

GİRİŞ

Bağımsız denetim sektörü mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan şeffaflığın sağlanmasında önemli bir etkidir. Bu nedenle bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standart kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önemli bir faktör olarak görülmektedir.

Muhasebe ve finansal raporlama konularında çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, söz konusu standartları Türkçe'ye çevirmiş ve "Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları" (TMS/IFRS) adı altında yayımlanmıştır. Ülkemizde başta Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) olmak üzere, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Hazine Müsteşarlığı kendi muhasebe yönetmenliklerini iptal ederek TMS/IFRS'leri zorunlu hale getirmişlerdir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ise, ülkemizde uygulama birliğinin sağlanabilmesi için yasal bir düzenleme getirmiştir. 6102 sayılı TTK, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında, UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları' na uymaları mecburiyeti getirmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle beraber UFRS'e uygun olarak hazırlanacak olan mali tablolar, kullanıcılara daha doğru, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmaktadır.

Standartlara uyumlu olarak şirketler finansal tablolarını hazırlamakta böylelikle işletmenin mali durumu, kârlılığı vb. konular hakkında dönem sonunu beklemeden bilgi sahibi olmaktadırlar. İşletme ile ilgili bu bilgilere ihtiyaç duyan karar alıcılar, bu bilgileri doğrudan kaynağından öğrenme olanağına sahip değildir. Dolayısıyla, başkaları tarafından hazırlanan bilgilere güvenmek ve ona göre karar almak durumundadırlar. Bu nedenle bu bilgilerin ulaşmasında bağımsız denetime ihtiyaç artmıştır ve bağımsız denetimin yapmış olduğu çalışmalar sonrasında alıcılara daha doğru bilgiler yansıtılmıştır.

Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim özellikle yabancı sermaye hareketlerinin Türkiye Sermaye Piyasasına girmeye başlaması ile hızlanmıştır. 2000'li yıllardan itibaren de bağımsız denetimin önemi oldukça artmıştır. 2006 yılından itibaren ise Türkiye Sermaye Piyasasında uluslararası denetim standartları uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim Seri X, No:22 “Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” ile UDS’ye uyumlu hale getirilmiştir. Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetimi ve UDS’ye uyum sürecinde yapılan düzenlemeleri, bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetimden geçmiş bilgileri kullanarak yatırımlarını yönlendiren bireysel yatırımcılar açısından değerlendirmek mümkündür.

Şirketler tarafından UFRS’lere göre hazırlanan finansal tabloların doğruluğuna dair bağımsız denetçiler tarafından belirli denetim prosedürlerine göre bir takım çalışmalar yapılmakta ve bu çalışmalar neticesinde hazırlanan finansal tablolara ait görüşler belirtilmektedir. Bu çalışmada hazırlanan finansal tabloların hazırlanmasına ait standartlar, finansal tablolar ve bağımsız denetim hakkında bilgiler verilmekte ve bu bilgiler doğrultusunda hazırlanan örnek uygulama ile finansal tabloların bağımsız denetimi gerçekleştirilmektedir.

Çalışma giriş, sonuç bölümleri haricinde dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, UFRS’ler için genel bilgiler verilmekte olup UFRS’lerin oluşum süreçleri, bu süreçlerde etkili olan kuruluşlar, standartların yararları ve standartlara ait güncel tam liste yer almaktadır.

İkinci bölümde, standartlara göre hazırlanan finansal tabloların tanımı, yararları bulunmakta ve ara dönem finansal tabloların düzenleme çalışmaları ait UMS-34 standartta açıklanmaktadır.

Üçüncü bölümde ise bağımsız denetim kavramı, türleri ve tanımlarıyla hakkında bilgi verilmektedir. Ayrıca bağımsız denetimin SPK’a göre uygulamalarına ait bilgiler, yeni TTK’a göre bağımsız denetime getirilen yenilikler ve ara dönem finansal tabloların bağımsız denetimi yer almaktadır.

Uygulama bölümde ise örnek olarak oluşturduğumuz bir şirkete ait yasal mizan yer almakta ve bu mizanı UFRS’e göre finansal tabloları hazırlanmaktadır. Yapmış olduğum çalışmada, öncelikle ülkemizde yaygın olarak kullanılmakta olan, düzeltme işlemlerine yer verilmiş ve bu doğrultuda, “Nakit ve Nakit Benzerleri”, “Ticari Alacaklar”, “Stoklar”, “Maddi

Duran Varlıklar”, “Ticari Borçlar”, “Karşılıklar ve Şarta Bağlı Yükümlülükler”, “Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, “Satışlar”, “Ertelenmiş Vergi” gibi mali tablolarda bulunan kalemlere yer verilmiştir. Finansal tabloların hazırlanmasında hesapların standartların yönlendirmesiyle ortaya çıkan düzeltme kayıtları atılmış olup ayrıca atılan düzeltme kayıtların denetimde bağımsız denetim açısından irdelenmektedir. Çalışmalar neticesinde oluşturulan UFRS mizan ile bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosu hazırlanmış olup ayrıca örnek şirkete ait inceleme raporu da çalışmada yer almaktadır.

1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİ

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır.¹

Hızla globalleşen dünya ekonomisinde, ulaştırma ve iletişim alanındaki gelişmelerle birlikte teknolojik ve sosyal değişimler, ulusal düzeyde faaliyet gösteren firmaları başka ülkelere açılmaya ve yeni yatırım alanları bulmaya yönlendirmektedir. Bu durum, yatırımcı açısından bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerden en önemlisi; yatırım yapılacak ülkedeki muhasebe uygulamalarının yeterince anlaşılabilmesidir. Bu nedenle, yatırımcı açısından ekonomik koşulların, muhasebe ve vergisel düzenlemelerin en iyi şekilde kavranabilmesi çok büyük önem taşımaktadır.²

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS- (IFRS; International Financial Reporting Standards), diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’ dir . Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının "ilke bazlı" standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının "kural bazlı" olmasıdır.³

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), dünya genelinde yayınlanan muhasebe standartlarını birbirine yakınlılaştırarak, hazırlanan finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırılmasına imkan tanımayı amaçlayan standartlar bütünüdür. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca finansal tabloların, işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akımını doğru bir şekilde

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

²Dilek Şahin, Selim Yüksel, **TFRS ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması**,Akademik İncelemeler,Cilt : 2, Sayı : 2, 2007

³Cemal İBİŞ , **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış** , Mali Çözüm Dergisi ,Sayı 74, 2006

yansıtarak hazırlanması gerekmektedir. Gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmak, gerekli dipnotlara da yer verilerek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını ve bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunumunu gerektirmektedir.⁴ Muhasebe skandallarına ilişkin yaşanan krizler sonrası, Amerikan muhasebe standartları (US GAAP) ile IFRS'nin uyumlaştırma çabaları hızlanmış ve uluslararası, doğru ve karşılaştırılabilir şeffaf bilgi ihtiyacının önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. 1973-2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılan ve kimileri şu an yürürlükten kaldırılmış olan 41 standart, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olarak; daha sonra bu kuruluşun devamı niteliğinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılan 7 standart ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) dar ve geniş olmak üzere iki anlama sahiptir. Daha geniş anlamıyla ise, günümüzde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılan standartlar (IFRS) ve onaylanan yorumlar (IFRIC) ile daha önceden Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılan standartları (IAS) ve Daimi Yorumlama Komitesi (SIC) tarafından onaylanan yorumları kapsamaktadır. IASB, 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve Daimi Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını (SIC) onaylamıştır. Bu tarihten itibaren çıkarılan tüm yeni muhasebe standartları, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (IFRS) olarak, yorumlar ise “Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi'nin” yorumları (IFRIC yorumları) adıyla adlandırılmaktadır. Bu tarihten önce IASC tarafından çıkarılan standartlar ise eski adıyla (IAS) kullanılmaya devam edecektir.⁵

⁴ Suna Oksay , Onur Acar , TSRŞB, **Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri**, Aralık, 2005
<http://www.tsrbsb.org.tr/sayfa/TMSK> (03.10.2012)

⁵ Tricia O'Malley, **IFRSs - an overview** , International Accounting Standards Board (IASB), Aralık 2005,
siteresources.worldbank.org/.../1934132.../ (03.10.2012)

1.1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Zorunlu Kılan Nedenler

Muhasebede standart, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir. Diğer bir tanıma göre muhasebede standart, muhasebe mesleğini yönlendirenlerce hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem ve bakış açıdır.⁶ Muhasebe standartları, finansal tabloların ne tür bilgiler içerebileceğini ve bu bilgilerin nasıl kullanılacağını, finansal muhasebe uygulamalarında nelerin kabul edilip nelerin reddedilebileceğini belirler.

Standartlar muhasebenin araçlarıdır. Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelerin finansal bilgilerinden değişik amaçlarla yararlanmaktadırlar. Finansal tablolar, muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında, tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranları artmaktadır. Finansal tabloların kamuya açıklanmaları halinde yapılacak denetimlerde, şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları ele alınmaktadır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar, nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir.⁷ Standart koyucular günümüzde finansal tabloların kullanıcılarına geleceği öngörme, karar alma, yönetimin idaresini yargılama ve raporlanan varlıkların (geçmiş-mevcut) başarılarının değerlendirilmesi gibi olanaklar tanıdığına inanmaktadırlar.⁸

Dünya’da tek tip muhasebe standartları seti oluşturulmasıyla beraber farklı muhasebe uygulamaları ortadan kalkıp, sette yer alan standartlara göre muhasebe uygulaması kullanılmakta ve farklı merkezlerde yer alan şirketlerin farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının kullanılmasından dolayı konsolidasyonda oluşabilecek finansal tablolardaki düzeltmeler bu tek tip sistemi kullanılmasından dolayı minimuma inmektedir ve ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel

⁶ Semih Tokay , **Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi** , Doktora Tezi , Ankara : Gazi Üniversitesi ,1987 , s.58

⁷ Hüseyin Ergin , **Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi**, Anadolu Üniversitesi, Kütahya İİBF, 15. Yıl Armağanı, 1991 , s34’den aktaran Murat Kiracı , Tunç Köse, “IASC, FASB ve TİMUDSK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,sayı:III,Haziran,2002, sy.48

⁸ Andrew Higsona, **Corporate Financial Reporting: Theory & Practice**, Sage Publications, London 2003, s.159-183

ortadan kalkmış olmaktadır. Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar, yatırımcıları, yatırım yaptıkları ülkelerdeki farklı ve karışık muhasebe kuralları ile karşı karşıya bırakmakta ve sermaye piyasalarının verimli bir şekilde işlemesine engel teşkil etmektedirler.

Anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, önemli ve tam finansal tablo bilgilerinin elde edilebilmesi ve şirketler ile ülkeler bazında karşılaştırmaların yapılabilmesi, bilgilerin raporlanması esaslarında birlik sağlanmasını gerekli kılmıştır. Ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketler için büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir bir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu nedenle son yıllarda, Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ve UFRS arasındaki farklılıklar yatırımcıyı huzursuz etmiştir. Bu durum, bütün dünyanın kabul edeceği muhasebe standartları için, muhasebe düzenlemesi yapan otoriteleri harekete geçirmiş ve uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi, revize edilmesi ve uygulanması konusunda görüş birliğine varmıştır.⁹

Tutarlı bir şekilde uygulanan ortak bir finansal dil, tüm yatırımcıların ve değişik bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerin, finansal sonuçları rahatlıkla karşılaştırmalarına ve yatırım adına daha fazla fırsat yaratmalarına imkan vermektedir. Değişik ulusal muhasebe sistemleri arasındaki küçük farklardan kaynaklanan yanlış anlamaların yaratacağı önemli yatırım risklerinin ortadan kaldırılması ile sermaye maliyeti azaltılmakta ve yatırımların verimliliği artırılmaktadır.¹⁰

Yüksek kalitede, bir örnek, küresel düzeyde uygulanan ve yapıtırımı olan uluslararası muhasebe standartları hem ulusal hem de sınır ötesi yatırım ve finansman kararları için gerekli olduğundan, IASB bu ihtiyacın giderilmesi amacı ile temel standartları yayınlamaktadır. Bu temel standartlar genel olarak iş dünyasının tüm önemli alanlarını kapsayan ve bu alanlar için geniş bir muhasebe altyapısı oluşturan, karşılaştırma olanağı, şeffaflık ve tam açıklama sağlayan, standartlardır. G 7 ülkeleri maliye bakanları ve merkez bankası başkanları ülkelerinde özel sektör kuruluşlarının

⁹ Turhan Korkmaz , Halime Temel , Elif Birkan , **Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere Etkileri** , Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 36, Ekim, 2007

¹⁰ Ali Çelebi , Fırat Güçlü , **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve TMSK** , Vergi Dünyası 310, Haziran, 2007 , s. 144-149

uluslararası düzeyde kabul görmüş bu kurallara ve ilkelere uygun olarak çalışmalarının sağlanması konusunu takip etmektedirler. Ayrıca küresel sermaye piyasalarına katılım gösteren tüm ülkelere bu standartlara uymaları konusunda uluslararası düzeyde çağrı yapılmıştır.

