denetçiler raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt araştırması sırasında bütçelenen zamanın dışına çıkabilmektedir. Çünkü bu kanıtları elde etmek finansal tabloların yeniden düzenlenmesini ve denetim başarısızlıklarını azaltmaktadır.

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olay açıklamalarının tümü denetçiler tarafından önemli bulunmuştur. Denetçilerin en fazla önem verdiği dipnot bilgileri; bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar, sermaye ile ilgili açıklamalar, menkul kıymetlerle ilgili açıklamalardır. Söz konusu açıklamalar işletmelerde en sık karşılaşılan raporlama döneminden sonraki olaylardandır.

Yine önemli görülmekle birlikte denetçilerin en az önemlilik derecesine sahip olarak ifade ettikleri dipnot bilgileri; kurumsal yönetime ilişkin açıklamalar, mevzuata ilişkin açıklamalar ve genel kurul toplantı tutanaklarına ilişkin açıklamalardır. Bu açıklamalar da işletmelerde en az sıklıkta karşılaşılan raporlama döneminden sonraki olaylardandır.

Raporlama döneminden sonraki olay açıklamaları bağımsız denetim ve yatırım kararlarını etkileyecek derecede önemli bilgilerdir. Ayrıca bu olaylar finansal tabloların tamamına etki edecek derecede önemlidir. Denetçiler raporlama döneminden sonraki olay denetiminde Türkiye bağımsız denetim standartlarında yer alan denetim prosedürlerini kullanmaktadırlar.

Denetçilerin UMS ve UDS hakkında farklı bilgi düzeylerinde olması geçmiş finansal yılda elde edilen raporlama döneminden sonraki olay kanıt sayısı ve kanıtları elde etmek için çalışılan zaman diliminin farklı biçimde ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ayrıca denetçilerin UMS ve UDS hakkında farklı bilgi düzeyinde olmaları kanıtın tesadüfi olarak elde edilip edilmediğine ilişkin bakış açısını etkilemektedir.

Sonuçlar değerlendirilirken araştırmanın kısıtlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla ilerideki çalışmalar tüm Türkiye'deki bağımsız denetçileri kapsayan bir örneklem belirlenerek yürütüldüğünde daha açıklayıcı sonuçlara ulaşılabilir.

8. KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**, 14. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2011.
- Alexander, David, Anne Britton ve Ann Jorissen. **International Financial Reporting and Analysis**, Cengage Learning, 2011.
- Alexander, David ve Simon Archer, **International Accounting/Financial Reporting Standards Guide**, USA:CCH, 2009.
- Ankarath, Nandakumar vd. **Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards**, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc., 2010.
- Antill, Nick, Kenneth Lee. **Company Valuation Under IFRS**, England: Harriman House Ltd., 2005.
- Arzova, Burak. **Muhasebe Teorisi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.
- Ataman, Başak. **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.
- Aysan, Mustafa A. **Uluslararası Muhasebe Standartları**, Derleyen: Ahmet Hayri Durmuş, İstanbul: TMUD Yayınları, 1992.
- Bagshaw, Katharine. **Audit and Assurance Essentials: For Professional Accountancy Exams**, USA: John Wiley and Sons Inc., 2013.
- Bhattacharyya, Asish K. **Financial Accounting for Business Managers**, PHI Learning Pvt. Ltd, 2006.
- Biondi, Yuri ve Stefano Zambon. **Accounting and Business Economics: Insights From National Traditions**, USA: Taylor&Francis, 2013.
- Bragg, Steven M. **IFRS Made Easy**, John Wiley Sons Inc, 2010.
- Bragg, Steven M. **Inventory Accounting: A Comprehensive Guide**, USA: John Wiley Sons Inc., 2005.
- Braiotta, Louis. **Audit Committee Handbook**, USA: John Wiley and Sons Incorporated, 2004.
- Cemalcılar, Özgül ve Saime Önce. **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999.
- Crumbley, D. Larry ve Zabihollah Rezaee. **U.S. Master Auditing Guide**, Third Edition, CCH Incorporated, 2004.

- Deloitte, **Business Combinations and Changes in Ownerships Interests: A Guide to the Revised IFRS 3 and IAS 27**, 2008.
- Dyckman, Davis ve Duke, **Intermediate Accounting**, Mc Graw Hill, 2004.
- Ebusca, Saturnino. **Detailed Accounting Principles for Partnership and Corp.**, Rex Bookstore Inc, 2001.
- E&Y, **Impairment Accounting: The Basics of IAS 36 Impairment of Assets**, 2008.
- Eppstein, Barry J. ve Eva J. Jermakowicz. **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, USA: John Wiley&Sons Inc., 2010.
- Eppstein, Barry J., Ralph Nach ve Steven M.Bragg. **Wiley GAAP 2007 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, USA: John Wiley & Sons Inc., 2006.
- Fischer, Paul, Rita Cheng ve William Tayler. **Advanced Accounting**, Cengage Learning, 2008.
- Frankfurter, George M. ve Bob G. Wood. **Dividend Policy: Theory and Practice**, ABD: Academic Press, 2003.
- Godfrey Jayne Maree ve Keryn Chalmers. **Globalization of Accounting Standards**, UK: Edward Elgar Publishing, 2007.
- Gökçe, Orhan. **İçerik Analizi**, Siyasal Kitabevi, 2006.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- Gökçen, Gürbüz. **Genel Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 1. Baskı, 2007.
- Gramling, Audrey A., Karla M. Johnstone ve Larry E. Littenberg. **Auditing**, 8. Edition, USA: South Western Cengage Learning, 2012.
- Grant Thornton, **Navigating The Accounting For Business Combinations**, 2011.
- Gray, Iain ve Stuart Manson, **The Audit Process**, London:Thomson Learning, 2008.
- Greuning, Hennie Van. **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, Fourth Edition, 2009.
- Greuning, Hennie Van Darrel Scott ve Simonet Terblanche. **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, World Bank Publications, 201.

- Güvemli, Oktay. **Mali Tablolar Tahlili**, İstanbul: Formül Matbaası, 1979.
- Güvemli, Oktay. **Mali Tabloların Evrimi**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2007.
- Güzel, Ali ve Ali Rıza Okur. **Sosyal Güvenlik Hukuku**, İstanbul: Betaş, 8. Baskı, 2002.
- Hewitt Association, **Accounting for Employee Benefits Under IAS 19**, 2005.
- Hussey, Roger ve Audra Ong. **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary**, John Wiley Sons, 2005.
- IFRS Foundation, **A Guide through IFRS**, 2011.
- International Accounting Standard Board, **A Guide Through International Financial Reporting Standards**, United Kingdom: IASCF Publications, 2008.
- Kalmış, Halis. “Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.
- Kieso, D. E., J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. **Intermediate Accounting**, Twelfth Edition, New York, 2008.
- Kinney, Michael ve Cecily Raiborn. **Cost Accounting: Foundations and Evolutions**, Cengage Learning, 2012, s.197.
- Kirk, Robert J. **International Financial Reporting Standards in Depth Volume 1: Theory and Practice**, First Publishing, UK: Elsevier, 2005.
- Koslowski, Barbara. **Theory and Evidence: The Development of Scientific Reasoning**, USA: Massachusetts Institute of Technology, 1996.
- KPMG, **UFRS Bülten**, Ekim 2012, Sayı:4.
- Kwok, Beny K. B. **Accounting Irregularities in Financial Statements: A Definitive Guide for Litigators, Auditors, and Fraud Investigators**, Gower Publishing, 2005.
- Ladenbach, Christian Dieter. **Wiley Regulatory Reporting : IFRS Essentials**, USA: John Wiley Sons Inc., 2013.
- Laughlin, Richard ve Rob Gray. **Financial Accounting: Method and Meaning**, UK: Taylor and Francis, 1988.
- Mackenzie, Bruce vd. **Applying IFRS for SMEs**, USA: John Wiley Sons Inc, 2011.
- McQuaig, Douglas J. ve Patricia A. Bille. **College of Accounting Errors**, 9th Edition, USA: Houghton Mifflly Company, 2008.

- Mourik, Carien Van ve Peter Walton. **The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation**, Routledge, 2013.
- Mirza, Abbas A., Graham Holt ve Magnus Orrell. **International Financial Reporting Standards: Workbook and Guide**, USA: John Wiley & Sons, 2010.
- Mirza, Abbas Ali, Magnus Orrell ve Graham J. Holt. **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Third Edition, USA: John Wiley Sons Inc, 2011.
- Mittal, R.K. **Management Accounting and Financial Management**, India: FK Publications, 2010.
- Monks, Robert A.G. ve Nell Minow, **Corporate Governance**, Third Edition, United Kingdom: Blackwell Publishing, 2004.
- Needles, Belverd ve Marian Powers. **International Financial Reporting Standards**, Cengage Learning, 2010.
- Mumba, Cryford. **Understanding Accounting and Finance**, Trafford Publishing, 2013.
- Nikolai, Loren A. vd., **Intermediate Accounting**, Cengage Learning, 2010.
- Norton, Curtis L., Michael A. Diamond ve Donald P. Pagach. **Intermediate Accounting: Financial Reporting and Analysis**, Cengage Learning, 2006.
- Opperman H.R.B. vd. **Accounting Standards**, Lansdowne: Juta Company, 2008, s.693.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Yorumları**, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- Pagell, Ruth A. ve Michael Halperin. **International Business Information**, Global Professional Publishing, 2000.
- Peter Walton ve Walter Aerts. **Global Financial Accounting and Reporting Principles and Analysis**, London: Thomson Learning, 2006.
- Pierce, Aileen, Niamh Brennan, **Principles and Practice of Group Accounts: A European Perspective**, England: Thomson Learning, 2003.
- Porter, Gary A. ve Curtis L. Norton, **Using Financial Accounting Information: To Alternative Debits and Credits**, USA: Cengage Learning, 2009.
- PriceWaterhouseCoopers, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Örnek Konsolide Finansal Tablolar**, 2011.
- Puttick, George ve Sandy van Esch, **The Principles and Practice of Auditing**, 9. Edition South Africa: Juta, 2007.