Pek çok ülke uluslararası muhasebe standartlarını herhangi bir değişiklik yapmadan (ekleme ya da çıkarma) ulusal muhasebe standart olarak kabul etmiştir. 1606/2002 numaralı, 19 Temmuz 2002 tarihli Avrupa Birliği kararı ile hisse senedi ve/veya tahvilleri Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki borsalarda işlem gören tüm kurum ve kuruluşlar 1 Ocak 2005 yada sonrasında başlayacak mali dönemlerinde uluslararası muhasebe standartlarını kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Dünya Bankası ve Uluslar arası Para Fonu, giderek artan bir şekilde kendilerinden borç alan ülkelere IAS/IFRS' nin kullanılmasını ısrarla istemektedir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda, Dünya Bankası ve IMF gibi kuruluşlardan borç alınması ve çok uluslu özel şirket yatırımlarının çekilmesi, yabancı sermaye sağlamanın giderek artan bir şekilde önemli bir kaynağı olmaktadır.¹¹

UMS ve UFRS, dünya genelinde bir kıyaslama ve değerlendirmeye imkan sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve konumundadır. Bu standartları kullanmanın işletmelere sağladığı faydaları şu şekilde sıralamak mümkündür:¹²

- Ulusal muhasebe standartları oluşturmak için yeniden çaba harcanmasının önlenmesi,
- Muhasebe problemleri konusunda ulusaldan çok global bir bakış açısının sağlanması,
- İşletmeler arasında finansal karşılaştırmaların yapılabilmesi, uluslararası sermaye piyasalarında finansal veri karşılaştırması,

¹¹ Hikmet Ulsan , **Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Sirketlerde IAS/IFRS' nin Kabulü veya IAS/IFRS' ye Uyum** , Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi ,Sayı 15, Mayıs, 2005

¹² Metin Atmaca , Hakan Çelenk , **Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma**, MUFAD,Sayı : 49 , Ocak, 2011

- Söz konusu ülkenin finansal Raporlama standartlarını kullanmak zorunda olmadan yabancı sermaye piyasalarından kaynak arayışı sağlayabilme olanağının sağlanması ve böylece işletmelerin tasarruf edebilmeleridir.

1.2.Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci

Özellikle 1960'lardan sonra uluslararası ortaklıkların ve çok uluslu şirketlerin gelişmesi ve giderek dünya üzerinde yayılması; muhasebe ve Raporlama sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi üzerinde inkâr edilemeyecek bir etkiye sahip olmuştur. Uluslar tıpkı farklı tarihleri, ekonomileri, kültürleri ve politik sistemleri olduğu gibi, farklı finansal muhasebe sistemlerine de sahiptirler. Gerçekten, muhasebe sistemleri iş çevresinin taleplerine cevap olarak geliştirilmiştir ve dünyanın farklı bölgelerindeki şirketlerin karşılaştığı iş çevreleri büyük ölçüde birbirine benzememektedir.¹³

Çeşitli ülkelerde uygulanan muhasebe standartlarındaki farklılıkların kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirlerine yakınlaştırılması çalışmaları hız kazanmıştır.¹⁴ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurulduğu 1973 yılından ve bu komitenin 1975'te yayınladığı ilk muhasebe standardından bu yana, profesyonel muhasebeciler arasındaki uluslararası işbirliği, muhasebe standartlarının dünya genelinde uygulanması doğrultusunda devam etmiştir. Komitenin öncelikli amacı uluslararası standartların oluşturulması olmuştur. Birincisi, komite, taslakları tasarlamak ve mesleki örgütler aracılığıyla görüşlerini almak üzere bunları meslek mensuplarına önermek zorunda kalmıştır. İkincisi, görüşleri, önerileri ve teklif edilen değişiklikleri bir araya getirmek, orijinal tasarımı yeniden düzenlemek ve nihai standardı yayınlamak komitenin görevleri arasında yer almıştır. Bugün UMS-1 ve UMS 2 olarak adlandırılan ilk iki standart 1975'te yayınlanmıştır. 1977 Yılında Münih- Almanya'da gerçekleşen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi sırasında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC) sonrasında uluslararası işbirliği kurma çalışmaları süreklilik arz eden bir

¹³ Jamie Pratt , **Financial Accounting**, 2nd Edition, South Western, USA, 1994, sy. 26-27

¹⁴ Nalan Akdoğan , **Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilânçosunun Düzenlenmesi** , Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8 (1) , sy. 1–29.

örgütün desteğini almış ve böylelikle 100'den fazla ülkenin meslek örgütleri tarafından da destek sağlanmıştır. Komitenin temel amacı; denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır.¹⁵ Ayrıca finansal tabloların küresel uyumu, uzun vadede küresel ve ulusal boyuttaki yatırım kararlarını kolaylaştırmakta ve finansal piyasaların bütünleşmesini sağlamada önemli unsur olmaktadır.¹⁶

IASC kurulduğu 1973 yılından itibaren dünyada uygulanan ulusal muhasebe standartlarının yüksek kaliteli ve küresel muhasebe standartlarına yakınlaştırılması yönünde çalışmalar yapmıştır. IASC, 1989 yılında, bir “Çerçeve Metin” (Framework) de yayımlamıştır. Finansal raporlamaya ilişkin temel kavramları açıklayan söz konusu metin ulusal ve uluslararası standart koyucular ile finansal tablo hazırlayıcıları ve denetleyicileri tarafından bir rehber olarak kullanılmaktadır.¹⁷ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1982 yılında genişleyerek 17 üyeye sahip olmuş ve IFAC ile daha yakın çalışmalar yürütmeye başlamıştır. Söz konusu organın 13 üyesi finansal raporlama ile ilgili örgütler tarafından atanmıştır. IFAC'ın tüm üyeleri bu komitenin üyeleri haline gelmiş ve IFAC 1978'de komiteyi küresel standart belirleyici olarak tanımıştır. Avrupa Muhasebe Federasyonu (European Accounting Federation-FEE) ile yürütülen geniş tartışmaları takiben söz konusu örgüt, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş ve 1989'dan itibaren komitenin çalışmalarına dahil olmuştur. Her ne kadar o tarihte ABD'li yetkililer ülke sınırları içinde belirledikleri muhasebe prensipleri (GAAP) yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayı kabul etmemişse de, Avrupa Muhasebe Federasyonu tarafından atılan adım, UFRS'nin küreselleşmesi açısından büyük bir ilerleme olmuştur. Yukarıdaki gelişmelerin öncesinde iki büyük firma GAAP'tan farkları olan UFRS'nin uygulanmasını kabul etmemiştir. ABD (ve ABD ülkeleri ile yakın mali ilişkileri olan NAFTA üyesi ülkeler) aynı anda hem GAAP'a hem de UFRS'ye uyum sağlamakta

¹⁵ Başak Ataman , Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul: Türkmen Kitabevi ,2003 sy. 35

¹⁶ Oğuzhan Hatipoğlu , **Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi , Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi** , Trabzon, 2009 , sy.1

¹⁷ Suna Oksay , Onur Acar , **Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri** , Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği (TSRŞB), Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3 ,2003, sy. 24

zorlanmaktaydı. Geniş kapsamlı uygulamalar açısından ikinci büyük adım 1995 yılında gerçekleşmiştir. Avrupa Birliği Komisyonu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile Uluslar arası Menkul Değerler Örgütü (International Organization of Securities Commission-IOSCO) arasında temel standartları tamamlama hususunda imzalanan anlaşmayı destekleme kararı almış ve AB'deki çok uluslu şirketlerin komite tarafından oluşturulan uluslar arası muhasebe standartlarını takip edeceği sonucuna varmıştır.

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne (American Institute of Certified Public Accountants) bağlı Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından 2002 yılında düzenlenen ortak toplantıda, ABD'de uygulanan GAAP ile küresel düzeyde uygulanan UFRS'yi uyumlaştırma çalışmasına başlanılması kararı alınmıştır. Ayrıca şu hususlar hakkında da çalışma yapılması kararlaştırılmıştır:

- Mevcut finansal raporlama standartlarının en kısa süre içinde uyumlu hale getirilmesi ve uygulanabilir olması,
- Bir kez uyumlaştırma konusunda başarı elde edilmeye başlandığında bunun süreklilik haline gelmesi ve buna yönelik programların koordine edilmesi.

Yukarıda bahsi geçen anlaşma, UFRS' nin küresel kabulü açısından Avrupa Muhasebe Federasyonu'nun UFRS' yi uygulama kararı almasının ardından gerçekleşen ikinci büyük adım olmuştur. UFRS'nin küresel düzeyde kabulü açısından önemli bir adım olarak Amerikan Menkul Değerler ve Döviz Komisyonu, (US Securities and Exchange Commission- USSEC) 1996'da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin hedefi olan sınır ötesi işletmelerde finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak muhasebe standartlarının geliştirilmesine destek verme kararı aldı. 2000'de Uluslararası Menkul Değerler Örgütü-IOSCO, üyelerine çok uluslu kullanıcıları tarafından UMS kullanabilmelerine izin vermelerini önerdi. 2000'de Uluslararası Menkul Değerler Örgütü-IOSCO, üyelerine çok uluslu kullanıcıları tarafından UMS kullanabilmelerine izin vermelerini önerdi. 2002'de Avrupa Birliği, üye devletlerin menkul değerler borsalarında listelenen şirketlerin Ocak 2005'ten itibaren UFRS kullanması kararını aldı. Bu da şu anlama gelmekte idi; 8000 kadar büyük Avrupa şirketi UFRS kullanmaya başlayacaktı. Amerikan GAAP ile UFRS'nin uyumlaştırılması 2006'nın sonunda anlaşmanın güncelleşmesiyle özellikle

Avrupa ve Asya-Pasifik'te yer alan binlerce firma, ulusal standartlarından UFRS'ye geçiş yaptılar. Bununla beraber, Amerikan GAAP veya UFRS'nin benimsenmesi suretiyle ulusal muhasebe standartlarının gelişmesi ile birlikte standartların tüm dünyada benimsenmesi, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Kurulu'nun (IFRSB) ortak çalışmasını takiben tamamlanmıştır.¹⁸ 2011 yılında UFRS' ler ile ilgili uygulama kılavuzlarını ve sebeplerini içeren 2011 "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları-Kırmızı Kitap"(Red Book) yayınlandı.

Ülkemizde, ulusal finansal raporlama standartlarını saptamak ve yayımlamakla görevli ve tekdüzeliği sağlamak maksadıyla; kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip TMSK kurulmuş ve faaliyete geçmiştir. Ülkemizde ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, aynı zamanda gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, UFRS'ye uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir.¹⁹ Daha sonrasında 02 Kasım 2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK'nın kuruluş maddesi olan 2499 sayılı kanunun ek 1. Maddesi iptal edilmiştir. Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek adına KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) kurulmuş olup ulusal finansal Raporlama standartlarına ait tüm gelişmeler bu kurum tarafından yürütülmektedir.

UFRS'lerin Dünya'da Kullanımı,Ocak 2013	Ülke Sayısı
UFRS'e izin verilmeyen ülkeler	31
UFRS'e izin verilen ülkeler	23
Borsada işlem göre bazı yerel şirketlere izin verilen ülkeler	6
Borsada işlem göre tüm yerel şirketlere izin verilen ülkeler	95
TOPLAM	155

Tablo 1 : UFRS'lerin Dünya'da Kullanımı,Ocak 2013²⁰(EK-1)

¹⁸ Mustafa Aysan , **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum**, MUFAD,Sayı : 34 ,Nisan 2007

¹⁹Hayrettin Usul, Ozan Özdemir, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamasında Geline Aşama ve Göller Yöresi Kobi'lerinde Muhasebeden Sorumlu Yöneticilerin Bakış Açıkları**,Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,Sayı:6 ,2007

²⁰ <http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifs> (27.09.2012)

1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumunda Etkili olan Kuruluşlar

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır. Tarihsel süreç içerisinde muhasebe standartları, kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla veya kamunun yasayla görevlendirdiği kuruluşlar tarafından belirlenmiştir. Bu üç sistemin de yararlı ve mahzurlu olduğu yönleri mevcuttur.

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi, muhasebe standartlarının yasama yoluyla kanunlar, yönetmelikler, tebliğler ve benzeri düzenlemelerle kamu tarafından belirlenmesi durumudur. Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi sürecinde ise, dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinden oluşan ulusal veya uluslararası kuruluşlar etkindir. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin olan Muhasebe Prensipleri Kurulu bu tip kuruluşlara örnek gösterilebilir. Kamu sektörünün muhasebe standartlarını düzenleme yetkisini ilgili kuruluşa devretmesi, muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin, hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntem, yukarıda sayılı iki yöntemin mahzurlarının önemli ölçüde azaltıldığı karma bir sistem olarak düşünülebilir. Çağımızda muhasebe standartlarını düzenleme yetkisinin yasayla yetkili kılınmış kuruluşlar tarafından yerine getirilmesi uluslararası kabul gören seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika Birleşik Devletler'inde ise Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) bu tür kuruluşlara örnek teşkil etmektedir.²¹

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıdaki gibidir:²²

²¹ Fatma Ceylan Duman , **18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu** , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi , Başkent Üniversitesi SBE , Ankara, 2007, sy.43

²² Saim Üstündağ, **Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 1,Sayı 1, Nisan 2000, sy.44

- Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması,
- Çokuluslu şirketlerin sayısındaki artışlar,
- Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması,
- Ekonomik birlik oluşturma hedefleri,
- Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler²³

1.4 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yararları

Uluslararası düzeyde muhasebe alanında ortak bir dil oluşturma çabasının ürünü olarak kurulan UMSK, finansal tablolardaki bilgilerin istenen kalite düzeyine ulaşabilmesi adına finansal tablolar seti yayınlamıştır. UFRS'nin gelmesiyle beraber uluslararası yatırımcılar şirket tablolarını daha iyi anlayıp karşılaştırabilme imkânı bulabileceklerdir. Finansal tablolar kullanıcılarına daha şeffaf bilgiler sunacak, böylece rekabet dünyasında işletmeler daha iyi bir pozisyon alma fırsatı yakalayabileceklerdir.

Uluslararası düzeyde analiz edilerek tek bir raporlama seti oluşturma gayretinin beklentileri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:²⁴

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide finansal tablolarını düzeltme (adjustment) gerekliliği ortadan kalkacak,

²³ Murat Kiracı ,Tunç Köse, **IASC, FASB ve TMSK'deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma**, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt III, Sayı1, Haziran, 2002

²⁴Ufuk Doğruer, **AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye**, (Çevrimiçi), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/>, (Erişim Tarihi: 15.03.2013).

- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalarda fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürmek zorunlulukları azalacak,
- Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu, Uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak

1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Temelde IASC' nin amacı, Uluslararası işletmelerin finansal tablo hazırlanmasında katlandıkları maliyetleri düşürmek, yatırımcılara karar vermede yardımcı olacak, finansal tabloların karşılaştırılabilirlik derecesini artırmak olarak görülmektedir. IASC'nin bugüne kadar çıkardığı standartlar ve güncel durumları aşağıdadır.²⁵

IFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3	İşletme Birleşmeleri
IFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
IFRS 8	Faaliyet Bölümleri
IFRS 9	Finansal Araçlar (2010 Versiyon)
IFRS 9	Finansal Araçlar (2011 Versiyonu)
IFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
IFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
IFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
IAS 1	Mali Raporların Sunulması
IAS 2	Envanter
IAS 3	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı
IAS 4	Geri çekildi, bunun yerini IAS 16, 22 ve 38 aldı
IAS 5	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı

²⁵ Ahmet Ağca , Rafet Aktaş , **IFRS Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?** , Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı : 18 , 2007 , sy. 1-16

IAS 6	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 15 aldı
IAS 7	Nakit Akım Tablosu
IAS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
IAS 9	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 38 aldı
IAS 10	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS 11	Yıllara Sari İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12	Gelir Vergileri
IAS 13	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı
IAS 14	Yürürlükten kalktı
IAS 15	Yürürlükten kalktı
IAS 16	Maddi Duran Varlıklar (Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman)
IAS 17	Finansal ve Operasyonel Kiralama Kontratları
IAS 18	Hasılat
IAS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
IAS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS 21	Döviz Kurlarındaki Değişiklerin Etkileri
IAS 22	Yürürlükten kalktı.
IAS 23	Borçlanma Maliyeti
IAS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
IAS 25	Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 39 ve 40 aldı
IAS 26	Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
IAS 27	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (2011 Öncesi Versiyonu)
IAS 28	İştiraklerdeki Yatırımlar (2011 Öncesi Versiyonu)
IAS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS 30	Yürürlükten kalktı.
IAS 31	İş Ortaklıklarındaki Paylar
IAS 32	Finansal Araçlar: Sunum
IAS 33	Hisse Başına Kazanç
IAS 34	Ara Dönem Mali Tablolar
IAS 35	Yürürlükten kalktı.
IAS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
IAS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41	Tarımsal Faaliyetler

Tablo 2 : Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Güncel Listesi²⁶

²⁶ <http://www.iasplus.com/en/standards> (12.05.2013)

2. FİNANSAL TABLOLAR

2.1. Finansal Tablolar Kavramı

Finansal tablolar, muhasebe sistemi içerisinde işletme ile ilgili finansal nitelikteki bilgilerin bir arada bulunduğu ve bunların bilgi kullanıcılarına sunulduğu araçlardır. Finansal tabloları daha iyi anlamak için, muhasebenin tanımının hatırlanması doğru olacaktır. Muhasebe, mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır.²⁷ Örgütün finansal verisini kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir süreç olarak tanımlanan muhasebenin temel çıktıları finansal tablolardır. Tanımda da belirtildiği gibi kaydedilen ve sınıflandırılan bilginin özetlenerek rapor edilmesi finansal tablolar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

İşletmelerin mali durumları ile ilgili bilgi almak isteyen kişi ve kurumlar genel olarak işletmenin mali yapısını, kârlılık durumunu ve kaynak yapısını görmek isterler. Bu öncelikli konuların her biri farklı bir finansal tablo ile açıklanmaktadır. Bu finansal tablolar şunlardır:

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu,
- Satışların Maliyeti Tablosu,
- Fon Akım Tablosu,
- Kâr Dağıtım Tablosu,

Söz konusu finansal tablolara ek olarak, yönetimin, işletmenin finansal performansı ve finansal durumu ve karşılaştığı temel belirsizliklerin ana esaslarını açıklayan finansal değerlendirmesi, finansal performansı belirleyen temel unsurlar ve etkiler ile bu değişiklikler karşısında uygulanan stratejiler ve etkileri, işletmenin fon

²⁷ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, sy. 9

kaynakları ve hedeflenen borç/özkaynak oranı ve bilançoda yer almayan kaynaklar finansal bilgi olarak sunulabilir.²⁸

Kâr dağıtım tablosu, kârın dağıtımını konusunda öneri niteliğinde hazırlanan bir tablo olmakla birlikte Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) finansal tablolar arasında sayılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosunun düzenlenmesini zorunlu finansal tablolar olarak kabul etmiştir.

Finansal tablo dipnotları ve finansal tablodaki bilgiler ile ilgili açıklayıcı notlar, raporlar ve ek tablolar, söz konusu finansal tabloların ayrılmaz bir parçası sayılmaktadır. Yukarıda belirtilen finansal tablolardan bilanço ve gelir tablosu ile gelir tablosunun eki olan satışların maliyeti tablosu temel finansal tabloları oluşturmaktadır.²⁹

Ülkemizde normal faaliyet dönemi bir takvim yılıdır. Takvim yılı, 1 Ocak tarihinde başlar ve 31 Aralık tarihinde sona erer. Muhasebe eğitiminde ele alınan faaliyet dönemi de bir takvim yılıdır. İşletmeler, ara dönemlerde veya ihtiyaç duydukları zamanlarda mali tablolarını düzenlerler. 31 Aralık itibariyle dönem sonu olarak mali tablolarını düzenlemek zorundadırlar.³⁰

2.2. Finansal Tabloların Amacı

Finansal tablolar kullanıcılara, ekonomik kararlar verirken, işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikleri hakkında bilgi sağlamaktadır. Bir işletmenin finansal durumu, kontrol ettiği ekonomik kaynaklardan, finansal yapısından, likit kıymetlerinden, finansal durumunun güçlüğünden ve içinde bulunduğu koşullardaki değişime ayak uydurma kapasitesinden etkilenir. Finansal durum hakkındaki bilgiler öncelikle bilançoda yer alır. Performans, işletmeye bağlanan kaynaklardan kar elde edebilme kabiliyetini ifade eder. İşletmenin

²⁸ Sezgin Demir, Adem Çataloğlu , **Finansal Muhasebe** ,Aydın: Aydın Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,2008 , sy.27

²⁹ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**,Ankara: Gazi Kitapevi 2003, sy.3

³⁰ Şükrü Dokur, Sait Kaygusuz , **Finansal Muhasebe** ,İstanbul: Alfa Yayınları , 2005 , sy.18

performansı (faaliyet sonuçları) hakkındaki bilgilere öncelikle gelir tablosunda yer verilir. IAS 1 tarafından.Temel finansal tablo olarak belirlenen özkaynaklar değişim tablosu da işletmenin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgi verir. İşletmenin finansal durumundaki değişikliklere ilişkin bilgiler, işletmenin raporlama dönemindeki yatırım, finansman ve işletme faaliyetlerini değerlendirmeye yarar. Nakit akım tabloları bu yönde bilgi sağlayan finansal tablolardır.³¹

Finansal tabloların temel amacı, bir işletme hakkında ekonomik kararlar alırken yararlı olabilecek bilgiler sunmaktır. Yatırımcılar, kredi verenler, finansal analistler, ekonomistler, hükümetteki politika belirleyicileri ekonomiyi şekillendiren kararlar alırken finansal tablolar ve diğer muhasebe raporlarına güvenmeleri gerekir. Bu nedenle finansal tablolarda yer alan bilgilerin bazı niteliklere sahip olması hayati önem taşımaktadır.³²

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde mali tabloların amaçları üç noktada toplanmıştır:³³

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

Her üç amacında uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir.

³¹ Remzi Ökten , Hasan Kaval ,Aydın Karapınar , **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**,Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, sy.13

³² Robert F Meigs,**Accounting the Basis for Business Decisions**,Boston: The McGraw-Hill Companies, 1999

³³ Nalan Akdoğan , Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**,Ankara: Gazi Kitabevi,1996 sy.9

2.3. Finansal Tablolar

Çok sayıda bilgilerin anlaşılabilir ve kullanılabilir bilgiler olarak çeşitli amaçlara cevap vermek üzere değişik tablolar halinde özetlenmiş haline finansal tablolar denir.³⁴

Finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek finansal tabloların tekliği ilkesini değiştiremez.

Finansal tablolar,

- Rasyonel yatırım, kredi ve benzeri kararların verilmesinde, mevcut ve muhtemel yatırımcılara kredi verenlere ve diğer kullanıcılara yararlı bilgiler sağlamalıdır. Bu bilgiler iş hayatı ve ekonomik faaliyetleri makul derecede anlayabilen ve bilgilerin makul ölçüde inceleyebilecek tarafından kavranabilir olmalıdır.
- Yatırımcılara, kredi verenlere ve diğerlerine, ilgili işletmeye, muhtemele net nakit akımlarının miktarını zaman ve belirsizliğini değerlendirmede yardımcı olacak bilgileri sağlamalıdır.
- İşletmenin ekonomik varlıkları, bu varlıklar üzerindeki talepleri, varlık ve varlık üzerindeki talepleri değiştiren işlemler, olaylar ve koşullar hakkında bilgi vermelidir.
- İşletmenin bir dönem içindeki finansal başarı derecesi hakkında bilgi sağlamalıdır. Diğer bir anlatımla finansal tablolar, kar ve kar öğelerinin ölçülebilmesi ile ilgili bilgiler saklamalıdır.³⁵

³⁴ Gülnihal Toramanlı , **Genel Muhasebe**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008 , sy.7

Finansal tablolar bu amaçlara ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar :³⁶

- a) Varlıklar;
- b) Borçlar;
- c) Özkaynaklar;
- d) Gelir ve giderler, kârlar ve zararlar dahil;
- e) Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve
- f) Nakit akışları.

Finansal tablolar aşağıdaki tabloları içerir :

- 1- Bilanço
- 2- Gelir Tablosu
- 3- Satışların Maliyet Tablosu
- 4- Fon Akım Tablosu
- 5- Nakit Akım Tablosu
- 6- Kâr Dağıtım Tablosu
- 7- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.

Mali tablolardaki bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekir.³⁷

³⁵Nalan Akdoğan,Orhan Sevilengül, a.g.e, sy.17

³⁶Burak Arzova, **Muhasebe Teorisi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, sy.24

³⁷Nuran Cömert Doyrangöl, Gürbüz Gökçen , Cemal İbiş, **Genel Muhasebe Defter Tutma Uygulamaları: Tekdüzen Hesap Planına Uygun Manuel Muhasebede Defter Tutma, Bilgisayarlı Muhasebede Defter Tutma**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, 2002 , sy.76

2.3.1 Bilanço

İşletmenin belli bir tarihteki mali durumunu gösteren mali tablodur. Bilanço konuya bakış açısına göre, değişik biçimlerde tanımlanmaktadır. İçeriği göz önünde tutulduğundan bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur şeklinde tanımlanabilir. Bir işletmenin varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynaklar arasında eşitlik olması doğaldır. Bu eşitlikten dolayı işletmenin kaynakları ile kaynakların kullanma yerini gösteren tabloya, bilanço adı verilmiştir.³⁸ Gerçekten de düşünüldüğünde bilançoda bir tarafta sahip olunan bir varlık, diğer tarafta bu varlığın nasıl edinildiğinin açıklaması yapılmaktadır. Örneğin, bir binamız var demek bir varlığı ifade ederken, bu binayı bankadan sağladığımız bir borç ile elde ettiğimizi söylememiz yukarıda tanımlanan bilanço mantığına uygun olmaktadır. Gerçekten de bir binaya sahip olduğunun bilinmesi kadar onun hangi kaynaklarla edinildiğinin de bilinmesi çok önemlidir.³⁹ Bilançonun, değerlendirme, bölümlendirme, düzenleme amacı ve daha birçok görüş açılarından birbirinden farklı çeşitli tanımları yapılmaktadır.⁴⁰

Finansal karakterli olaylar işletmenin varlıklarından ve kaynaklarında değişime yaratır. Ancak, varlıkları kaynaklarından az veya çok olamayacağından, eşitlik sürekli korunur.