- Ramachandran, N. ve Ram Kumar Kakan. **How to Read A Balance Sheet**, Tata Mc Graw Hill, 2009.
- Rathore, Shirin. **International Accounting**, Second Edition, PHI Learning, 2008.
- Rezaee, Zabihollah. **Financial Institutions, Valuations, Mergers and Acquisitions: The Fair Value Approach**, USA, John Wiley & Sons Inc., 2001.
- Rich, Jay, Jeff Jones, Dan Heitger, Maryanne Mowen, Don Hansen. **Cornerstones of Financial and Managerial Accounting**, Cengage Learning, 2011.
- Rodgers, Paul. **International Accounting Standards**, England: Elsevier and Cima, 2007.
- Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **UFRS-UMS Uyumlu TMS: Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.
- Sağlam, Necdet. **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1282, Eskişehir 2001.
- Sandretto, Michael J. **Cases in Financial Reporting**, US: South Western Cengage Learning, 2012.
- Sarioğlu, Kerem. “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması İle İlgili Kavramsal Çerçeve”, Volkan Demir (Ed.), **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları** (9-28), İstanbul: İSMMMO yayınları, Yayın No:99, 2009.
- Selvi, Yakup. **Seçilmiş TFRS: Açıklamalar ve Uygulamalar**, İSMMMO Yayın No:99, 2009.
- Soltani, Bahram. **Auditing an International Approach**, Essex: Prentice Hall, 2007.
- Stice, Earl ve James Stice. **Intermediate Accounting**, Cengage Learning, 2013.
- Stolowy, Herve ve Michel J. Lebas. **Financial Accounting and Reporting**, South Western Cengage Learning, 2006.
- Tavşancıl, E. ve Aslan, E., **İçerik Analizi ve Uygulama Örnekleri**, İstanbul: Epsilon Yayınları, 2001.
- Tiffin, Ralph. **The Complete Guide to International Financial Reporting Standards: Including IAS and Interpretation**, 2. Edition, Thorogood, 2005.
- Watkins, Jo. **Financial Operations**, UK: Elsevier CIMA Official Learning System, 2009.
- Warren, Carl S., James W. Reeve ve Jonathan E. Duchac. **Accounting**, Cengage Learning, 2013.

Weil, Roman, Katherine Schipper ve Jennifer Francis. **Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses**, Cengage Learning, 2009.

Weil, Roman, Katherine Schipper ve Jennifer Francis. **Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses**, Cengage Learning, 2009.

Wittsiepe, Richard. **IFRS for Small and Medium Sized Entities**, Germany: Gabler Edition Wissenschaft, 2008.

Zack, Gerard M. **Financial Statement Fraud: Strategies for Detection and Investigation**, John Wiley Sons Inc., 2012.

Sürelî Yayınlar

Aboody, David, Ron Kasznik ve Michael Williams. “Purchase Versus Pooling Stock for Stock Aquisitions: Why Do Firms Care?”, **Journal of Economics and Accounting**, Vol.29, 2000, s.261-286.

Acar, Durmuş ve Serpil Senal. “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:35, Ekim 2011, s.33-51.

Acito, Andrew A., Jeffrey J. Burks ve W. Bruce Johnson. “Materiality Decisions and the Correction of Accounting Errors”, **The Accounting Review**, Vol.84,No.3, s.659-688.

Aghimien, Peter, Abdullah A. Asiri ve Abdullah G. Yamani. “Accounting for Business Combinations: Application of Rules From IFRS, Saudi Arabia and USA”, **International Journal of Business, Accounting, and Finance**, Vol: 8, No:1, Spring 2014, s.63-80.

Ağca, Ahmet ve Rafet Aktaş.“First Time Application of IFRS and Its Impact on Financial Ratios: A Study on Turkish Listed Firms”, **Ukraine: Problems and Perspectives in Management**, Vol.5, No.2, 2007, s.99-112.

Aier, Jagadison K. vd.,”The Financial Expertise of CFOs and Accounting Restatements”, **Accounting Horizons**, Vol.19, No.3, September 2005, s.123-135.

Akdoğan, Habib ve Birgül Bozkurt Yazar. “Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, No:2, 2012, s.21-30.

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 84, 2007, s.29-75.

- Akdoğan, Nalan. “TFRS ve Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetimin Gözetimi”, **4. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, 15-27 Kasım, İstanbul, 2007.
- Akdoğan, Nalan. “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, Mart 2008, s.1-28.
- Akgün, Ali İhsan. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2009, s.1-34.
- Aksoy, Tamer. “Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, Nisan-Haziran 2005, s.182-199.
- Aktaş, Rabia. “İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:115, Ocak-Şubat 2013, s.133-170.
- Alias, Norhayati bte. “Mandatory Disclosure of Interim Reporting by Malaysian Companies”, **Lincoln University Digital Thesis**, 2011.
- Alper, Değer ve Aylin Poroy Arsoy, “Sulandırmanın Hisse Başına Kazanç Uygulamasına Etkileri”, **Mali Çözüm**, Sayı:94, 2009, s.59-78.
- Amen M., “Simulation-Based Comparison of Existent IAS 19 Accounting Options”, **European Accounting Review**, Vol.16, No.2, 2007, s.243-279.
- Amiram Dan. “Financial Information Gloablization and Foreign Investment Decisions”, **Journal of International Accounting Research**, Vol.11, No.2, 2012, s.57-81.
- Andric, Mirko, Kristina Mijic and Dejan Jaksic. “Financial Reporting and Characteristics of Impairment of Assets of Sirbia, According to IAS/IFRS and National Regulation”, **Economics Annals**, Vol:1551, No:189, April-June 2011, s.101-116.
- Arıkan, Yahya. “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:65, 2004, s.35-43.
- Armstrong Cristopher S. vd. “Market Reactions to the Adoption of IFRS in Europe”, **Harward Business School Working Paper**, 2008.
- Arpacı, Altar Ömer. “Tahakkuk ve Dönemsellik İlkeleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:92, 2009, s.91-100.
- Aschcroft, Paul. “Real Value for Real Time Accounting and Reporting”, **Internal Auditing**, September-October 2010, Vol.25, No.5, s.21-25.

- Aslan, Sinan. “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, 2004, s.95-102.
- Aslan, Sinan. “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, Temmuz 2004, s.93-100.
- Amiraslani, Hami, George E. Iatridis, Peter F. Pope. “Accounting for Asset Impairment: A Test for IFRS Compliance Across Europe”, **A Research Report by the Centre for Financial Analysis and Reporting Research Cass Business School**, 2010.
- Atmaca, Metin ve Hakan Çelenk. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:49, Ocak 2011, s.113-125.
- Ayboğa, Hanifi. “Mali Durum Tablosu ve Kuramsal Yapısı - Teori Ve Türk Ticaret Kanunu Açısından İrdelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:12, Sayı:57, 2001, s.38-50.
- Ayboğa, Hanifi. “Muhasebe- Hukuk İlişkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:68, Temmuz 2004.
- Ayçiçek, Fahri. “Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak: Kullanım Değeri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2012, s.121-131.
- Aygün, Davut ve Uğur Kaya, “TMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Güz 2013, Vol.9, No.9, s.151-169.
- Bahadır, Oğuzhan. “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından”, **Mali Çözüm Dergisi**, Vol.109, Ocak-Şubat 2012, s.51-68.
- Barth, M.E., W. R. Landsman, M.H. Lang, and C. Williams. “Are IFRS-Based and US GAAP-Based amounts Comparable?” **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 54, No.1, 2012, s. 68-93.
- Barth, Mary E., Wayne R. Landsman ve Mark H. Lang. “International Accounting Standards and Accounting Quality”, **Journal of Accounting Research**, Vol.46, No.3, June 2008, s.467-498.
- Barua, Abhijit, Steve Lin ve Andrew M. Sbaraglia, “Earnings Management Using Discontinued Operations”, **The Accounting Review**, Vol.85, No.5, 2010, s.1485-1509.
- Başaran, Cansen. “Evrensel Muhasebe Standartları’na Doğru”, **Mali Çözüm**, Sayı:57, 2001, s.30-40.

- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:148, 2006, s.35-62.
- Beechy, Thomas H. “The Make-Believe World of Future Income Taxes”, **Accounting Perspectives**, Vol.6, No.3, 2007, s.221-229.
- Bilen, Abdulkadir, Hasan Solmaz ve Said Çevik. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler”, **Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Vol:2, No:6, Yaz 2014, s.15-42.
- Bischof, Jannis. “The Effects of IFRS 7 Adoption on Bank Disclosure in Europe”, **Accounting in Europe**, Vol.6, No.2, 2009, s.167-194.
- Bloom, Robert ve Jayne Fuglister. “SFAS 154: Accounting Changes and Error Corrections”, **The CPA Journal**, Vol.76, No.3, 2006, s.44-47.
- Bostancı, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, 2002, s.75-86.
- Bowrin, Anthony R. ve James King II. “Time Pressure, Task Complexity and Audit Effectiveness”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25 No. 2, 2010, s.160-181.
- Boyar, Ender ve Ali Haydar Güngörmüş. “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi Analiz**, Cilt: 7, Yıl: 15, Sayı: 16, Ekim 2006, s.109-127.
- Burlacu, Daniela. “The Dynamics of the Balance Sheet Theories”, **Economy Transdisciplinarity Cognition**, Vol.1, 2009, s.245-248.
- Cairns, David. “The Use of Fair Value in IFRS”, **Accounting in Europe**, Vol.3, No.1, 2008, s.7-34.
- Callen, Jeffrey L., Joshua Livnat ve Dan Segal. “Accounting Restatements: Are They Always Bad News for Investors?”, **The Journal of Investing**, Vol.15, No.3, Fall 2006, s.1-12.
- Careya, Peter, Stuart Kortumb ve Robyn Moroneyc. “Auditors’ Going-Concern-Modified Opinions After 2001: Measuring Reporting Accuracy”, **Accounting and Finance**, Vol.52, 2012, s.1041-1061.
- Caster, P. ve K.V.Pincus, “An Empirical Test of Bentham’s Theory of the Persuaviness of Evidence”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.15, s.1-22.
- Cenar, Iuliana ve Letiția Maria Isac. “International Accounting Standards on Business Combinations and Their Implementation in the Accounting in Romania”, **Knowledge Horizons – Economics**, Vol.5, No.1, 2013, s.92-100.

- Christensen, John. "Accounting Errors and Errors of Accounting", **The Accounting Review**, Vol.85, No.6, 2010, s.1827-1838.
- Chen, Ching Lung ve Chei Wei Wu. "Diagnosing Assets Impairment By Using Random Forest Model", **International Journal of Information Technology and Decision Making**, Vol. 11, No. 1, 2012, s.77-102.
- Chung, Janne O.Y. vd. "The Auditor's Approach to Subsequent Events: Insights from the Academic Literature", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.32, No:1, 2013, s.167-207.
- Costa Marques, Maria da Conceição da. "Impairment of Assets Appraised in Accordance with IAS 36", **American Based Research Journal**, Vol.2, No.7, 2009, s.23-34.
- Coşkun, Leon Aslan. "Uluslararası Denetim – Güvence Standartları ve TTK'da Denetim", **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.
- Çankaya, Fikret ve Ertan Aydoğan. "Küresel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Vol.11, No.1, 2008, s.299-326.
- Çatıkkaş, Özgür ve Ercan Çalış. "İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi için Hile Belirtileri", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, Haziran 2007, s.188-201.
- Çelik, Orhan. "Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye", **XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, Kıbrıs, 26-30 Kasım 2009.
- Çiftçi, Yavuz ve Alper Erserim. "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu**, 24-27 Nisan 2008.
- Çiftçi, Yavuz. "Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri", **II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri**, Giresun, 28-29 Haziran 2007.
- Danescu, Tatiana ve Andreea Danescu. "The Risk Assessment Practices of Audit Firms", **Economics, Management and Financial Markets**, Vol.5, No.1, 2010, s.138-143.
- De Bellis, Maurizia. "EU and Global Private Regulatory Regimes, The Accounting and Auditing Sector", **Global Administrative Law and EU Administrative Law**, Springer Verlag, 2011.
- De Fond, Mark L. ve James Jambalvo. "Incidence and Circumstances of Accounting Errors", **The Accounting Review**, Vol.66, No.3, 1991, s.643-655.

- Delikanlı, İhsan Uğur. “Finansal Tabloların Yayımının Onaylanma Süreci ve Bu Süreçteki Gelişmelerin Tablolara Yansıtılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:29, Cilt:9, Eylül 2009, s.101-118.
- Dorata, Nina T. and Ibrahim M. Badawi. “International Convergence: The Case of Accounting for Business Combinations”, **The Online CPA Journal**, April 2008, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2008/408/essentials/p36.htm>, [Erişim Tarihi: 03.08.2014].
- Dönmez, Adnan, P.Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Cilt:9, 2005, s.53-57.
- Dönmez, Adnan. “Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:99, 2010, s.13-34.
- Dumanoglu, Sezai. “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:20, Sayı:1, 2005, s.347-358.
- Durak, Gündoğan. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:368, Nisan 2012, s.38-45.
- Durgut, Mehmet ve Uğur Kaya. “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İMKB’deki Şirketlerde Uygulanma Düzeyinin Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:27, Sayı:2, 2013, s.179-205.
- Durgut, Mehmet ve Uğur Kaya. “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı:21, 2013, s.1-29.
- Dursun, Nergis Nevruz ve Ganite Kurt. “Valıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Mayıs 2008, s.95-113.
- Demir, Volkan. “KOBİ’ler için Uluslararası Muhasebe Standardı ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Şirket Birleşmesi”, **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 2010, Ankara.
- Demir, Volkan. SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi –Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:77, 2006, s.40-51.
- Demirel, Savaş, İsmail Cengiz Erek ve Mine Çetin. “Denetim Standartlarının Önemi”, **Dış Denetim**, Ocak-Şubat 2011, s.246-251.

- Demski, Joel S., Haijin Lin ve David E.M. Sappington. “Asset Impairment Regulations”, **Contemporary Accounting Research**, Vol.26, No.3, 2009, s.843-865.
- E. Henry, Lin S and Y.W. Yang."The European-US "GAAP Gap": IFRS to US GAAP Form 20-F Reconciliations", **Accounting Horizons**, Vol. 23, No.2, 2009, s.121-150.
- Ehoff, Dahli ve Clemense. “Lower Of Cost Or Market Inventory Valuation: IFRS Versus US GAAP”, **Journal of Business & Economics Research (Online)**, Vol.12, No.1, 2014, s.19-21.
- Dincer Banu. “Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu ve Çevresel Faktörler”, **Öneri Dergisi**, Cilt:9, Sayı:33, Ocak 2010, s.135-141.
- Erkan, Mehmet ve Nuray Demirel Arıcı. “Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Şirketlere İlişkin Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak 2011, s.29-43.
- Erol, Mikail, Metin Atmaca ve Seçil Öztürk. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:13, 2011, s.225-267.
- Ersoy, Ayten ve Ayşenur Buruk. “İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı (22) Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)' e Göre İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi-I”, **Analiz/Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt: 14, 2005, s.13-25.
- Ferman, Cumhuri. “Yeniden Değerlemenin Teorik Esasları”, **İ.Ü.İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları**, 29. Sweri, 1984.
- Fletcher, Greg. “International Accounting Standards: Past, Present and Future”, **AFP Exchange**, Vol.22, No.4, 2002, s.14-19.
- Gençtürk, Mehmet. “İşletmelerin Finansal Tabloları Kullanım Amacı ve Düzeyini Belirlemeye Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları Üzerine Bir Araştırma”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:15, Cilt:1, 2008, s.56-72.
- Giacosa, Elisa. “Disclosures in Events After the Balance Sheet Date: A Study of Selected Italian Companies”, **World Journal of Social Sciences**, Vol.2, No.5, Aug 2012, s.262-285.
- Gori, Elena ve Silvia Fissi. “From Cash to Accrual Accounting: A Model to Evaluate the Performance of Public Museums”, **Revista de Management Comparat International**, Vol. 14, No.4, Oct 2013, s.519-541.

- Gökdeniz, Ümit. “2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumu ve Bir Yaklaşım”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:24, 2004, s.165-170.
- Gökgöz, Ahmet. “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi”, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:8, Yıl:8, 2012, s.67-87.
- Gönen, Seçkin ve Nilgün Kutay. “Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, No:3, Sayı:5, 2013, s.39-46.
- Gönen, Seçkin. “Muhasebe Standartlarına Yön Veren Temel Rehber: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 116, Ekim 2012, s.18-26.
- Gücenme Gençoğlu, Ümit ve Yasemin Ertan, “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:53, Ocak 2012, s. 1-24.
- Gücenme Gençoğlu, Ümit. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.
- Gücenme, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy. “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Analiz**, Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005, s.1-12.
- Gücenme, Ümit. “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:5, 2000, s.7-11.
- Hail, L. and Leuz, C., "International Differences in the Cost of Equity Capital: Do Legal Institutions and Securities Regulation Matter?", **Journal of Accounting Research**, Vol. 44, No. 3, June 2006, s. 485-531.
- Hall, Carol F. “Types of Events Occuring After the Balance Sheet Date Requiring Consideration in the Presentation of Financial Statements”, **New York Certified Public Accountant**, pre 1986, s.568-569.
- Hall, Jack O. ve Richard Aldridge. “Changes in Accounting for Changes”, **Journal of Accountancy**, 2007, s.45-50.
- Hartwell, Carolynn. “The Potantial Implications of Revised IAS 19: Are Changes to Pension Accounting Coming to US GAAP?”, **The CPA Journal**, 2012, Vol.82, No.9, s.30-35.
- Healy, Paul M. ve James M. Wahlen, “A Review of the Earnings Management Literature and Its Implication for Standard Setting”, **Accounting Horizons**, Vol.13, December, 1999, s.265-283.

- Hellman, Niclas. "Accounting Conservatism Under IFRS", **Accounting in Europe**, Vol.5, No.1, 2008, s.71-100.
- Hjelström, Anja. "Understanding International Accounting Standard Setting: A Case Study of the Process of Revising IAS 12, Income Tax", **Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy Stockholm School of Economics**, 2005.
- Hogarth, R. ve H. Einhorn. "Order Effects in Belief Updating: The Belief Adjustment Model", **Cognitive Psychology**, Vol.24, 1992, s.1-55.
- Horton, Joanne, George Serafeim ve Ioanna Serafeim. "Does Mandatory IFRS Adoption Improve The Information Environment?", **Contemporary Accounting Research**, Vol.30, No. 1, 2013, s.388-413.
- Hunziker, Stefan. "The Disclosure of Market Risk Information Under IFRS 7: Evidence from Swiss Listed Non-Financial Companies", **IFZ Working Paper**, No.0020/2013.
- Hyatt, Troy A. ve Mark H. Taylor, "The Effects of Time Budget Pressure and Intentionality on Audit Supervisors' Response to Audit Staff False Sign-off", **International Journal of Auditing**, Vol.17, 2013, s.38-53.
- Isselin, Errol R. "Chambers on Accounting Theory", **The Accounting Review**, Vol.43, No.2, 1968, s.231-238.
- İbiş, Cemal "TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri ile Olan İlişkileri", **3rd International Symposium on Auditing in Turkey**, 2011.
- İbiş, Cemal ve Ayça Akarçay. "IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanma Süreci", **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**, 2003.
- İbiş, Cemal. "Uluslararası Menkul Kıymet İhraçlarında Finansal Raporlamanın Önemi", **Öneri Dergisi**, Cilt:6, Sayı: 22, Haziran 2004, s.95-102.
- İşleyen, İlker Şadi. "Döviz Kuru Riskini Azaltmanın En Etkin Yolu: Forward İşlemleri", **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs - Haziran 2011, s.177-182.
- Jain, Pawan. "IFRS Implementation in India: Opportunities and Challenges", **World Journal of Social Sciences**, Vol:1, No:1, 2011, s.125-136.
- Janvrin, Diane J. ve Cynthia G. Jeffrey, "An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task", **Accounting Horizons**, Vol.21, No.3, September 2007, s.295-312.
- Jones, Christopher L. ve Cathy J. Cole. "Management Discussion and Analysis: A Review and Implications for Future Research", **Journal of Accounting Literature**, Vol.24, No.2, 2005, s.135-175.