Örneğin;

- a) Aktif değerlerden bir kısmının pasifle yer alan sermaye sahibine yada alacaklarına verilmesi
- b) Üçüncü kişilerin borç olarak bir değer vermesi,
- c) Varlıklardan birisi azalırken, diğerinin artması,
- d) Pasif değerlerden biri azalırken diğerinin artması,
- e) Bu işlemlerden birden fazlasının bir arada yapılması gibi işlemler bilançonun yapısını ve bilançoyu denklemini değiştirir. Ancak eşitli

³⁸Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, 12. Baskı, sy.37

³⁹ Nejat Tenker, **Finansal Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999, sy.8

⁴⁰ Mehmet Yazıcı, **Bilanço Kuramları ve Çözümler**, İstanbul: Çeltüt Matbaacılık, 1976, sy.4

kesinlikle bozulmaz. Diğer bir ifade ile bilançonun aktif ve pasif toplamları her zaman eşit çıkar.⁴¹

2.3.1.1. Bilanço Düzenleme İlkeleri

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ;

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârî işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibariyle aşağıda, belirtilmiştir:

a) Varlıklara İlişkin İlkeler :

1) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

2) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

⁴¹ Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, **Tek Düzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe**, Isparta Yayınevi, 2000, sy. 56

3) Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

4) Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5) Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6) Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

7) Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8) Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9) Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

10) Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler :

1) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

2) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

3) Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4) Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6) Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

c) Özkaynaklara İlişkin İlkeler :

1) İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2) İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtmak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3) İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4) Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

5) Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

Örnek bilanço için bkz (EK-2)

2.3.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararının kapsar.⁴²

Gelir tablosu, çeşitli yazarlarca değişik biçimlerde de ele alınıp tanımlanmıştır. Bunlardan bazılarında aşağıda yer verilmektedir.⁴³

- Gelir tablosu, işletmenin bir etkinlik dönemi içindeki gelir ve giderlerine ilişkin rakamları ve etkinlik sonuçlarını karşılaştırmalı şekilde gösteren bir tablodur.
- Gelir tablosu, ekonomik amaçlı kuruluşların bir hesap dönemi boyunca gerçekleşen her türlü etkinlikleri sonucu ortaya çıkan gelirler ile, bu etkinlikleri gerçekleştirmek için katlandıkları giderlerin belirli düzenler içerisinde sıralandığı ve sonuçların değerlendirildiği tablodur.
- Gelir tablosu, işletmenin belli bir faaliyet döneminde katlandığı tüm maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren finansal tablodur.

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, (gelirlerin) satışlar maliyetinin (giderlerin), kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmasını ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır. Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brut tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.⁴⁴

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir.

⁴² Ümit Ataman, Başak Ataman, **Genel Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2001, sy.431

⁴³ Nejat Akıncı, Necmettin Erdoğan, **Finansal Tablolar Analizi**, İstanbul: Barış Yayınları, 1995, sy.35

⁴⁴ Mehmet Civan, **Finansal Muhasebe**, Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi, 2002, sy.76

2.3.2.1. Gelir Tablosu İlkeleri

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan gelir tablosu ilkeleri ;

a) Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

b) Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

d) Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

e) Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

f) Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

g) Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

h) Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

ı) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

Örnek gelir tablosu için bkz. (EK-3)

2.3.3. Satışların Maliyeti Tablosu

Gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içerisindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir. Bu tablo, finansal tabloların ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar. Mamul stokları dışındaki diğer stoklara ilişkin iç tüketim tutarları hesaplamalarda dikkate alınır.⁴⁵ Tekdüzen muhasebe sisteminde satışların maliyeti tablosu ek mali tablolar içerisinde sayılmış ve uyulması zorunlu olan biçimsel yapısı düzenlenmiştir.⁴⁶

Satışların maliyeti tablosunda yer alan kalemlere ilişkin hesap grupları ayrıntıları ile görülebileceği üzere aşağıdaki gibidir:

2.3.3.1. Satışların Maliyeti Tablosu Düzenlenme Esasları

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 26.12.1992 tarihinde çıkarılan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'ine göre Satışların maliyeti tablosunun ana kalemleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır :

A – Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri : Mamülün bünyesine giren mamülün temel ögesini oluşturan ve mamülün bünyesine doğrudan yüklenebilen

⁴⁵ Yurdakul Çaldağ, **Örnek Çözümlerle Muhasebe Problemleri**, Ankara: Gözlem Yayıncılık, 1997, sy.225

⁴⁶ Ümit Gücenme, **Ululararası Muhasebe'de Teknik Sorunlar**, İstanbul: Marmara Kitabevi Yayınları, 1998, sy.98

maddelerin kullanımı bu grupta yer alır. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti, tablonun ticari faaliyete ilişkin bölümünde dikkate alınır.

B – Direkt İşçilik Giderleri : Mamülü meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen direkt işçilik giderlerini içerir.

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

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

E – Mamül Stoklarında Değişim : Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve yarı mamül kullanım tutarlarının toplamı üretim maliyetini verir. Dönem başı mamül stoku ile dönem sonu mamül stoku arasındaki farkı ifade eden mamül stok farkının üretim maliyetine eklenmesiyle satılan mamülün maliyetine ulaşılır.

İşletmenin satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyetinin toplamı, gelir tablosunda "Satışların Maliyeti" bölümünde yer alan tutarları ifade eder.

2.3.4. Fon Akım Tablosu

Fon akım tablosu, işletme hesap dönemi içinde, hissedarlarından, finansal kuruluşlarından ve diğer kişilerden edindiği kaynakların nasıl kullanıldığını gösteren bir tablodur.⁴⁷

Fon akım tablosu aracılığı ile işletmenin finansal yapısındaki değişimler, yatırım ve finansman etkinlikleri ayrıntılı olarak belirlenir ve tablo kullanıcılara sunulur.⁴⁸

⁴⁷ Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Emin Arat, **İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, Yayın No.: 521/755, İstanbul, 1997

⁴⁸ Mehmet Emin Arat, **Finansal Analiz Aracı Olarak Oranlar : İkerler & Yorumlar**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Vakfı Yayınları, 2005, sy. 76

2.3.4.1. Fon Akım Tablosu Düzenleme Esasları

Fon Akım Tablosu düzenleme kuralları, aşağıda yer almaktadır.

- Fon Akım Tablosu,her dönem için cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur.

- Fon Akım Tablosu düzenlenirken fon kavramının hangi anlamda kullanıldığı açıkça belirtilir.

- İşletmenin fon yaratma gücü veya faaliyetlerinde ne ölçüde fon kullanıldığının belli olması için Fon Akım Tablosu,olağan ve diğer fon kaynak ve kullanımlarını ayrı ayrı gösterecek şekilde düzenlenir.

- Olağan dışı faaliyetlerden elde edilen fonlar veya kullanımların önemli ölçülere ulaşması halinde ayrı bir başlık altında Fon Akım Tablosunda yer alması gerekir.

- Bazı finansal işlemler bir varlığın başka bir varlık haline dönüşmesi şeklinde olabilir. Bunların da Fon Akım Tablosunda yer alması gerekir.

- Her türlü işlemin finansman ve yatırım yönleri Fon Akım Tablosunda ayrı ayrı açıklanmalıdır.

-Fon Akım Tablosu,en fazla bilgiyi içerecek biçimde hazırlanmalıdır. Net yönetim göre düzenlenir ve olağan kârdan başlanıp dönem içinde fon hareketine neden olmayan gelir ve giderlere ait bilgiler verilerek düzeltmeler yapılır. ⁴⁹

2.3.5. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu bir hesap döneminde oluşan para akımı, para giriş ve çıkışlarını, başka bir deyişle işletmenin para tahsilat ve ödemelerini, kaynaklarını ve kullanım yerleri ile birlikte gösteren tablodur.

Bir işletmede nakit akım tablosunun hazırlanabilmesi için,

⁴⁹ Remzi Ökten , Aydın Karapınar , **Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi , 2001, sy.114

- 1- Karşılaştırmalı bilançoların,
- 2- İlgili hesap dönemine ait gelir tablosunun,
- 3- Kâr dağıtımının, ilgili hesap döneminde para hareketi gerektirmeyen işlemlerin bilinmesi gerekmektedir.⁵⁰

Belirli bir dönem itibariyle düzenlenen NAT' nda temel olarak iki taraf söz konusudur:

Nakit kaynakları ve nakit kullanımları. Tebliğ' de nakit kaynakları sekiz ana grupta toplanmış, nakit kullanımları ise on bir ana grupta yer almıştır.⁵¹

A – Dönem Başı Nakit Mevcudu :

İşletmenin dönem başında kasa ve bankalarda bulunan nakit mevcudunu ifade eder. Herhangi bir vade taşımayan ve ibraz edildiklerinde tahsili mümkün bulunan çekler, nakit mevcudu içinde değerlendirilir.

B – Dönem içi Nakit Girişleri :

1- Satışlardan Elde Edilen Nakit:

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili mal ve hizmet satışlarından sağlanan nakit girişlerini gösterir. Bu tutarın bulunmasında, net satış hasılatına satışlardan doğan alacaklardaki azalışlar eklenir, artışlar ise indirilir.

2- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlardan Dolayı Sağlanan Nakit:

Gelir tablosunda diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar olarak tanımlanan kalemlerde sağlanan nakit girişleri bu grupta yer alır. Bu tutarın bulunabilmesi için, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar olarak tanımlanan kalemler toplamından henüz nakit girişi sağlamayan ve tahakkuk esasına göre doğmuş bulunan gelirler ile daha önceki dönemlerde peşin tahsil edilmiş olup da bu döneme yansıyan gelecek aylara ait gelirler hesabındaki azalışlar indirilir. Ayrıca konusu kalmayan karşılıklar gibi nakit girişi sağlamayan kalemler toplamdan çıkarılır.

⁵⁰ Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, İstanbul: Arayış Basım ve Yayıncılık, 2006, sy.338

⁵¹ Öztin Akgüç, a.g.e. sy. 339

3- Olağandışı Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit:

Gelir tablosunda olağandışı gelir ve kâr kalemleri olarak tanımlanan faaliyetlerden sağlanan nakit girişlerini içerir. Bu tutarın bulunmasında, toplamdan tahakkuk esasına göre doğmuş henüz tahsil edilmemiş gelirler ile önceki dönemlerde tahsil edilip bu döneme yansıyan tutarlar veya hiçbir zaman nakit hareketi doğurmayacak kalemler indirilir.⁵²

4- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit:

Esas faaliyet konusunu ilgilendiren mal ve hizmet alımlarından doğan ticari borçlar dışında kalan, kısa vadeli borçlanmalar nedeniyle sağlanan nakit girişlerini ifade eder. Bunlardan menkul kıymet ihracı nedeniyle sağlanan nakit girişleri, banka kredileri ve diğer kısa vadeli yabancı kaynak artışları ayrı ayrı gösterilir.

5- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit:

Esas faaliyet konusunu ilgilendiren mal ve hizmet alımlarından doğan ticari borçlanmalar dışında kalan uzun vadeli borçlanmalardan kaynaklanan nakit girişlerini gösterir. Uzun vadeli menkul kıymet ihracı nedeniyle ortaya çıkan nakit girişleri ile alınan krediler ve diğer uzun vadeli yabancı kaynak artışları ayrı ayrı gösterilir.⁵³

6- Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit:

Sermaye artırımını nedeniyle sağlanan nakit bu grupta yer alır.

7- Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit:

Hisse senedi ihraç primlerinden sağlanan nakit içerir.

8- Diğer Nakit Girişleri:

Menkul kıymetlerde, esas faaliyet konusu satışlardan kaynaklananlar dışındaki alacaklarda, diğer dönen varlıklarda ve duran varlıklarda azalışlar gibi nakit girişi sağlayan unsurları içerir.

⁵² Öztin Akgüç, a.g.e. sy. 339

⁵³ Öztin Akgüç, a.g.e. sy. 341

C – Dönem İçi Nakit Çıkışları :

1- Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları:

Maliyetten kaynaklanan nakit çıkışına ulaşılabilmesi için; satışların maliyeti ile stoklardaki artışların ve alımlardan doğan borçlardaki azalışların toplanması ve bu tutardan amortisman gibi nakit çıkışını gerektirmeyen giderler ile esas faaliyet konusunu ilgilendiren alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlardaki artışların ve stoklardaki azalışların indirilmesi gerekir.

2- Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları:

Araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri nedeniyle yapılan nakit çıkışlarını ifade eder. Amortismanlar ve karşılıklar gibi nakit çıkışı gerektirmeyen kalemler ile tahakkuk esasına göre doğmuş ancak henüz ödenmemiş giderler ve geçmiş dönemlerde ödenmiş gelecek aylara ait giderlerin bu döneme ilişkin payları faaliyet giderlerinin altında bir indirim kalemi olarak yer alır.⁵⁴

3- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları:

Diğer faaliyetlerle ilgili olağan gider ve zararlar nedeniyle yapılan ödemeleri içerir. Bu tutarın bulunmasında, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlardan amortisman, karşılıklar ve nakit çıkışı gerektirmeyen diğer gider ve zararlar ve tahakkuku yapılmış ancak henüz ödenmemiş veya geçmiş dönemlerde peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerin bu döneme ilişkin payları indirilir.

4- Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışı:

Maliyetlere yüklenemeyen finansman giderlerinden dolayı ortaya çıkan nakit çıkışını ifade eder.

⁵⁴ Öztin Akgüç, a.g.e. sy. 342

5- Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı:

Gelir tablosunda olağandışı gider ve zarar kalemleri olarak tanımlanan faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışlarını ifade eder.

6- Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları:

Duran varlık yatırımları nedeniyle yapılan nakit harcama tutarlarını içerir.

7- Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri:

Bilançonun, faaliyet nedeniyle ortaya çıkan ticari borçlanmalar dışındaki kısa vadeli yabancı kaynak kalemlerinde ödemeler sonucu ortaya çıkan azalmaları ifade eder. Menkul kıymetler anapara ödemeleri, alınan kredilerin anapara ödemeleri ve diğer ödemeler ayrı ayrı gösterilir. Vergi ve temettü ödemeleri bu başlıkta gösterilmez.

8- Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri:

Bilançoda yer alan faaliyet nedeniyle ortaya çıkan ticari borçlanmalar dışındaki uzun vadeli yabancı kaynak ödemeleri sonucu meydana gelen azalmalar, bu grupta yer alır. Menkul kıymetler anapara ödemeleri, alınan krediler anapara ödemeleri ve diğer ödemeler ayrı ayrı gösterilir.

9- Ödenen Vergi ve Benzerleri:

Dönem içinde ödenen kurumlar ve gelir vergileri ile diğer kesinti kalemlerini içerir.

10- Ödenen Temettüleri:

Dönem içindeki temettü ödemeleri nedeniyle ortaya çıkan nakit çıkışlarını içerir.

11- Diğer Nakit Çıkışları:

Menkul kıymetlerde, satışlardan doğanlar hariç olmak üzere alacaklarda ve diğer dönen varlıklarda ortaya çıkan artışlar nedeniyle nakit çıkışına yol açan unsurları ifade eder.⁵⁵

⁵⁵ Öztin Akgüç, a.g.e. sy. 342

D – Dönem Sonu Nakit Mevcudu:

İşletmenin dönem sonunda kasa ve bankalarda bulunan nakit mevcudunu ifade eder. Herhangi bir vade taşımayan, ibraz edildiklerinde tahsili mümkün bulunan çekler nakit mevcudu içinde yer alır.

E – Nakit Artış veya Azalışı:

İşletmenin dönem içi nakit girişleri ile dönem içi nakit çıkışları arasındaki fark nakit artış veya azalışlarını gösterir. Diğer bir anlatımla dönem içi nakit girişlerinin, dönem içi nakit çıkışlarından fazla olması durumunda aradaki fark nakit artışı; az olması durumunda ise nakit azalışını ifade eder. Dönem sonu nakit mevcudu ile dönem başı nakit mevcudu arasındaki fark, nakit artış veya azalışını gösterir.⁵⁶

Örnek nakit akım tablosu için bkz. (EK-4)

2.3.6. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Bir işletmenin öz kaynaklarındaki tüm değişiklikleri izleyebilmek için gelir ve kâr dağıtım tablolarını yanında bir üçüncü tabloya ihtiyaç vardır ki bu da öz kaynaklardaki değişim tablosudur.

Bu tablo işletme sahip veya sahiplerince yapılan ilave yatırımları yansıtır. Diğer bir deyişle sermaye artımı, yedek fon ve kâr kalemlerindeki değişiklikler, öz kaynak kalemlerinde dönem içinde meydana gelen artış ve azalışları bu tablo ile finansal tablo kullanıcılarına aktarır.⁵⁷

Özkaynaklar değişim tablosu özellikle sermaye ortakları için önemlidir. Tablonun düzenlenmiş amacı ise ilgili ortaklıklarda dönem içerisinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluma gösterilmesini sağlamaktır.⁵⁸

⁵⁶ Öztin Akgüç, a.g.e. sy. 343

⁵⁷ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e. sy.358

⁵⁸ Emre Burçkin, **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**, İstanbul: M.Ü Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi, 1995, sy: 213

2.3.6.1 Özkaynaklar Değişim Tablosu Düzenleme Esasları

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 26.12.1992 tarihinde çıkarılan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'ine göre Özkaynak Değişim Tablosunun ana kalemleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır :

1) Özkaynaklar Değişim Tablosu cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur,

2) Tablo; Ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri ve geçmiş dönemler kârı(zararı) ve dönem net kârı (zarar) kalemlerinin herbirinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.

Örnek özkaynak değişim tablosu için bkz. (EK-5)

2.3.7. Kâr Dağıtım Tablosu

Kâr dağıtım tablosu, işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablodur.Kâr dağıtım tablolarının düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinden dönem kârından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır.⁵⁹

2.3.7.1.Kâr Dağıtım Tablosu Düzenleme İlkeleri

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan gelir tablosu ilkeleri ;

1) Kâr dağıtım tablosu; dönem kârından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtımı, ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.

⁵⁹ Yurdakul Çaldağ , Yıldız Ayanoglu, **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002, sy : 76

2) Kâr dağıtım tablosunda; ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek 1. ve 2. temettüler, ayrılan 1. tertip ve 2. tertip yasal yedeklerle statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kârdan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir.

3) Dönem kârının dağıtımında; imtiyazlı payların bulunması halinde, imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kâr payları, tabloda belirtilen bölümlerinde ayrı ayrı gösterilir.

4) Katılma intifa senedi, kâra iştirakli tahvil ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen paylar, kâr dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir.

2.4. Ara Dönem Finansal Tablolar

2.4.1. Ara Dönem Finansal Tabloların Düzenlenme Esasları

İşletmeler dönem sonunda yıllık finansal tabloları hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır. Ara dönem finansal tablolarla en son yıllık finansal tablolarda yer alan mali bilgilerde güncelleme yapılması amaçlanır. Ara dönem hesap dönemi başından ara finansal tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen bir yıldan daha az ve en az bir aylık süreyi kapsayan dönemdir. Ara finansal tablolar ilgili buldukları ara dönemler itibariyle, işletmelerin mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesine imkan sağlamak üzere Kurul'ca belirlenen işletmeler tarafından düzenlenir. Ara dönem finansal tablolar aşağıdaki dönemler için ara dönem finansal tablolarını özet ve tam set olarak içermelidir.⁶⁰

- Cari ara dönem sonu bilançosu ve bir önceki mali yıl sonu karşılaştırmalı Bilançosu,
- Bir önceki mali yılın karşılaştırılabilir ara dönemler için karşılaştırmalı gelir tablosuyla, cari mali yıl ve cari ara dönem gelir tabloları,
- Geçmiş yıl karşılaştırılabilir tabloları ile kümülatif olarak önceki mali yıl özkaynak değişim tablosu,

⁶⁰ Ayten Ersoy, **Ara Dönem Mali Raporlamaya İlişkin UMS 34 İle SPK Tebliği XI/3 ve SPK Muhasebe Standartları Taslağının Karşılaştırılması**, Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı:20, Ekim 2003

- Geçmiş yıl karşılaştırılabilir tabloları ile güncel mali yılla ilgili kümülatif nakit akım tablosu

Finansal tablolar tam set (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve dipnotlar) veya özet finansal tablolar (özet bilanço, özet gelir tablosu, özet özsermaye değişim tablosu, özet nakit akım tablosu ve seçilmiş dipnotlar) olarak hazırlanır. Özet finansal tabloların en son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt başlıkların her biri ile dipnotları içermesi şarttır. Hisse başına kâr ve hisse başına bölünmüş kâr tutarları ara dönemde hazırlanacak tam set veya özet gelir tablosunda gösterilir.⁶¹

Ara dönem finansal tabloların kapsadığı dönemi aşan tahakkuk etmiş gelir ve gider unsurları ile ara dönemden sonra tahakkuk etmekle birlikte ara döneme yansıtılması gereken gelir ve giderler kıst esasına göre dikkate alınır. Kıst esasının uygulanmasında; ara dönemi aşan gelir ve gider unsurlarının kullanım süresi, elde edilecek fayda ve dönemin faaliyetleri ile olan ilişkisi göz önüne alınır. Ancak, kullanım süreleri veya ara dönemle olan ilişkileri kesin olarak belirlenemeyen gelir ve giderler finansal tabloların dipnotlarında parasal tutarlarıyla gösterilerek tahakkuk ettikleri dönemde düzenlenen finansal tablolara yansıtılırlar. Ara dönemi aşan tahakkuk etmiş gelir ve gider unsurlarının kıst esasına göre ara dönem finansal tablolara yansıtılması ; içinde bulunulan ara dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde gerçekleşecek olan gelir ve giderlerin kıst esasına göre ara dönem finansal tablolara yansıtılması gerektiğidir. Örneğin 6'ncı ay sonu itibariyle ara finansal tablo düzenleyen bir işletmede mayıs ayında 3 yıllık kira bedeli tahsil edilmişse bunun 3/36'sı ara dönem kârına yansıtılır. 12/36'lık kısmı ara bilançoda gelecek aylara ait gelirler de, 22/36'lık kısmı ise gelecek yıllara ait gelirler arasında gösterilir.⁶²

Ara dönemden sonra tahakkuk etmekle birlikte ara döneme yansıtılması gereken gelir ve giderlerin kıst esasına göre dikkate alınması ise, içinde bulunulan ara döneme ilişkin olan ancak tahakkuku ara dönemden sonra yapılan gelir ve giderlerin kıst esasına göre finansal tablolara yansıtılmasını ifade eder. Örneğin yıl sonunda tahakkuk ettirilen elektrik, su ve haberleşme giderleri gibi.Periyodik ara finansal

⁶¹ [http:// www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr) , **SPK Mevzuatı** , Seri :XI No:25 s.34

⁶² SPK Seri XI No:3 Sayılı Tebliğ, Madde 4.

tablolar; menkul kıymet yatırım ortaklıkları dahil hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem görenler 3'er aylık ara dönemleri, aracı kurumlar ve menkul kıymet yatırım fonları hesap dönemlerinin ilk 6 aylık dönemi, için bir önceki yılın aynı dönemiyle karşılaştırmalı ara bilanço ve gelir tablosu düzenlemekle yükümlüdürler. Finansal tablonun ilk kez hazırlanması durumunda ara bilanço ve gelir tablosu bir hesap dönemine mahsus karşılaştırmalı hazırlanmayabilir.⁶³ Ayrıca işletmelerin birleşme, devir veya tasfiye durumunda bulunmaları, ya da hesap döneminin ilk üç ayından sonraki bir süre içinde menkul kıymetlerin halka arzı için Kurula başvuruda bulunulması halinde ara finansal tablo düzenlenmesi zorunludur.

Ara raporlamanın başlıca kullanım alanları ve amaçları aşağıda sıralanmıştır.⁶⁴

- Yıllık kârları kestirmek
- Diğer bilanço ve gelir tablosu kalemleri konusunda kestirimler yapmak,
- Finansal durum ve faaliyetlerin dönümm noktalarını belirlemek
- Yönetimin daha kısa süreler için başarımını değerlendirmek
- Yıllık raporda sunulan bilgilere ek bilgiler vermek

2.4.2. Ara Dönem Finansal Tabloların ve Raporların İlan ve SPK' ya Bildirimi

Ara finansal tabloların Kurula bildirim ve kamuya duyurulmalarında bağımsız denetlemeden geçmeyen finansal tablo başlıklarında “Bağımsız Denetlemeden Geçmemiş” ibaresine yer verilir.⁶⁵ Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, bağımsız denetlemeden geçmiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tabloları bağımsız denetleme rapor özeti ile birlikte yayınlanmak üzere ilgili ara dönemi izleyen 6 hafta içinde, Bağımsız denetlemeden geçmemiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablolarını ise ilgili ara dönemi izleyen 4 hafta içinde Kurula ve borsa bülteninde yayınlanmak üzere ilgili borsalara, gönderirler.