- Jordan, Charles ve Stanley Clark. "An Examination of Audit Reporting for Accounting Principles Changes", **Journal of Applied Business Research**, Vol.12, No.3, 1996, s.1-8.
- Kabataş, Yaşar ve Ayşe Pamukçu. "TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.48, 2010, s.191-199.
- Karabınar, Selahattin. "Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.31, No.1, Temmuz 2006, s.141-148.
- Karacan, Sami ve Mustafa Savcı. "Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS 19) Çerçevesinde Kıdem Taminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Vol.22., 2011, s.126-151.
- Karapınar, Aydın. "Ülkemizin Muhasebe Politikaları Açısından Ulusal ve Uluslararası Uyumu", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, Mart 2001, s.95-110.
- Kardeş Selimoğlu, Seval. "Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri", **12. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, 26-30 Kasım Kıbrıs, s. 54-74.
- Kardeş Selimoğlu, Seval. **İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliği Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1290, İ.İ.B.F. Yayınları No:171, Eskişehir, 2001.
- Karelskaya, Svetlana ve Ekaterine Zuga. "Balance-Sheet Theory of A.P. Roudanovsky", **Economics and Management**, Vol:17, No:1, 2012, s.38-44.
- Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- Kavut, Lerzan, Oktay Taş ve Tuba Şavlı. **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, 2009.
- Kaya, İdil. "FASB-IASB Anlaşması ve Global Muhasebe Standartlarına Doğru", **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**, 2003.
- Kennedy, Ralph D. ve Stemant YMC Mulan. **Finansal Durum Tabloları** (Çev: Atilla Gönenli), İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, Sermet Matbaası, 1967.
- Kırlioğlu, Hilmi ve Ahmet Gündoğan Şişman, "İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, s.71-88.

- Kocamaz, Hilal. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi**, Vol.2, Sayı:2, 2012, s.105-120.
- Koç Yalkın, Yüksel. “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:50, Sayı:1, 1995, s.258-259.
- Korkmaz, Turhan, Halime Temel ve Elif Birkan. “Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ’lere Etkileri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:36, 2007, s.96-105.
- Korkmaz, Turhan, Halime Temel ve Elif Birkan. Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ’lere Etkileri, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:36, 2007, s.95-107.
- Krishnan, Sudha and Ping Lin. “Inventory Valuation under IFRS and GAAP”, **Strategic Finance**, Vol.93, No.9, March 2012, s.36-57.
- Kurt, Ganite. “Şerefiyenin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, Mart 2003, s.91-99.
- Kuzmina, Irina ve Ieva Kuzlovska. “Accounting Measurement of Long-Lived Assets: A Case of Impairment Practice”, **Journal of Business Management**, No:5, Special Edition, 2012, s.52-64.
- Küçük, Ergün. “Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Hatalarının Düzeltilmesi ve Raporlanması”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi**, Sayı:30, No:2011/1, 2011, s.111-127.
- Kwon, Young K., D. Paul Newman ve Yoon S. Suh. “ The Demand for Accounting Conservatism for Management Control”, **Review of Accounting Studies**, Vol.6, No.1, 2001, s.29-51.
- Lajili, Kaouthar ve Daniel Zeghal. “A Content Analysis of Risk Management Disclosures in Canadian Annual Reports”, **Canadian Journal of Administrative Sciences**, Vol.22, No.2, 2009, s.125-142.
- Lev, Barush, Siyi Li ve Theodore Sougiannis. “The Usefulness of Accounting Estimates for Predicting Cash Flows and Earnings”, **Review of Accounting Studies**, Vol.15, No.4, 2010, s.779-807.
- Lin, Steve, William Riccardi ve Changyang Wang. “Relative Benefits of Adoption of IFRS and Convergence between IFRS and U.S. GAAP: Evidence from Germany”, **Florida International University**, 2013.
- Lina, Zhiwei, Yihong Jiang ve Yixuan Xu. “Do Modified Audit Opinions Have Economic Consequences? Empirical Evidence Based on Financial Constraints”, **China Journal of Accounting Research**, Vol.4, 2011, s.135-154.

- Lindberg, Deborah L. ve Deborah L. Seifert. "A Comparasion of US Auditing Standards with International Standards of Auditing", **The CPA Journal**, Vol.81, No.4, April 2011, s.16-30.
- Linsley, Philip M. ve Philip J. Shrives. "Risk Reporting: A Study of Risk Disclosures in the Annual Reports of UK Companies", **The British Accounting Review**, Vol.38, No.4, December 2006, s.387-404.
- Luecke, Randall W. ve David T. Meeting. "Asset Impairment and Disposal", **Journal of Accountancy**, Vol.193, No.3, March 2002, s.50-57.
- Makkawi, Bilal and Mohammad J. Abdolmohammadi, "Determinants of the Timing of Interim and Majority of Audit Work", **International Journal of Auditing**, Vol.8, 2004, s.139-151.
- Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ Sıra No:1, Resmi Gazete Tarihi: 05.05.2004, Resmi Gazete No: 25453.
- Manea, Marilena ve Veronica Stefan. "Accounting Practices Regarding the Non-Current Assets Held For Sale", **Studies and Scientific Researches Economics Edition**, Vol.15, No.1, 2010, s.61-85.
- Marius Dumitru, Paraschivescu ve Pacurari Doina. "Balance-Sheet Their Cognitive Dynamism", **Economic Science Series**, Vol. 17, No.3, 2008, s.1370-1377.
- McDonnell, John. "IAS 36 Impairment of Assets", **Accountancy Ireland**, Vol.35, No.6, Dec. 2005, s.16-21.
- Mennicken, Andrea. "Connecting Worlds: The Translation of International Auditing Standards Into Post Soviet Audit Practice", **Accounting, Organizations and Society**, Vol:33, No:4,2008, s.384-414.
- Morais, Ana. "Actuarial Gains and Losses: The Determinants of the Accounting Method", **Pacific Accounting Review**, Vol.22, No.1, 2010, s.42-56.
- Mugan, Can Şimga ve Nazlı Hoşal Akman. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri" **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim Eğilim ve Etkileşimler**, 21-25 Mayıs 2003, Antalya, s.75-95.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1
- Muthupandian, K.S. "IAS 10: Events After Reporting Period-A Closer Look", **The Management Accountant MPRA Paper Series**, Vol:11, No: 43, 2008.
- Naser, Kamal, Rana Nusebieh ve Ahmad Al-Hussaini. "Users Perception of Various Aspects of Kuwaiti Corporate Reporting", **Managerial Auditing Journal**, Vol.18, No:6, 2003, s.599-617.

- Necsulescu, Ecaterina. "Evolutions and Trends in Presenting The Balance Sheet as A Financial Position Picture of An Entity", **Economica**, Vol.7, No.4, 2011, s.89-104.
- Ochei Ailemen, Ikpefan ve A.O Akande. "International Financial Reporting Standard: Benefits, Obstacles and Intrigues for Implementation in Nigeria", **Business Intelligence Journal**, July, 2012 Vol.5, No.2, s.299-308.
- Osma Beatriz Garcia ve Peter F. Pope. "Strategic Balance Sheet Adjustments under First Time IFRS Adoption and Consequences for Earnings Quality", **Working Paper Series**, 2011.
- Özkan, Azzem. Şükran Güngör Tanç ve Ahmet Tanç, "Finansal Tablo Dipnotlarının Kamuyu Aydınlatmadaki Öneminin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:3, 2008, s.59-75.
- Özkan, Mehmet ve Serkan Terzi. "Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Almanya ve Fransa Örnekleri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:100, No:20, Temmuz-Ağustos 2010, s.21-43.
- Özkan, Serdar, Yasemin Karabrahimoğlu ve Ece Erdener Acar. "Accounting Conservatism in the Post IFRS Period: Do Provisions Matter?", **İktisat, İşletme ve Finans**, Vol:28, No:324, Mart 2013, s.109-130.
- Özkan, Özgür ve Tuğçe Uzun Kocamış. "Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:103, Ocak-Şubat 2011, s.191-214.
- Pamukçu, Fatma ve Nevzat Pamukçu. "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91, 2009, s.67-80.
- Pamukçu, Fatma ve Nevzat Pamukçu. "Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:34, Nisan 2011, s.1-14.
- Parlakkaya, Raif. "Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları", **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:7, 2004, s.119-140.
- Peecher, M.E. "The Influence of Auditors' Justification Processes on Their Decisions: A Cognitive Model and Experimental Evidence", **Journal of Accounting Research**, Vol.34, No.1, 1996, s.125-140.
- Peecher, M.E. vd. "The Effects of Supervisor's Active Intervention in Subordinates Judgments, Directional Goals and Perceived Technical Knowledge Advantage on Audit Team Judgments", **The Accounting Review**, Vol. 85, No.5, 2010, s.1-38.

- Peetathawatchai, Pimpana ve Kittima Acaranupong. "Are Impairment Indicators And Losses Associated In Thailand?", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol:10 No:1, 2012, s.95-114.
- Penman, Sterhen H. ve Xiao-Jun Zhang, "Accounting Conservatism, The Quality of Earnings, and Stock Returns", **The Accounting Review**, Vol.77, No.2, April 2002, s.237-264.
- Perrault, S. ve T. Kida. "The Relative Effectiveness of Persuasion Tactics in Auditor-Client Negotiations", **Accounting, Organizations and Society**, Vol.36, 2011, s.534-547.
- Petersen, Christian ve Thomas Plenborg. "How Do Firms Implement Impairment Tests of Goodwill", **A Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, Vol.46, No.4, 2010, s.419-466.
- Pope, Peter F. ve Stuart J. McLeay. "The European IFRS Experiment: Objectives, Research Challenges and Some Early Evidence", **Accounting and Business Research**, Vol:41, No:3, August 2011, s.233-266.
- Poterba, J. Rao, Seidman J. "Deferred Tax Positions and Incentives for Corporate Behavior around Corporate Tax Changes", **National Tax Journal**, Vol. 64, No.1, 2011, s.27-57.
- Poterba, James, Joshua Rauh, Steven Venti, David Wise. "Defined Contribution Plans, Defined Benefit Plans, and the Accumulation of Retirement Wealth", **Journal of Public Economics**, Elsevier, Vol. 91, No.10, 2006, s.2062-2086.
- Qasim, Amer, Ayman E. Haddad ve Naser M. AbuGhazaleh. "Goodwill Accounting in the United Kingdom: The Effect of International Financial Reporting Standards", **Review of Business and Finance Studies**, Vol.4, No.1, 2013, s.63-78.
- Rappaport, Louis H. "Transactions and Events Subsequent to the Statement Date", **New York Certified Public Accountant**, pre 1986, p.781-785.
- Reisch, John T. ve Robert A. Leitch. "Factors Affecting Auditors Use of Confirmatory Search Strategies", **American Accounting Association Audit Midyear Conference**, 2003.
- Richardson, Alan J. ve Buckard Eberlein. "Legitimizing Transnational Standard Setting: The Case of the International Accounting Standards Board", **Journal of Business Ethics**, Vol.98, 2010, s.217-245.
- Ritsumeikan, Lasmin. "The Unwanted Effects of International Financial Reporting Standards (Ifrs) Adoption on International Trade and Investments in Developing Countries", **Journal of Economics and Economic Education Research**, Vol. 13, No. 1, s.1-14.

- Saraçoğlu, Fatih. “Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:6, s.1541-1549.
- Sawani, Assma. “The Changing Accounting Environment: International Accounting Standards and US Implementation”, **Journal of Finance and Accountancy**, Vol.1, August 2009, s.1-9.
- Scott, Thomas W. ve Heather A. Wier. “On Constructing an EPS Measure: An Assessment of the Properties of Dilution”, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 17, No. 2, Summer 2000, s.303-326.
- Sethi, Madhvi ve Dipali Krishnakumar. “An Analysis of Characteristics of Large Cross-Border Mergers and Acquisitions”, **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol.17, No.4, 2013, s.67-81.
- Sipahi, Barış ve Ayça Akarçay Ögüz. “TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.45, No.10, 2010, s.253-262.
- Stanko, Brian B. ve Thomas L. Zeller. “The Arrival of New GAAP:International Financial Reporting Standards”, **Journal of Business&Economic Research**, Vol:8, No:10, October 2010, s.27-38.
- Stulz, Rene M. “The Limits of Financial Globalization”, **The Journal of Finance**, Vol.9, No.4, August 2005, s.1595-1638.
- Sun Shipan ve Xia Xu. “Study On The Asset Impairment Accounting”, **International Journal of Business and Management**, Vol:5, No:6, 2010, s.199-202.
- Smith, Michael J. “Accounting Conservatism and The Efficient Provision of Capital to Privately Informed Firms”, **Journal of Management Accounting Research**, Vol.22, No.1, 2011, s.133-156.
- Soysal, Mert ve Ayşe Yereli. “Ara Dönem Gelir Tablosu Kalemleri Yardımıyla Yıllık Dönem Sonu Değerlerinin Tahmin Edilebilirliği”, **Celal Bayar Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2009, s.161-172.
- Sumer, Haluk ve Mert Erer. “Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Vol:11, No:1, Mart 2009, s.1-19.
- Süzük, Mehmet. “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Yeterlilik Tezi**, Ankara, 2011.
- Swinkles, Laurens. “Have Pension Plans Changed After The Introduction of IFRS?”, **Palgrave Journals - Pensions**, Vol.16, No.4, 2011, s.244-255.

- Tekşen, Ömer. “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Vol.15, No.2, 2010, s.297-317.
- Terzi, Serkan. “Application of Financial Reporting In The European Union and Italy”, **Journal of Administrative Sciences**, Vol:9, No:1, 2011, s.275-290.
- Terzi, Serkan. “Şerefiyede Değer Düşüklük Testinin Uluslararası Muhasebe Standardı ve Amerikan Muhasebe Standardı Açısından İncelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:95, 2009, s.101-122.
- Tomaszewski, Slywia Gornik ve Victoria Shoaf. “Accounting for Noncurrent Assets Held for Sale and Discounted Operations Converges”, **Bank Accounting&Finance**, Vol.18, No.1, December-January 2005, s.43-48.
- Trottier, Kim. “The Effect of Reversibility on a Manager’s Decision to Record Asset Impairments”, **Accounting Perspectives**, Vol.12, No.1, 2013, s.1-22.
- Tuğay, Osman. “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Vol.13, No.26, 2013, s.207-231.
- Türel, Ahmet. “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Satış İadeleri ile İlgili Finansal Raporlama Yaklaşımları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2012, s.109-122.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011.
- Tyrone M. Carlin ve Finch, Nigel. "Towards a Theory of Goodwill Impairment Testing Choices Under IFRS", **Journal of Theoretical Accounting Research**, Vol.3, Issue 1, October 2007.
- Tyrrall, David, David Woodward ve Almagoul Rakhimbekova. “The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan”, **The International Journal of Accounting**, Vol:42, No:1, 2007, s.82-110.
- Ulucan Özkul, Fatma ve Pınar Pektekin. “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Vol:11, Sayı:4, Aralık 2009, s.57-88.
- Ulucan Özkul, Fatma. “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Dünya'daki Diğer Eşdeğer Kurumlarla Karşılaştırılması”, **I.International Symposium on Accounting and Finance**, May 31 - June 2, 2012, Gaziantep.
- Ulucan Özkul, Fatma. “The Importance of Internalization in Producing High Quality Accounting Data: The Case of Turkey”, **Global Conference on Business, Economics, Management, Tourism**, October 26, 2013, Barcelona-Spain.

- Ulusan, Hikmet. “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Vol.8, No.1, 2008, s.134.
- Ulusan, Hikmet, Elçin Eren ve Çağrı Köylü. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.55, Temmuz 2012, s.11-33.
- Usul, Hayrettin ve Hakkı Kıymık. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:12, Cilt:2, 2010, s.125.
- Uzay, Şaban ve Şükran Güngör Tanç, “İMKB’de İşlen Gören Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmenin Sürekliliği Kavramının İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2010, s.143-179.
- Uyar, Süleyman ve Muhsin Çelik. “İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Vol.41, 2009, s.140-156.
- Uzay, Şaban. “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference**, 2006.
- Uzay, Şaban. “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları”, **Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi**, Sayı:8, Ocak 2012, s.52-56.
- Van Helt, John V. “Inventory Valuation Lacks Accounting Standards”, **National Association of Accountants**, pre1986, Vol.43, No.7, s.25-35.
- Varıcı, İdris. “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtasındaki Ülkelerin İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2009, Vol:27, No:2, s.279-293.
- Wang, Zhe. “Accounting Conservatism”, Doctorate Thesis of Philosophy in Accounting, **Victoria University of Wellington**, 2009.
- Wilcox, E.B. “Accountant’s Responsibility for Disclosure of Events After Balance Sheet Date”, **Journal of Accountancy**, pre 1986, s.288-302.
- Wiseman, Joseph A. “The Accountant’s Responsibility for the Reporting of Events Occuring Subsequent to the Balance Sheet Date”, **New York Certified Accountant**, pre 1986, s.490-502.

- Woods, Margaret ve Kevin Dowd. "Market Risk Reporting by the World's Top Banks: Evidence on the Diversity of Reporting Practice and the Implications for International Accounting Harmonisation", **Spanish Accounting Review**, Vol.11, No.2, 2009, s.9-42.
- Yamamoto, Takashi. "Asset Impairment Accounting and Appraisers: Evidence From Japan", **The Appraisal Journal**, Spring 2008, Vol76, No.2, s.180-192.
- Yardımcıoğlu, Mahmut. "Finansal Tabloların UFRS'ye Çevrimi", **Sosyo Ekonomi**, Vol.27, 2013, s.27-58.
- Yardımcıoğlu, Mehmet. "Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye'de Gelişim Süreci", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 91, No:15, Nisan 2007, s.73-85.
- Yel Tülay ve Didem Öztürk Çiftçi. "Yeni Türk Ticaret Kanunu ile TFRS/TMS Konusuna Getirilen Yenilikler ve Ordu İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarını Değerlendirmeye Yönelik Bir Uygulama", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Vol:6, No:2, 2013, s.93-117.
- Yılmaz, Baki. "Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı", **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:7, Sayı:13, 2007, s.139-153.
- Yılmaz, Fatih ve Emre Sarı. "Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Tms Açısından Değerlendirilmesi ve İmkb-100 Endeksindeki Şirketler Üzerinde Bir Araştırma", **III.International Conference on Luca Pacioli in Accounting History and III. Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History**, Türkiye, 19-22 Haziran 2013.
- Yip, R. and R. Young. "Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability?", **The Accounting Review**, Vol. 87, No. 5, 2012, s.1767-1789.
- Yükçü, Süleyman ve Şebnem Yaşar. "TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak - Şubat 2013, s.15-30.
- Yükçü, Süleyman ve Şebnem Yaşar. "TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2013, s.15-30.
- Yüksel, Gökhan. "Kalite Güvence Standardı Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları", **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, 30-31 Mart, Ankara, 2007.,
- Zeff, Stephen A. "The Evaluation of IASC into the IASB and the Challenges it Faces", **The Accounting Review**, Vol.87, No.3, 2012, s.807-837.

Zhang, Wei, Quing Chao ve Marc J. Schniederjans. “Neural Network Earnings per Share Forecating Model: A Comparative Analysis of Alternative Methods”, **Decision Sciences**, Vol.35, No.2, Spring 2004, s.205-239.

İnternet Kaynakları

Accounting Solutions. “Why Are The Dates On A Financial Statement Is Important?”, <https://accountingsolution.sltld.com/faqs/why-are-the-dates-on-a-financial-statement-important>, [Erişim Tarihi: 10.04.2013].

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. “Hukuk Mahkemelerinde Ortalama Yargı Süresi”, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>, [Erişim Tarihi: 20.02.2013].

AICPA, “Substantive Differences Between the International Standards on Auditing and Generally Accepting AuditingStandards”, http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AuditAttest/DownloadableDocuments/Clarity/SubstaneDifferences_ISA_GASS.pdf, February 2014, s.14, [Erişim Tarihi: 08.05.2014].

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”, <https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Mevzuat.aspx>, [Erişim Tarihi:06.05.2013].

Barr, Andrew. “Accounting Aspect for Business Combination”, http://3197d6d14b5f19f2f440-_BarrCombinationsT.pdf,1958, American Accounting Association, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].

Bloom, Robert ve Jayne Fuglister. “SFAS 154: Accounting Changes and Error Corrections”, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/306/essentials/p44.htm>, 2006, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].

Bloomberg Financial Accounting Resource Center. “FASB Chairman Says First 2014 Priority Is Convergence Work to Narrow GAAP IFRS”, 4 Haziran 2014, <http://www.bna.com/fasb-chairman-says-n17179890994/>, [Erişim Tarihi: 14.07.2014].