⁶³ [http:// www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr) , **SPK Mevzuatı** , Seri :XI No:3 s.54

⁶⁴ Arman Tefik, Gürman Tefik , **Finansal Tablolar Analizine Giriş**, İstanbul: Ekonomik Araştırmalar Merkezi , Yayınları, 1996, sy:58

⁶⁵ **SPK Muhasebe Düzenlemeleri**,

http://www.kpmgvergi.com/trtr/MuhasebeDuzenlemeleri/Yerel_Duzenlemeler/spkmuhasebeduzenlemeleri/Pages/SermayePiyasasindaAraMaliTablolar.aspx (19.03.2013)

2.4.3. Ara Dönem Finansal Tabloların Dipnotları

Ara dönem dipnotlarında, işletmenin mali durumu ve performansında en son yıllık bilanço tarihinden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması için gerekli, önemli nitelikteki işlem ve olaylar açıklanır. Dipnotlarda açıklanacak bilgiler hesap dönemi başından ara finansal tablo tarihine kadar geçen süreye ilişkin bilgileri içerir ve bu bilgiler diğer dönemlere ilişkin bilgilerle karşılaştırmalı olarak düzenlenir. Ara finansal tabloların anlaşılmasını etkileyen işlem ve olaylar ayrıca açıklanır :

- Ara finansal tabloların düzenlenmesinde, en son yıllık finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikaları ve hesaplama yöntemlerinin kullanıldığına ilişkin açıklama,
- Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel özelliklerine ilişkin açıklama,
- Varlıklar, borçlar, öz sermaye, net gelir veya nakit akımlarını etkileyen büyüklüğü veya sıklığı dolayısıyla olağandışı olarak nitelendirilebilecek kalemlerin esas ve tutarları,
- Hisse senetleri ve borçlanma araçları ihracı, geri satın alınması ve geri ödemelerine ilişkin açıklamalar,
- Ara döneme ilişkin, ara dönem bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve ara finansal tablolara yansıtılmayan önemli olaylar,
- Birleşme, bölünme, devir, tasfiye, bağlı ortaklıkların ve uzun vadeli yatırımların edinimi veya elden çıkarılması, gibi işletmenin bileşenlerinde ara dönemde meydana gelen değişikliklerin etkileri,
- Davaların sonuçlanması⁶⁶

⁶⁶ [http:// www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr) , SPK Mevzuatı , Seri :XI No:25 s.35 (19.03.2013)

2.4.4. Ara Dönem Finansal Tablolar Standardı (UMS-34)

2.4.4.1 Standardın Amacı

Bu Standardın amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

2.4.4.2 Standartın Kapsamı

Bu Standart, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor hazırlayacağını, hangi sıklıkta veya ara dönemden sonra ne kadar kısa bir zamanda yayınlaması gerektiği hususlarını düzenlemez. Ancak, Devlet, sermaye piyasası düzenleyici kuruluşları, borsalar ve muhasebe düzenleyici kuruluşları sıklıkla borçlanma senetleri ve hisse senetleri halka arz edilmiş işletmelerin ara dönem finansal rapor yayınlamasını öngörür. Bu Standart, bir işletmenin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumunda uygulanır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu halka açık işletmelerin bu Standartta belirtilen muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama ilkelerine uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasını teşvik eder. Halka açık işletmeler özellikle aşağıdaki hususlarda teşvik edilir:⁶⁷

(a) En azından cari hesap döneminin birinci altı aylık dönemine ilişkin ara dönem finansal rapor sunulması ve

(b) Ara dönem finansal raporlarının en geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirilmesi.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyum açısından ara dönem veya yıllık finansal tabloların her biri, kendi başına ayrıca değerlendirilir. Bir işletmenin

⁶⁷ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS34.pdf (Erişim Tarihi: 20.07.2013)

hesap dönemi içinde ara finansal tablo düzenlememesi veya bu Standart ile uyumlu olmayan ara dönem finansal tablo düzenlemesi, başka bir aykırı uygulama olmadığı sürece, işletmenin yıllık finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olmasına engel oluşturmaz.

Bir işletmenin ara dönem finansal raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu sayılabilmesi için bu Standardın tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekir. 19 uncu Paragraf bu hususla ilgili bazı açıklamaların yapılmasına ilişkin hükümler içerir.

2.4.4.3 Tanımlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Ara dönem: Bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemidir.

Ara dönem finansal raporu: “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında yayımlanan)” Standardında tanımlandığı üzere tam bir finansal tablo setini veya bu Standartta tanımlanan ara döneme ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal raporu ifade eder.

2.4.4.4. Ara Dönem Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği

Bir işletmenin ara dönem finansal raporunda finansal tablolar tam setini yayımlaması durumunda; bu finansal tabloların biçim ve içeriğinin, TMS 1’de finansal tablolar tam seti için öngörülen hükümler ile uyumlu olması zorunludur.⁶⁸

Bir işletmenin ara dönem finansal rapor olarak özet finansal tablolarını yayımlaması durumunda; bu özet tabloların asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt toplamaların her biri ile bu Standart çerçevesinde belirlenen seçilmiş dipnotları içermesi şarttır. Yer verilmemesi halinde özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olacak olan ek hesap kalemleri veya açıklamalar bu tabloların içeriğine dahil edilir.

⁶⁸ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS34.pdf (Erişim Tarihi: 20.07.2013)

İşletme, bir ara döneme ilişkin kâr veya zarar bileşenlerini sunan tabloda, “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” Standardının uygulandığı durumlarda söz konusu döneme ilişkin adi hisse başına kâr ile hisse başına sulandırılmış kâr tutarlarını sunar.

2.4.4.5. Seçilmiş Dipnotlar

Ara dönemde hazırlanan finansal raporlarda, en son yıllık Raporlama tarihinde sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılabilmesi için, önemi nitelikteki işlem ve olayların açıklanması gereklidir.⁶⁹

Ara dönem finansal tabloların dipnotlarına aşağıdaki bilgilerin yer alması zorunludur:

- Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikaları ve hesaplama yöntemlerine ilişkin açıklamalar,
- Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel özelliklerine ilişkin açıklayıcı yorumlar,
- Niteliği, büyüklüğü veya sıklığı itibariyle olağandışı nitelikteki varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, nakit akışları veya net geliri etkileyen kalemlerin niteliği ve tutarı,
- Cari ara dönem üzerinde önemli etkide bulunması durumunda, finansal tablolarda raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarına ilişkin açıklamalar,
- Hisse senetleri ve borçlanma araçlarının ihracı, geri satın alınması ve geri ödemelerine ilişkin açıklamalar,

⁶⁹ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman , Cemal Çakıcı ,a.g.e,sy. 438

2.4.4.6. Muhasebeleştirme ve Ölçme

En son yıllık finansal tablo tarihinden sonra meydana gelen ve etkileri bir sonraki yıllık finansal tablolara yansıtılacak muhasebe politikası değişiklikleri hariç olmak üzere, işletmeler, ara dönem finansal tablolarında yıllık finansal tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorundadır. Ancak, bir işletmenin (yıllık, altı aylık veya üçer aylık) raporlama sıklığı yıllık faaliyet sonuçlarının ölçümünü etkilemez. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için ara dönem raporlamasında ölçme işlemleri cari hesap dönemi başından ara dönem raporlama tarihine kadar olan dönemi kapsar.

Bir işletmenin ara dönem finansal tablolarında yıllık finansal tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulaması her bir ara dönemin bağımsız bir raporlama dönemi olarak dikkate alınarak yapıldığı şeklinde yorumlanmasına yol açabilir. Ancak, Paragraf 28'e göre ara dönem, daha uzun olan yıllık hesap döneminin bir parçası olup, işletmenin raporlama sıklığı yıllık faaliyet sonuçlarının ölçümünü etkilemez. Cari hesap yılı başından ara dönem finansal raporlama tarihine kadarki dönemi kapsayan ölçümler, aynı hesap dönemindeki önceki ara dönemlerde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde değişiklik yapılmasını gerektirebilir. Ancak, ara dönemlerdeki varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirme ilkeleri yıllık finansal tablolara ilişkin olanlarla aynıdır.⁷⁰

Mevsimsel, dönemsel veya arızı gelirler

Finansal yıl içerisinde elde edilen mevsimsel, dönemsel veya arızı gelirler; işletmenin hesap dönemi sonu itibariyle uygun olmayacağı durumlarda, ara dönem tarihi itibariyle tahmin edilmez veya ertelenmez. Temettüleri, isim hakları ve devlet teşvikleri buna örnek olarak verilebilir. Ayrıca, perakendeciler gibi bazı işletmeler, tutarlı olarak cari yılın belirli ara dönemlerinde diğer ara dönemlere göre daha fazla hasılat elde edebilirler. Bu tür hasılatlar ortaya çıktıkları anda muhasebeleştirilir.

⁷⁰ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS34.pdf (Erişim Tarihi: 20.07.2013)

Finansal yıl boyunca düzensiz olarak katlanılan maliyetler

Finansal yıl boyunca düzensiz olarak katlanılan maliyetler; sadece, finansal yılsonu itibariyle bu tür maliyetlerin tahmin edilmesinin veya ertelenmesinin uygun olduğu durumlarda, ara dönem raporlama amaçlarına yönelik olarak da tahmin edilir veya ertelenir.

Tahminlerin kullanımı

Ara dönem finansal raporlarda izlenecek ölçme esasları, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının anlaşılması için gerekli tüm önemli finansal bilgilerin uygun olarak açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenir. Ölçme işlemleri yıllık ve ara dönem finansal raporların her ikisinde de makul tahminlere dayansa da, ara dönem finansal raporlar genellikle yıllık finansal raporlardan daha fazla tahmin yöntemlerinin kullanımını gerektirir.

2.4.4.7. Daha Önce Raporlanmış Ara Dönem Finansal Tabloların Düzeltilmesi

Muhasebe politikalarındaki bir değişiklik, yeni bir Standart veya Yorum tarafından öngörülen geçiş dönemi hükümleri dışında, aşağıdaki şekilde yansıtılır:

(a) TMS 8'e göre cari yılın önceki ara dönemlerine ilişkin finansal tabloların düzeltilmesi ve yıllık finansal tablolarda düzeltilecek olan önceki yılların karşılaştırılabilir ara dönemlerine ilişkin finansal tabloların düzeltilmesi suretiyle yansıtılır veya

(b) Tüm geçmiş dönemler için yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasının kümülatif etkisinin yılın başında tespit edilmesinin pratik olmadığı durumlarda, cari finansal yılın önceki ara dönemlerine ilişkin finansal tablolar ve önceki yıllara ait karşılaştırmalı ara dönem finansal tabloları, yeni muhasebe politikasının geçmişe dönük uygulanabileceği en erken tarihten itibaren düzeltilir.⁷¹

⁷¹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS34.pdf (Erişim Tarihi: 20.07.2013)

3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

3.1.Denetim Tanımı Ve Türleri

3.1.1.Denetim Tanımı

Latince bir sözcük olan “audit” (denetim); onaylayan, işiten (yani haberi olan) anlamına gelmektedir.⁷²

Denetim mesleğinin tarihi konusunda kesin bilgiler yoktur. Ancak, muhasebenin veya hesap kullanmanın tarihi bin yıldan daha fazladır. Bunlara paralel olarak, hesap kontrollerinin de hemen hemen bin yıldan beri yapıldığı konusunda bulgular söz konusudur.⁷³

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.⁷⁴

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlerine uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlama sürecidir.⁷⁵

Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.⁷⁶

⁷² Howard F. Stettler , **Auditing Principles**, New Jersey, Prentice Hall, 1977, s.5

⁷³ Donald H Taylor, G.William Glezen , **Auditing: An Assertions Approach, Seventh Edition**, John Wiley & Sons, 1997, s. 11-13.

⁷⁴Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Sti, 2007, sy.11

⁷⁵ Celal Kepenkçi ,**Bağımsız Denetim**, İstanbul: Lazer Ofset ,Mart 1996, sy.1

⁷⁶ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.5.