Bouiver, Stephen. “IFRS 9 Leaves IASB with Impaired Convergence”, Financial Director, <http://www.financialdirector.co.uk/financial-director/analysis/ifrs-9-leaves-iasb-with-impaired-convergence>, 05 Mart 2014, [Erişim Tarihi: 20.06.2014].

Broadbent, John, Michael Palumbo ve Elizabeth Woodman. “The Shift from Defined Benefit to Defined Contribution Pension Plans - Implications for Asset Allocation and Risk Management, 2006, <http://www.bis.org/publ/wgpapers/cgfs27broadbent3.pdf>, s.3, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].

Business Dictionary. “Dual Date”, www.businessdictionary.com/.../dual-date.html, [10.12.2014].

- Caster, A. Bruce, Raymond J. Elson, and Leonard G. Weld. “Is Diluted EPS Becoming More Art Than Fact?”, The Online CPA Journal, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/906/essentials/p26.htm>, September 2006, [Erişim Tarihi: 02.12.2013].
- Cengage. “Accounting for Changes and Error”, http://www.cengage.com/resource_uploads/downloads/032465913X_178869.pdf, [Erişim Tarihi: 20.07.2014].
- Consultaisfrs. “International Accounting Standard 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”, http://www.consultaisfrs.com/adjuntos/en_biblioteca_30.pdf, s.1035, [Erişim Tarihi: 04.10.2014].
- Deloitte. “Finansal Tabloların Sunuluşu”, <http://www.verginet.net/dtt/1/TMS1FinansalTablolarinSunulusu3910.aspx>, [Erişim Tarihi: 28.01.2013].
- Deloitte. “IAS 10-Events After the Reporting Period”, <http://www.iasplus.com/en/standards/standard9>, [Erişim Tarihi:25.01.2013].
- Deloitte. “IAS 19 Employee Benefits – 2011”, <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19>, [Erişim Tarihi: 01.11.2013].
- Deloitte. “UFRS 5 Satış İçin Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS%205.pdf>, [Erişim Tarihi: 20.02.2013].
- Deloitte. “UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMSRaporlama6nemindenSonrakiOlaylar.pdf>, [Erişim Tarihi: 25.01.2013].
- Deloitte. <http://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/pub2690>, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].
- Denetimnet. “UMS 19 alışanlara Sağlanan Faydalar Uygulama rneği”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMSPersonelerFlananFaydalarUygulamarnFi.pdf>, [Erişim Tarihi: 10.06.2014].
- Diewert, Erwin. “The Measurement of Business Capital, Income and Performance”, Tutorial Presented at the University Autonoma of Barcelona. Spain, <http://www.econ.ubc.ca/diewert/barc3.pdf>, s.9, [Erişim Tarihi: 02.08.2014].
- Doğan Holding. “Finansal Raporlar”, http://www.doganholding.com.tr/_files/userfiles/20140626_05_20131231_Finansal_Rapor.pdf, [Erişim Tarihi: 20.03.2014].
- Enka İnşaat ve Sanayi Anonim şirketi ve Bağlı Ortaklıkları. “31 Aralık 2011 Tarihi İtibariyle Konsolide Finansal Tablolar”, <http://www.enka.com/pdf/ENKAI-311211-SPK-RAPORU.pdf>, [Erişim Tarihi: 01.03.2013].

- Epstein, Barry J. ve Natasha Perssico. “Auditor Liability and Litigation: The Management Representation Letter ‘But They Told Me So’ is Not An Acceptable Defense”, 05.07.2012, <http://www.jdsupra.com/legalnews/auditor-liability-and-litigation-the-ma-74351/>, s.2, [Erişim Tarihi: 03.03.2014].
- Erdağ, Nevzat. “Bağımsız Denetim Yetkisi ve Finansal Tablo Hazırlama”, <http://www.nevzaterdag.com/bagimsiz-denetim-yetkisi-ve-finansal-tablo-hazirlama/> [Erişim Tarihi: 10.05.2013].
- Ernst Young. “Income Taxes”, /Downloads/financialreportingdevelopmentsbb1150incometaxes19 september 2013 .pdf, s.14, September 2013, [Erişim Tarihi: 10.08.2014].
- FASB. “International Convergence”, <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663>, [Erişim Tarihi: 05.05.2013]
- FASB. Statement of Financial Accounting Concepts No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, ABD: Connecticut, 1980.
- Feleaga, Liliana, Voicu D. Dragomir ve Nicuele Feleaga. “National Accounting Culture and The Recognition of Provisions: An Application of The Prudence Principle”, 2010, <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/48/15/81/PDF/p33.pdf>, s.6, [Erişim Tarihi: 18.06.2014].
- Financial Accounting Standards Board. “IASC-U.S. Comparasion Project”, <http://www.fasb.org/intl/iascpag.shtml>, [Erişim Tarihi: 04.10.2014].
- Gücenme, Ümit. “Stoklar”, <http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/6ed0b353-fb92-4f8b-a769-88cfd2ab8d8c/ekitap5.pdf>, s.21, [Erişim Tarihi: 02.08.2014].
- Hall, Jack O. ve C. Richard Aldridge. “Changes in Accounting for Changes”, Journal of Accountancy, February 2007, <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2007/Feb/ChangesInAccountingForChanges.htm>, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].
- Hoogervorst, Hans. Accounting Harmonisation and Global Economic Consequences”, <http://www.ifrs.org/Alerts/Conference/DocumentsHH-LSE-November-2012.pdf>, London School of Economics, 2012, [Erişim Tarihi:03.04.2013].
- Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık AŞ. “31 Aralık 2011 Tarihli Konsolide Finansal Tablolar”, <http://www.hurriyetkurumsal.com/tr/download/HURGZ-Kons%2031122011.pdf>, [Erişim Tarihi: 27.02.2013].
- IASB Foundation. “Convergence Between IFRS and US GAAP”, <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-USGAAP/Pages/Convergence-with-US-GAAP.aspx>, [Erişim Tarihi: 05.05.2013].

- Iasplus. “IAS 36-Impairment of Assets”, www.iasplus.com/standard/IAS36.htm, [Erişim Tarihi:17.06.2014].
- IFAC. IPSAS 14- Events After The Reporting Date, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A22_IPSAS_14.pdf, s.377, [Erişim Tarihi: 28.01.2013].
- IFAC. “Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs”, New York, USA, www.ifac.org, 2004, [Erişim Tarihi:06.05.2013].
- IFRS Foundation. “IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”,www.ifrs.org/Documents/IAS8.pdf, 2012, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].
- IFRS Foundation. “The Move Towards Global Standards”, <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Use-around-the-world.aspx>, [Erişim Tarihi:03.04.2013].
- IFRS Foundation. “Use Around The World”, <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>, [Erişim Tarihi:18.07.2014].
- IFRS Foundation. “IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs”, <http://www.ifrs.org/Documents/modul28.pdf>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].
- IFRS Foundation. “Training Material for the IFRS for SMEs”, <http://www.ifrs.org/Documents/modul32.pdf>, s.8, [Erişim Tarihi: 14.10.2014]
- IFRS Interpretations Committee. “Staff Paper: IAS 10 Events after the Reporting Period-Reissuing Previously Issued Financial Statements”, November 2012, <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/InterpretationsCommittee/2012/November/131211APAppendixSubmissionIA2010ReissuingPreviouslyIssuedFinancialStatements.pdf>, [Erişim Tarihi: 01.04.2013].
- International Accounting Standards Committee Foundation. “International Accounting Standard IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors” , http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/IAS8_IG_1-10.pdf, s.1081, [Erişim Tarihi: 29.01.2015].
- Investopedia. “Actuarial Valuation”, <http://www.investopedia.com/terms/a/actuarial-valuation.asp>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].
- Kalmış, Halis. “Geleneksel Finansal Raporlama, Muhasebeden Beklentiler ve Sorunlar”, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Cilt:1, Sayı: 2, Aralık 2006, <http://girisim.comu.edu.tr/dergi/all/eskiyilr/1in2/kalmis.pdf>, [Erişim Tarihi: 10.04.2013].

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS10.doc, [Erişim Tarihi: 23.01.2013].
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler”, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_5.pdf, [Erişim Tarihi:19.02.2013].
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. “Türkiye Denetim Standartları”, <http://www.kgk.gov.tr/content/detail-315-792.html>, [Erişim Tarihi: 25.02.2014].
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. “Resmi Gazete - Kurul Kararı, Sayı:29100”, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/08/20140826-5.htm>, 26.08.2014, [Erişim Tarihi: 22.01.2015].
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. “Anadolu Cam Sanayi A.Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. “Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. 31.12.2011 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. “Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. “Deva Holding A.Ş. 31.12.2010 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. “Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları 31.12.2011 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. “Kütahya Porselen Sanayi A.Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. “Şeker Piliç ve Yem Sanayi Tic. A.Ş. 31.12.2010 Tarihli Konsolide Finansal Tabloları”, <http://www.kap.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 05.10.2014].
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. “Koç Holding A. Ş. 31.12.2013 Tarihli Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu”, kap.gov.tr/api/download.aspx?tip=bildirimek&id=120557...338266, [Erişim Tarihi: 28.01.2015].