Denetim, iki büyüklük arasında karşılaştırma yapmak, bunun sonucunu değerlendirmek ve hüküm vermektedir.⁷⁷

Yukarda yazmış olduğumuz tanımlarda birçok kavram yer almaktadır :

- Denetimin konusu, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; bilgi sistemi ve muhasebe süreci ile mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsar.
- Önceden belirlenmiş kriterler, denetçinin bilgiyi değerleyeceği standartlardır. Kullanılan kriterler denetimin amacına göre farklıdır. Örneğin, denetimin amacı, mali tabloların doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek ise, karşılaştırma kriterleri genel Kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Kriterler, örgüt yönetimi tarafından belirlenmiş kurallar veya mevzuat hükümleri olabilir.
- Kanıtlar tarafsızca toplanır ve değerlendirilir. Denetimin amaçlarına ulaşılması için, denetimde elde edilen her türlü bilgi ve veri kanıt olarak kullanılabilir. Toplanacak kanıtların türleri ve kanıtları değerlemek için kullanılacak kriterler denetimin amacına göre farklı olabilir. Denetimin kanıt toplarken ve değerlendirirken tarafsız olması, bir önyargıya dayanmadan bağımsız ve uzman bir kişi olarak davranması demektir.
- Denetim sonuçlarının raporlanması, denetçinin elde ettiği bulguların bilgi kullanıcılarına iletilmesini ifade eder. Raporun türü ve kapsamı denetimi niteliğine, amacına ve sonucuna göre farklılık gösterir. Denetim sonuçları; işletme yönetimi tarafından açıklanan

⁷⁷ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000, sy:7

bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere denetimle saptanmış olan uygunluk derecesi demektir.⁷⁸

3.1.2. Denetim Türleri

Bağımsız muhasebe denetimi çalışmaları günümüzde çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar, denetim çalışmalarının; amacı, nedeni, kapsamı, uygulama zamanı ve denetim çalışmalarını yürüten kişinin konumuna göre yapılır.

Herhangi bir denetim çalışması yapabilmek için ilk olarak karşılaştırmaya konu olan bilgiler sağlanır, daha sonra denetimin türü belirlenir ve son olarak da kullanılacak karşılaştırma ölçütleri oluşturulur.⁷⁹

3.1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini konusu ve amacına göre 3 kısımda inceleyebiliriz. Bu denetim türleri ve denetimde baz alınacak kriter aşağıda özetlenmiştir.

Denetim Türü	Kriter
Mali Tablo Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
Uygunluk Denetimi	Yasalar, Mevzuat ve İşletme Politikaları
Faaliyet Denetimi	İşletmenin Hedefleri, Performans ve Verimlilik Kriterleri

Tablo 3 : Denetim Türleri ve Kabul Edilen Denetim Kriterleri⁸⁰

⁷⁸ Celal Kepenkçi, a.g.e sy.2

⁷⁹ Hasan Türedi , **Denetim**, Trabzon: Celepler Yayınevi, Ekim 2007, sy.25

⁸⁰ Münevver Yılcı, Birol Yıldız, **YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri**,Muhasebe ve Denetime Bakış,Ekim,2001,sy.69

3.1.2.1.1.Finansal Tabloların Denetimi

Bu tür denetim çalışmasında, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır.⁸¹

Mali tabloların denetimden esas olarak bilançonun, gelir tablosunun, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Eğer denetlenen işletme ek mali tablolarda hazırlanmak durumunda ise, Satışların Maliyeti Tablosu, Kâr Dağıtım tablosu, Fon Akım, Nakit Akım, Özsermaye Değişim tablosunda aynı çerçevede incelenmesi gerekir.⁸²

Mali Tabloların denetiminde denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Ancak bunun yanında, ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılmaktadır. Salt denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan ilişkisi olmaması gerekmektedir. Ancak ülkemiz açısından bakıldığında denetim çalışmalarında yasalar önemli rol oynamaktadır. Ayrıca, denetçiler tarafından mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığına da bakılmaktadır. Doğruluk, incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır. Dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen unsurun içerik olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmasıdır.⁸³

3.1.2.1.2.Uygunluk Denetimi

Yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara (ana sözleşme, teknik düzenlemeler, işletme politikaları vb. gibi) uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Denetçi koyulan kuralları eleştiremez, değiştiremez ve sadece veri olarak kabul eder.

⁸¹ Ümit Ataman, Nejat Bozkurt, Rüstem Hacırüstemoğlu , **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.sy.18

⁸² Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008,sy.4

⁸³ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999, s.26

Örneğin bir vergi denetçisini yaptığı denetim amaç yönünden bir uygunluk denetimidir vergi kanunlarına uygunluk derecesini araştırmaktadır.⁸⁴

Bu denetimin nihai hedefi ölçüt alınan herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını ortaya koymaktır. Uygunluk denetimi kullanıldığı yerlerin sayısı itibariyle en fazla olan, ancak özü açısından en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetimde tek ve kapsamı dar bir ölçüt alınır ve bu ölçüte işin uygun yapıp yapılmadığı araştırılır.⁸⁵

3.1.2.1.3.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı, kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkenliğe ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir.⁸⁶

Faaliyet denetimi, mali tablolar denetimi ve uygunluk denetimi kadar belirli standartlar ve önceden tespit edilmiş kriterler çerçevesinde değildir. Faaliyet denetimi işletme ile ilgili birçok konuda yapılabilir. Faaliyet denetimi, özel denetim şirketlerinin yönetim danışmanlığı bölümü tarafından yapılabilir. Ancak mali tabloların denetimi yapılırken görülen bazı aksaklıkların denetim şirketi tarafından, denetimi yapılan işletmeye bildirilmesi faaliyet denetimi kapsamında sayılmamalıdır. İç denetimin doğal olarak gelişmiş bir uzantısı olan bu denetim türü işletmelerin büyümesi, holdingleşmenin artması ve merkezileşme eğiliminin kuvvetlenmesi sonucu özellikle son zamanlarda gelişmiş ve yaygınlaşmıştır.⁸⁷

⁸⁴Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Ankara: Türmob Yayınları, 2007,sy.44

⁸⁵Hasan Kaval, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008,sy.11

⁸⁶ http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_Faaliyet_Denetimi.pdf, (Erişim Tarihi 17.04.2013)

Şaban UZAY, Faaliyet Denetimine Genel Bakış, s.2

⁸⁷ Murat Kiracı, **Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, 2003, s.2.

3.1.2.2.Denetçinin Türü Ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

3.1.2.2.1. Kamu Denetimi

Bu denetimi, kamu organlarınınca yürütülen yasama, yargı, kamusal idari denetim gibi denetimlerden ayırmak amacıyla “kamusal mali denetim” olarak da nitelenmekteyse de, kamusal mali denetimin boyutlarının işletme denetimini de aşması sebebiyle, “kamu denetimi” sözcüklerini işletmelerin kamu organlarınınca denetlenmesi anlamında kullanılmaktadır. Buna göre kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder.⁸⁸

3.1.2.2.2.İç Denetim

İç denetim, işletme varlıklarının gerektiği şekilde korunmasını sağlamak, örgütün kaynaklarının ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek, yolsuzlukları önlemek ve yöneticilerin görevlerini verimli bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla işletme içerisinde yapılan denetimdir.⁸⁹

İç denetim işletmelerin kendi bünyesinde kurmuş oldukları iç denetim bölümünde çalışan iç denetçiler tarafından işletmenin mali nitelikteki faaliyetleri yanında mali nitelikte olmayan faaliyetlerinin de gözden geçirilerek değerlendirilmesidir. İç denetimi gerçekleştiren iç denetçiler işletmelerin bünyesinde çalışırlar ve ücretleri de çalıştıkları işletme tarafından ödenir. Yönetime işletmenin faaliyetlerini ve hesaplarını incelemek yolu ile rapor verirler.⁹⁰ İç denetim uygunluk denetimini ile faaliyet denetimini içerir ve faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini esas alır.⁹¹

⁸⁸ Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt 3.baskı Hesap Uzmanları Derneği,sy.23

⁸⁹ Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005,s.36

⁹⁰ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum sürecinde Yeni Bir Paradigma**, Ankara: Yetkili Basım Dağıtım, 2006, s.72

⁹¹ Faruk Güçlü , **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Ankara: Detay Yayınları, 2007, s.5

3.1.2.2.3. Bağımsız Dış Denetim

Kamu adına davranan, ancak kamudan maaş yada ücret almayan, denetçiliği meslek edinmiş kişi yada kurumların 3568 sayılı yasa ve diğer mevzuata dayanarak özel kişi yada kurumların talepleri doğrultusunda yaptıkları denetimdir.⁹²

3.1.3 Denetim Teknikleri

Denetim sürecinde denetçinin denetim amaçlarını test etmek için yeterli sayıda, güvenilir, geçerli, nesnel ve ilgilenilen döneme ait kanıtlar elde etmelidir. Denetim yordamlarını uygularken denetçi, çok çeşitli türde kanıtı incelemek durumundadır. Bu kanıtların toplanmasında denetçi yedi ana kategoride ele alabileceğimiz tekniklerden yararlanacaktır:

- Fiziksel inceleme
- Yeniden hesaplama
- Doğrulama
- Belgelerin incelenmesi
- Analitik inceleme
- Soruşturma
- Gözlem

Fiziksel inceleme

Kalemlerin varlığını onaylamak için kullanılır. Örneğin;

- Stokların mevcudiyeti
- Maaş alan personelin mevcudiyeti
- İşletme faaliyetleri, örneğin üretim süreci⁹³

⁹²Faruk Güçlü ,a.g.e. , sy. 7

Denetçi için her zaman elle tutulur ve gözle görülür fiziksel nitelikteki işletme varlıklarının kanıt elde etme açısından değeri vardır. Denetçi, işletmedeki maddi varlıkları görerek, gerekirse bunları sayarak kanıt elde etmeye çalışır. Bu, denetçinin belgelerde gösterilen o varlıkların gerçekte var olup olmadığını, ya da belirtildiği ölçülerde var olup olmadığını anlamasına dolasıyla kanıt elde etmesine yardımcı olur.⁹⁴Ancak, fiziksel inceleme , finansal tablolarda yer alan varlıkların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını anlamak ya da kesin kanıtlar elde etmek için yeterli değildir.⁹⁵

Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama, muhasebe sistemince yapılmış olan çeşitli hesaplamaların, denetçi tarafından tekrar yapılarak test edilmesi anlamındadır. Örneğin bazı faiz hesaplamaların veya amortisman hesaplarının denetçi tarafından yinelenerek, doğrulanması gibi. Bilindiği gibi, muhasebenin birçok alanı hesaplar yapmayı gerektirmektedir ve hesap hataları veya hileler, kayıtlara ve sonuçta finansal tablolara yansiyacaktır. Bu hesaplamaların tekrar yapılmasının normalde denetçi için çok zahmetli ve zaman alıcı olduğu açıktır.⁹⁶

Doğrulama

“Denetim tekniği” olarak doğrulama; işletme dışından 3. kişilere başvurularak kanıt toplama işlemidir. Denetçi inceleme konusun oluşturan hususlar itibariyle güvenilir kanıtlar elde etmek ve bu kanıtların doğruluğunu araştırmak mecburiyetindedir. Bu denetim tekniği yapılan denetimlerde sık olarak uygulanmaktadır.

İşletmenin birinci derecede iş yaptığı müşterileri mal alışları ve satışları, tahsilatı malların dolanımı, sevkiyatı borç ve alacakların takibatı gibi koularda, işletme

⁹³ <http://www.denetimnet.net/Pages/DenetimTeknikleridisenetim.aspx> Erişim Tarihi 27.05.2013

⁹⁴ Melih Erdoğan, **Denetim** , Maliye Hukuk Yayınları , Şubat 2005, sy. 65

⁹⁵ Cemal Elitaş , **Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları**,Ankara: Gazi Kitabevi,2011,sy.75

⁹⁶ Melih Erdoğan ,a.g.e, sy . 66

içinden düzenlenen belgelerin güvenilirliğinden çok, uygulanacak olan bu tür denetim tekniği sonucu elde edilen bilgilerin doğruluğu önem taşır.

Doğrulama tekniği pozitif ve negatif olacak şekilde sorgulanabilir. Hesap kanalları, faturalar, beyannameler, Mali Tablolar doğrulatmaya konu olabilir. 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun 27 numaralı Genel tebliğinde “II Karşıt inceleme” başlığı ile “Karşıt İnceleme” yapma zorunluluğu getirilmiştir. Bu işlemlerde amaç denetim kanıtlarının güvenilirliğini artırmak esastır.

İşletmelerde hesap planlarından hareketle ”Doğrulatma” tekniğinin uygulanacağı hesap kalemlerine aşağıdaki örnekler verilebilir.⁹⁷

- Bankalar
- Menkul kıymetler
- Alıcılar
- Şüpheli Alıcılar
- Karşılıklar
- Saticılar
- Borçlar
- Değer Düşüklükler
- Reeskont Hesaplamaları
- Amortisman Hesaplamaları
- Vergi karşılıkları
- İndirim ve İstisnalar

Belgelerin İncelenmesi

Belgelerin incelenmesi kayıtların dayanağını oluşturan yasal belgelerin hem içerik yönünden hem de gerçekliği konusunda yapılacak olan bir inceleme tekniğidir. Bu inceleme tekniği, ileriye ve geriye yönelik revizyon işlemlerindeki prosedürlerinden farklıdır.

Belgelerin incelenmesi işlemlerinin mali, ticari ve hukuki yönü ile değerlendirilmesi bu inceleme tekniğinde dikkate alınması gereken noktadır.

⁹⁷ Sedat Akbıyık , **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama** , Bursa: Ekin Kitabevi,2005, sy.75

Herhangi bir mal alış faturasının işletme kayıtlarına girmesinden itibaren alınan malzeme miktarından, yapılan ödemelerin tutarına ve ödemenin niteliğinin ve düzenlenen belgelerin türü, fatura tutarı, ödeme yapılan banka, ödemenin şekli gibi hususların doğruluğu test edilmiş olacaktır.