- Kirk, Robert. "International Accounting Standards- The Key Issues in IAS 8 and 10", <http://www.cpaireland.ie/UserFiles/File/students/Articles/International%20Acc.pdf>, s.27, [Erişim Tarihi: 15.02.2013].
- Kocaman, Musa. "VUK ve TTK Açısından Kar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi", http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/kar_dagitimi.pdf, [Erişim Tarihi: 27.02.2013].
- Kokenge, Chad. "Business Combination Accounting", <http://www.pwc.com/us/en/audit-assurance-services/accountingadvisory/business-combinationaccounting.jhtml>, [Erişim Tarihi: 03.12.2013].
- KPMG. "First Impressions: Employee Benefits", <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/firstimpressions/Documents/first-impressions-employee-benefits.pdf>, [Erişim Tarihi: 01.11.2013].
- KPMG. "IFRS Illustrative Financial Statements: Canadian First-time Adopters", May 2010, http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/IllustrativeFinancialStatements/Documents/FTA_IllustrativeStatements_Canada_ENG.pdf, s.28, [Erişim Tarihi: 28.01.2013].
- National Treasury Republic of South Africa. "GRAP Implementation Guide for Municipalities", 2008, <http://mfma.treasury.gov.zaMFMA/Guidelines/MunicipalGRAPManuals/EventsAfterReportingDate.pdf>, [Erişim Tarihi:20.02.2013].
- Nuran Cömert vd. "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim", <http://www.kgk.sakarya.edu.tr/>, s.1, [Erişim Tarihi: 25.02.2014].
- Olajumoke Jayeoba. "Effect of Globalization on Financial Reporting: A Case Study of Zenith Bank PLC", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2146570, [Erişim Tarihi: 14.07.2014].
- Orwel, Ana. "Accounting Principles: Net Realizable Value", <http://ezinearticles.com/Accounting-PrinciplesNet-Realizable-Valueid>, 2011, [Erişim Tarihi: 02.08.2014].
- Peavler, Rosemary. "Adjusting Entries In Your Accounting Journals", http://bizfinance.about.com/o/bookkeepingessentialsa/Adjusting_Entries.htm, [Erişim Tarihi: 10.05.2013].
- Peker, Ayşe. "Sosyal Güvenlik Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Tartışmaları Ve Çözüm Önerileri", <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/teblig/97/ayse.pdf>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].

- Pounder, Bruce. "How Globalization is Affecting US Accountants", http://www.accountingweb.com/sites/default/files/How_Globalization_is_Affecting_US_Accountants-by_Bruce_Pounder_of_CPEanywhere.pdf, [Erişim Tarihi: 14.07.2014].
- Pricewaterhousecoopers. "Yeni TTK Yürürlükte: Son Değişiklikler", http://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaret-kanunu/dokumanlar/pwc-ttk_yururlukte-04-07-2012.pdf, [Erişim Tarihi: 10.05.2013].
- Putra. "Dilutive Securities and Earnings per Share", Accounting Financial&Tax, <http://accounting-financial-tax.com/2010/02/dilutive-securities-and-earnings-per-share-eps/>, 2010, [Erişim Tarihi: 02.12.2013].
- PWC. "TMS 19 Değişiklikler", <http://www.pwc.com.tr/tr/industry/insurance-private-pension/assets/TMS-19-degisiklikler.pdf>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].
- PWC. "Yeniden Yapılandırma Hizmetleri", www.pwc.com.tr/tr/advisory09/yeniden-yapilandirma.jhtm, [Erişim Tarihi: 19.02.2013].
- Schmidt Marty. "Lower of Cost or Market Rule: LCM Explained Definition, Meaning, Rationale, and Example Usage", <http://www.business-case-analysis.com/lower-of-cost-or-market.html>, [Erişim Tarihi: 01.08.2014].
- SEC. <http://www.sec.gov/rules/final/33-8128.htm>, [10.12.2014].
- Simunic, Dan A. "The Adoption of International Auditing Standards in Canada", Certified General Accountants Comptables, 2003, http://www.cga-canada.org/en-ca/ResearchReports/ca_rep_2003-12_simunic.pdf, s.12, [Erişim Tarihi: 11.05.2013].
- Soysal, şirin. "UMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında Yapılan Değişiklik UFRS Mali Tablolarınızı Nasıl Etkileyecek?", <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/UMSK.pdf>, [Erişim Tarihi: 17.06.2014].
- şavlı, Tuba. "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/tubasavli.pdf>, [Erişim Tarihi: 11.05.2013].
- The Bond Market Association International Swaps & Derivatives Association Securities Industry Association. "Explanation and Benefits of Fair Value Accounting", 2002, http://www.isda.org/speeches/pdf/fv101_2.pdf, [Erişim Tarihi: 10.05.2013].
- The University of Texas at el Paso. "Accounting Changes and Error Corrections", <http://accounting.utep.edu/sglandon/c20/c20a.pdf>, [Erişim Tarihi: 20.07.2014].

- The University of Texas El Paso. "Accounting Changes and Errors", <http://accounting.utep.edu/sglondon/c20/c20a.pdf>, [Erişim Tarihi: 06.03.2014].
- TMS 12 Gelir Vergileri Stanadardı. <http://earsiv.okan.edu.tr/xmlui/bitstream/handle>, [Erişim Tarihi: 12.01.2015].
- Uçma, Tuğba. "Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslar arası Finansal Raporlama Çalışmalarına Uyum Çalışmaları", *Mevzuat Dergisi*, Yıl:8, Sayı:89, 2005, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>, [Erişim Tarihi: 06.05.2013].
- Uwadie, Oduware. "Impairment of Assets: Measurement of Recoverable Amount", <http://www.deloitte.com/assets/DcomNigeria/LocalAssets/Documents/IFRSWatch/IFRSWatchIssue.pdf>, 2012, [Erişim Tarihi: 20.06.2014].
- Uyar, Süleyman. "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", <http://www.kgk.sakarya.edu.tr/r.pdf>, s.4, [24.02.2014].
- Varma, Neeti. "Reporting Asset Impairment Is Your Responsibility", *Financial Post*, <http://business.Financiaipost.com/reporting-asset-impairment-is-your-responsibility-here-are-some-tips-to-get-youstarted/>, 31.12.2014, [Erişim Tarihi: 25.01.2015].
- Wan, Chai. "Auditor's Responsibilities on Subsequent Events", <http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/Auditor.pdf>, s.23, [Erişim Tarihi: 07.05.2014].
- Way, Jay. "The Differences in Dates Between a Balance Sheet and Income Statement", <http://smallbusiness.chron.com/differences-dates-between-balance-sheet-income-sheet-24881.html>, [Erişim Tarihi: 10.04.2013].
- Williamson, Duncan. "The Going Concern Principle: When and How to Assess Value of a Company and/or Its Assets", 2001, <http://business.fortunecity.com/discount/29/goingconc.htm>, s.1, [Erişim Tarihi:10.01.2013].
- Wong, Shirley. "Auditor's Responsibilities on Subsequent Events", <http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/Auditor.pdf>, s.23, [Erişim Tarihi: 26.02.2014].

EK 1: 2009-2013 YILLARI ARASINDA PAYLARI BORSADA DEVAMLILIK OLARAK İŞLEM GÖREN REEL SEKTÖR İŞLETMELERİ

ADANA ÇİMENTO	ÇELİK HALAT	İNDEKS	PINAR SÜT
ADEL KALEMCİLİK	ÇEMTAŞ	İNTEMA	PİMAŞ
AFM ULUSL.FİLM	ÇİMBETON	İPEK	PLASTIKKART
AFYON ÇİMENTO	ÇİMENTAŞ	İZMİR	REYSAŞ TAŞIMACILIK
AKÇANSA	ÇİMSA	İZOCAM	SANKO
AKENERJİ	DARDANEL	KAPLAMIN	SARKUYSAN
AKIN TEKSTİL	DATAGATE	KARDEMİR	SASA
AKSA AKRİLİK KİMYA	DEMİSAŞ	KAREL	SELÇUK ECZA
AKSU	DENİZLİ	KARSAN	SELÇUK GIDA
ALARKOCARRİER	DENTAŞ	KARSU	SERVE
ALCATEL	DERİMOD		SİLVERLINE
ALKİM ALKALİ KİMYA	DESA	KARTONSAN	SODA
ALKİM KAĞIT	DEVA	KENT	SÖKTAŞ
ALTINYILDIZ MENSUCAT	DİTAŞ	KEREVİTAŞ	SÖNMEZ FİLAMANT
ALTINYUNUS ÇEŞME	DOĞAN BURDA	KLİMASAN	SÖNMEZ PAMUKLU
ANADOLU CAM SANAYİİ	DOĞAN GAZETECİLİK	KONFRUT	ŞEKER
ANADOLU EFES	DOĞUSAN BORU	KONYA ÇİMENTO	TAT
ANADOLUISUZU	DOĞUŞ OTO	KORDSA	TEK ART
ANEL TELEKOM.	DURAN DOĞAN	KOZA	TOFAŞ
ARÇELİK	DYO	KOZA ANADOLU	TRAKYA CAM
ARENA	ECZACIBAŞI	KRİSTAL	TUKAŞ
ARMADA	EGE ENDÜSTRİ	KÜTAHYA	TURCAS
ARSAN TEKS	EGE GÜBRE	LİNK	TURKCELL
AŞELSAN	EGE PROFİL	LOGO	TÜPRAŞ
ASLAN ÇİMENTO	EGE SERAMİK	LÜKS	TÜRK DEMİRDÖKÜM
AVRASYA PETROL	EGEPLAST	MAKİNA TAKIM	TÜRK HAVAYOLLARI
AYEN	EMEK	MARDİN	TÜRK PYRSMİAN
AYGAZ	EMİNİŞ	MARMARIS ALTINYUNUS	TÜRK TELEKOMİNİKASYON
BAGFAŞ	ENKA	MARSHALL	TÜRK TRAKTÖR
BAK AMBALAJ	ERBOSAN	MENDERES TEKSTİL	TÜRK TUBORG
BANVİT	EREĞLİ	MERKO	UŞAK SERAMİK
BATIÇİM	ERSU	MERT GIDA	ÜLKER
BATISÖKE	ESCORT	METAL GAYRİMENKUL	ÜNYE
BİM	ESEM	METEMTUR	VAKKO
BİRKO	FAVORİ	MİGROS	VESTEL BEYAZ EŞYA
BİRLİK	FEDERAL	MİLPA	VESTEL ELEKTRONİK
BİSAŞ	FENİŞ	MONDİ	VİKİNG
BOLU ÇİMENTO	FORD	MUTLU	YATAŞ
BORUSAN	FRİGO	NET TURİZM	YEŞİL YAPI
BOSCH	GENTAŞ	NETAŞ	YÜNSA
BOSSA	GERSAN	NUH	ZORLU
BOYNER	GOODYEAR	OLMUKSAN	
BRİSA	GÖLTAŞ	OMW	
BURÇELİK BURSA	GSD	OTOKAR	
BURÇELİK VANA	GÜBRE	PARK	
BURSA ÇİMENTO	HAZNEDAR	PARSAN	
CARREFOUR	HEKTAŞ	PENGUEN	
CCİ	HÜRRİYET	PETKİM	
COMPONENTA	İDAŞ	PETROKENT	
ÇELEBİ	İHLAS	PINAR ENTEGRE	

EK 2: ANKET SORULARI

Değerli Katılımcı,

Aşağıda cevaplayacağınız anket, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, “Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları Açısından İncelenmesi” konulu Prof. Dr. Başak Ataman danışmanlığında yürütülen doktora tez çalışmamda kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anket bulguları değerlendirme bölümünde kullanılacağından vereceğiniz cevapların güvenilirliği bu akademik çalışmanın doğru sonuçlara ulaşması için çok önemlidir. Ayırdığınız zaman için çok teşekkür ederim.
Öğr. Gör. Zehra Özdemir. İletişim Bilgileri: almaliozdemir.zehra@yahoo.com.

BÖLÜM I: DEMOGRAFİK BİLGİLER

s.1 Firmanızın türü hangisidir?

- ☐ Ulusal bağımsız denetim şirketi
☐ Uluslararası bağlantılı (temsilcilik vb.) denetim şirketi

s.2 Müşteri portföyünüzün %50'den fazlasının türünü hangi işletmeler oluşturmaktadır?

- ☐ Payları borsada işlem gören işletmeler
☐ Payları borsada işlem görmeyen işletmeler

s.3. Ofisinizdeki bağımsız denetçi sayısı kaçtır?

- ☐ 1
☐ 2-5
☐ 6-10
☐ 11-20
☐ 21+

s.4. Eğitim Seviyeniz?

- ☐ Lisans
☐ Yüksek Lisans
☐ Doktora

s.5. Yaşınız?

- ☐ 20-25
☐ 26-30
☐ 31-40
☐ 41-50
☐ 51-60
☐ 60+

s.6. Ünvanınız?

- ☐ Sorumlu ortak başdenetçi
☐ Baş denetçi
☐ Kıdemli denetçi
☐ Denetçi
☐ Denetçi yardımcısı

s.7. Doğrudan sizin kontrolünüzdeki denetçi sayısı?

- ☐ 0-1
☐ 2-4
☐ 4-8
☐ 9-15
☐ 15+

s.8. Uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyiniz nedir?

- ☐ Az
☐ Orta
☐ İyi
☐ Çok iyi

s.9. Uluslararası denetim standartlarına ilişkin bilgi düzeyiniz nedir?

- ☐ Az
☐ Orta
☐ İyi
☐ Çok iyi

BÖLÜM II: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Geçmiş Denetim Deneyimleri									
s.10.	Denetimin büyük bölümünü ne zaman gerçekleştirirsiniz?								
☐	Ara dönemde (Dönemsonundan 5 veya daha fazla hafta önce)								
☐	Mali dönemsonundan hemen önce								
☐	Dönemsonunda								
☐	Dönemsonundan sonra								
s.11.	Geçmiş mali yılda kaç defa "önemli raporlama döneminde" olay kanıtı elde ettiniz?								
☐	Hiç								
☐	Bir defa								
☐	İki defa								
☐	İkiden fazla								
s.12.	Raporlama döneminden sonraki olay kanıtını elde etmeniz mali yıl sonunu takiben kaç gün içinde gerçekleşti?								
☐	5 gün								
☐	30 gün								
☐	60 gün								
☐	90 gün								
s.13.	Raporlama döneminden sonraki olay kanıtını elde etmek için yaklaşık kaç saat harcadınız?								
☐	2 saatten az								
☐	2-4 saat								
☐	5-10 saat								
☐	11-20 saat								
☐	20 saatten fazla								
s.14.	Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin elde ettiğiniz kanıtların türü nedir?								
☐	Finansal tablo tarihinde olayın var olduğuna ilişkin koşullar vardır.								
☐	Olay finansal tablo tarihinden sonra gerçekleşmiştir.								
☐	Her ikisiyle ilgili kanıt elde ettim.								
s.15.	Raporlama döneminden sonraki olayları araştırma prosedürleriniz var mıdır?								
☐	Evet, vardır.								
☐	Hayır, yoktur.								

BÖLÜM III: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara İlişkin Kanıt Elde Etme						
Aşağıdaki verilmiş ifadelere ne derece katıldığınızı 1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4=katılıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum olmak üzere uygun kutuyu işaretleyiniz.		5=kesinlikle katılıyorum				
		4=katılıyorum				
		3=ne katılıyorum ne katılmıyorum				
		2=katılmıyorum				
		1=kesinlikle katılmıyorum				
s16	Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtlar tesadüfi olarak elde edilir.	1	2	3	4	5
s17	Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıtlar özellikle bu hususa ilişkin denetim prosedürleri yürütüldüğünde elde edilir.	1	2	3	4	5
s18	Raporlama döneminden sonraki olaylar genellikle rutin hesaplarda ortaya çıkar.	1	2	3	4	5
s19	Raporlama döneminden sonraki olaylar genellikle olağandışı hesaplarda ortaya çıkar.	1	2	3	4	5
s20	Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt araştırması sırasında bütçelenen zamanın dışına çıkılabılır.	1	2	3	4	5
s21	Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde edilmesi finansal tabloların yeriden düzeltilmesini ve denetim başarısızlıklarını azaltmaktadır.	1	2	3	4	5

BÖLÜM IV: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Dipnotu Açıklamalarının Önem Derecesi						
Aşağıdaki verilmiş ifadelere ne derece önemli olduğunu 1=çok önemsiz, 2=önemsiz, 3=ne önemli ne önemsiz, 4=önemli, 5=çok önemli olmak üzere uygun kutuyu işaretliyorsunuz.	5=çok önemli					
	4=önemli					
	3=ne önemli ne önemsiz					
	2=önemsiz					
	1=çok önemsiz					
s22	Bağlı ortaklık, iştirak ve diğer ilişkili taraflara ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5
s23	İnsan kaynaklarına ilişkin açıklamalar (kıdem tazminatı tavanı değişikliği, toplu iş görüşmesi, grev, üst yönetim kadrosunda değişiklik vb.)	1	2	3	4	5
s24	Menkul kıymetler ile ilgili açıklamalar (tahvil ihracı, hisse senedi satışı, menkul kıymet alımı, borsa kotundan çıkarılması vb.)	1	2	3	4	5
s25	Sermaye ile ilgili açıklamalar (sermaye artırımları, kayıtlı sermaye tavanının yükseltilmesi vb.)	1	2	3	4	5
s26	Birleşme-Bölünme ile ilgili açıklamalar	1	2	3	4	5
s27	Finansal tabloların onaylanması ve yayımlanması ile ilgili açıklamalar	1	2	3	4	5
s28	Borçluluk durumu ile ilgili açıklamalar (Kredi alımı, kredi ödemesi, teminat verilmesi vb.)	1	2	3	4	5
s29	Yatırımlara ilişkin açıklamalar (yatırım indiriminden yararlanılması, fizibilite çalışmaları vb.)	1	2	3	4	5
s30	Varlıklara ilişkin açıklamalar (varlık alımı ve değerlendirme vb.)	1	2	3	4	5
s31	Faaliyetlere yönelik stratejik kararlara ilişkin açıklamalar (adres değişikliği, şube açılışı, faaliyetlerin durdurulması, yeni faaliyet alanına girilmesi vb.)	1	2	3	4	5
s32	Doğal afetlere ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5
s33	Kuruluşuna ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5
s34	Sözleşmelere ilişkin açıklamalar (ara sözleşme değişikliği, faaliyet kiralama sözleşmesi, finansal kiralama sözleşmesi, ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen sözleşmeler)	1	2	3	4	5
s35	Olağan/olağanüstü genel kurul toplantı kararlarına ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5
s36	Kar dağıtımına ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5
s37	Kurumsal Yönetim ile ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5
s38	Muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5
s39	Mevzuata ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5
s40	Davalara ilişkin açıklamalar	1	2	3	4	5

BÖLÜM V: Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Önemiğine İlişkin Algı Ölçümü						
Aşağıdaki verilmiş ifadelere ne derece katıldığınızı 1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4=katılıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum olmak üzere uygun kutuyu işaretleyiniz.		5=kesinlikle katılıyorum				
		4=katılıyorum				
		3=ne katılıyorum ne katılmıyorum				
		2=katılmıyorum				
		1=kesinlikle katılmıyorum				
s41	Raporlama döneminden sonraki olaylar yatırımcı kararlarını etkileyecek düzeyde önemlidir.					
s42	Raporlama döneminden sonraki olaylar bağımsız denetim görüşünü etkileyecek düzeyde önemlidir.					
s43	Raporlama döneminden sonraki olaylar tek bir hesaba etkileyecek düzeyde önemlidir.					
s44	Raporlama döneminden sonraki olaylar finansal tabloların tümüne etki edecek düzeyde önemlidir.					
s45	Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin kanıt elde etmek finansal raporlamanın zamanlığından daha önemlidir.					

BÖLÜM VI: Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Denetiminde Türkiye Denetim Standartlarının Kullanım Düzeyi						
Aşağıdaki verilmiş ifadeleri kullanım düzeyleri 1=hiçbir zaman, 2=nadiren, 3=bazen, 4=sıklıkla, 5=her zaman olmak üzere uygun kutuyu işaretleyiniz		5=her zaman				
		4=sıklıkla				
		3=bazen				
		2=nadiren				
		1=hiçbir zaman				
s46	Yönetimin raporlama döneminden sonraki olayları belirlemek için kullandığı prosedürler incelenir.	1	2	3	4	5
s47	Yönetim ve/veya üst yönetim raporlama döneminden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine dair sorgulanır.	1	2	3	4	5
s48	Finansal tablo tarihinden sonra gerçekleşen toplantı tutanaklarının okunarak toplantıya katılan ortaklar, yönetim ve/veya üst yönetim tutanakları konular hakkında sorgulanır.	1	2	3	4	5
s49	İçinde bulunulan tarihten itibaren işletmenin raporlama döneminden sonraki en son ara dönem finansal tabloları incelenir.	1	2	3	4	5
s50	Finansal tablo tarihinden sonraki dönemlere ait mevcut son bütçe, nakit akış tahminleri ve ilgili diğer yönetim raporları okunur.	1	2	3	4	5
s51	Açılan veya sonlanan dava ve hukuki mercilere intikal etmiş iddialarla ilgili işletmenin hukuki danışmanları sorgulanır. Ancak geçmişte ilgili konularda yazılı veya sözlü soruşturma yapıldıysa soruşturma genişletilir.	1	2	3	4	5