Düzenlenen belgeler ve sözleşmeler ile beyannameler üzerindeki yetkili isimlerin ve imzaların doğru olup olmadığı gibi hususların incelenerek değerli evrakların ve belgelerin sıralı ve sorumlu kişilerce kullanılıp, kullanılmadığı kontrol edilip araştırılır.⁹⁸

Analitik İnceleme

Anatilik inceleme mali tablolar yer alan verilen karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılması esasına dayanmaktadır. Bu tekniğin amacı, veriler arasında anlamlı ilişkilerin varlığını doğrulamak ve bunlar arasında olağan kabul edilemeyecek farklılıkları bulup ortaya çıkarmaktır.

Analitik inceleme tekniklerine denetim sürecinin değişik evrelerinde başvurulabilir.

Dış denetçinin denetim öncesi yapacağı hesaplamalar ve olası hata alanlarının önceden saptanması incelemenin yönlendirilmesi açısından oldukça önemlidir. Denetçi analitik incelemeleri sonunda beklenmeyen önemli sapmaların varlığını saptamış veya beklenen sapmaların meydana gelmediğini belirlemiş ya da normal gözükmeyen durumlara rastlamış ise bunların nedenleri araştırılmalıdır.⁹⁹

⁹⁸ Sedat Akbıyık, a.g.e, sy. 76

⁹⁹ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: TESMER Yayınları, 2008 , sy.112

Soruşturma

Denetçinin işletme çalışanlarına soru sormak sureti ile aldığı yanıtlardan elde ettiği bilgiler, soruşturmaya dayalı kanıtları oluşturur. Soruşturma sonucu edinilen bilgiler, ya yazılı ya da sözlü olurlar. Yazılı soruşturma kanıtlarının güvenilirlik düzeyi sözlü soruşturma kanıtlarına göre daha yüksektir. Ancak her iki durumda da alınan bilgilerin işletme çalışanlarından sağlanmış olması, güvenilirlik düzeyini ister istemez düşürür. Soruşturma aynı zamanda bir denetim tekniğidir. Özenli ve dikkatli bir biçimde hazırlanmış sorulara alınacak olan yanıtlardan denetlenen işletmenin muhasebe sistemi ve iç kontrol yapısı hakkında önemli ipuçları dolayısı ile önemli kanıtlar elde edilebilir. Denetçi soruşturma yoluyla elde edilen kanıtları, fiili inceleme ile elde ettiği sonuçlarla karşılaştırarak test etmelidir.¹⁰⁰

Gözlem

Belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Özellikleri itibarıyla icra aşamasında belirli tespitlerin yapılmasını gerekli kılan işlemlerde güvenilir kanıtlar gözlem yoluyla elde edilir.¹⁰¹

3.2. Bağımsız Denetim

3.2.1. Bağımsız Denetim Ve Gelişimi

Bağımsız Denetim kavramı daha ziyade ABD’de gelişmiş, zamanla yayılarak tüm dünyada etkisini göstermiştir. Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin gelişiminde banka ve diğer mali kuruluşların talepleri önemli bir etken olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından başlayarak banka ve yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine finansal tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Önceleri bu işlemler yurtdışındaki bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılırken, 1970’lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’deki üye firmaları tarafından yürütülmeye başlamıştır. Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olan şirketlere bağımsız denetim

¹⁰⁰Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011, sy. 83

¹⁰¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği., **Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999.

zorunluluğu getirilmesi, bu kapsamda denetim yapacak kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi, faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmeliklerin yürürlüğe girmesi ve 1989 yılında Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yayınlanması ile bağımsız denetim yapan kuruluşların sayısı hızla artmıştır. Bu kanunla oluşturulan Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) bünyesinde 1994 yılında kurulan ve yaptığı çalışmalar sonucunda bu güne kadar Uluslararası Standartlara uygun muhasebe standartlarını yayınlamış olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ile 2002 yılında yerini alan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) çalışmaları ve sonrasında 2011 yılında TMSK'nın yerini Alana KGK mesleğin vizyonu açısından oldukça önemlidir.¹⁰²

Türkiye'deki denetim faaliyetlerinin gelişimini şu şekilde özetlemek mümkündür:

-Her hangi bir yasal zorunluluk olmadan belirli ihtiyaçlardan oluşan denetim çalışmaları. Bu dönemde denetim müşterileri, çokuluslu şirketlerin Türkiye şubeleri veya uluslararası finans kuruluşlarından fon sağlayan işletmelerdir.

-Yasal zorunluluk olmamasına rağmen bankaların yabancı muhabirleri nedeniyle uluslararası finans çevreleri ile ilişkilerinden kaynaklanan denetim ihtiyacı ve talepleri.

-3568 sayılı yasanın kabulü ile YMM'lere vergi denetimi ve tasdik yetkisinin verilmesi.

-SPK tarafından Uluslararası Standartlara uyum çerçevesinde Bağımsız Denetim hakkında çıkarılan Seri: X No:16 ve Seri: X, No: 22 sayılı tebliğ.¹⁰³

¹⁰²Leyla Babayeva, **Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2006, sy.3

¹⁰³Ozan Akar, **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletme Uygulama Örneği**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007, sy.29

3.2.2. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin gelişmesindeki en önemli sebep güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç ve bu ihtiyaç doğrultusunda ortaya çıkan kamuyu aydınlatma gerekliliğidir. Bu çerçevede bağımsız denetimin hem denetlenen firmaya, hem kamuya, hem de devlete yararları söz konusu olmaktadır.¹⁰⁴

-Bağımsız denetim öncelikle firmanın finansal verilerinin gerçeği yansıtip yansıtmadığını saptayarak doğru ve güvenilir bilgi elde edilmesine yardımcı olur. İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırır. Ayrıca işletmelerin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapılarının durumu hakkında güvenilir ve tarafsız bilgiler sağlar.

-İşletme faaliyetlerinde yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını saptar. Denetlenmiş ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanmış olan vergi beyannameleri ile devletin vergi kaybını azaltmış olur.

-İşletme yönetimi, ortaklar ve çalışan arasında sahtekarlık yapılmasına engel olarak işletmedeki sahtekarlık (fraud) riskinin azalmasını sağlar. Yöneticiler ve ortaklar arasındaki güvensizlik azalmış olur. İşçi ve işveren arasındaki anlaşmazlıklar da güvenilir bilgiler neticesinde daha kolay çözüme ulaşır. İşletmeye yatırımda bulunmak isteyen veya işletme ile ilişkili diğer kişilere de objektif ve güvenilir bilgi sağlayarak risklere karşı korur.

-İşletmelerin finansal verilerinin güvenilir olması devletin ekonomik planlarının, değerlendirmelerinin daha gerçekçi ve başarılı olmasına katkıda bulunur. Teşvik politikaları ve kredi politikalarında daha verimli olunmasına katkıda bulunur.

-Aynı şekilde, güvenilir finansal veriler işletme yönetiminin planları ve yatırım hedeflerinin gerçekçi ve başarılı olmasını sağlar.

¹⁰⁴Tuğrul Dirimtekin, **Muhasebede Denetim Raporları**, Bursa: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No: 8, 1981, sy. 9-10

-Güvenilir ve doğru finansal tablolar ve raporlarla yapılan analizler işletmenin mali durumu konusunda ilgili ve yetkili kişilere doğru bilgiler sunar.

Böylece işletmelerin kredi riski azalır ve kredibilitesi artar. Kredi veren kurumlar için de kredi riskini azalır, verimli olmayan işletmelere kredi verilmesi önlenir. Sonuç olarak, bağımsız denetim, sermaye piyasası kurumları aracılığı ile yatırımcıların ve tasarrufların korunmasına yardımcı olur.

3.2.3.Bağımsız Denetim Türleri

Bağımsız denetim türleri Sermaye Piyasası Kurulu kapsamında denetime tabi şirketler açısından sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.¹⁰⁵

3.2.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimi ifade eder.

3.2.3.2.Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.

¹⁰⁵ Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri:X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Teblig, Madde 19.

3.2.3.3.Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir. Özel denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibariyle hazırlanmış olması esastır.

3.2.4.Bağımsız Denetim Raporu

Denetim sürecinin son evresi denetçi yargısının belirtildiği denetim raporudur. Denetim raporları kısa şekilli denetim raporu ve uzun şekilli denetim raporu olmak üzere başlıca iki türdedir. En yaygın olarak kullanılan rapor kısa şekilli denetim raporudur. Bu rapora "*Özet rapor*" veya "*denetçinin standart raporu*" adı da verilir. Denetim raporu denetçinin ilgili gruplarla haberleşmesini sağlayan tek önemli araçtır. İlgili grupların yada genel anlamda kamunun tamamlanan denetim çalışması ile ilgili olarak gördükleri tek belge denetçinin sunduğu rapordur.¹⁰⁶

Denetçinin denetim çalışmaları sonucunda işletme hakkında elde ettiği sonuçları yansıttığı denetim raporlarının iki türü söz konusudur.Bunlar;

Kısa Şekilli Denetim Raporu

Standart rapor olarak da ifade edilene kısa şekilli denetim raporu, denetimin içeriği ve denetçinin görüşünden oluşur.Denetçinin, denetimi sonucu ulaştığı görüşe çok kısa ve özet olarak değinilen bu tüm raporlar, genellikle mali tabloların denetiminde kullanılır ve işletme ilgilileri için hızlanır.

¹⁰⁶Ozan Akar ,a.g.e, sy : 72

Uzun Şekilli Denetim Raporu

Denetçinin yaptığı denetim çalışmalarının ve elde ettiği tüm sonuçların kapsamlı bir şekilde yer aldığı rapordur. Genellikle işletme yönetimi için hazırlanan bu tür raporlarda, denetçinin açıklama ve yorumlarına da yer verilir.¹⁰⁷

Denetçi düzenleyeceği denetim raporu ile dörk farklı görüş belirtebilir. Bu görüşler olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş, ve görüş bildirmekten kaçınma olarak sıralanır.

Olumlu görüş bildirme

Muhasebe ilkeleri, açıklık doğru güvenilir uygulanmıştır. Denetim çalışmalarında standart şartsız (olumlu) bir denetim raporu düzenlenmek için gerçekleşmesi gereken koşullar şunlardır:¹⁰⁸

- Genel standartlara, denetim çalışmalarında uyulmuştur.

-Denetim çalışmaları, çalışma alanı standartlarına uygun olarak yürütülmüştür.

-İncelenen mali tablolar, genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmiştir.

-Önceki yıl mali tabloları ile incelenen yılın mali tablolarında uygulanan muhasebe politikaları uyum içerisindedir.

-Mali tablolarda yer alan bilgiler yeterli açıklıktadır.

-İşletmeyle ilgili olarak mali tabloları etkileyecek bir belirsizlik bulunmamaktadır.

¹⁰⁷Mehmet Bakır, **Denetim**, Trabzon: Ayay Yayınları, Şubat, 2007, sy. 48

¹⁰⁸Cem Durmuş, Oktay Taş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, 2006, sy:113

Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçinin aşağıda açıklayacağımız nedenlerle bir işletmenin mali tabloları hakkında olumsuz görüş bildirmesi şeklindedir. Denetçiyi olumsuz görüş bildirmeye iten koşullar aşağıda sıralanmıştır.¹⁰⁹

-Genel Kabul görmüş muhasebe ilkerinden mali tabloların bütünlüğünü bozacak biçimde önemli sapmalar

-Muhasebe politikalarının devamlılığında çok önemli sapmalar

-Tam açıklama kuralından çok önemli düzeyde ayrılma

Şartlı Görüş Bildirme

Şartlı rapor, bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olmasını ifade eder. Şartlı görüş içeren raporda, görüşün dayanağını oluşturan aykırılıkların belirtilmesi gerekir. Tebliğde şartlı görüş bildirme haline örnek olarak, ortaklığın bir şubesinde fiili stok sayımı yapılamaması nedeniyle miktarlar ile kaydi miktarların karşılaştırılmasını mümkün olamaması durumu gösterilmiştir.¹¹⁰

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçinin ve denetlenen ortaklığın iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi halinde, “olumlu”, “olumsuz” veya “şartlı” görüşlerden birine ulaşılamıyorsa görüş bildirmekten kaçınılır. Görüş bildirmekten kaçınma halinde, kaçınmaya yol açan sebepler neler ise açıklama bölümünde yer verilmesi şarttır.¹¹¹

¹⁰⁹Nejat Bozkurt, a.g.e, sy.371

¹¹⁰Yasin Ulusoy, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2007, sy.152

¹¹¹Yasin Ulusoy ,a.g.e , sy.153

3.3. Bağımsız Denetimin Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Önemi

Toplumun büyümesi, iktisadi yaşamın gelişip karmaşıklaşması ve iktisadi yaşama katılan menfaat sahiplerinin çoğalması nedeniyle güvenilir bilgi elde etme gereksinimi artmaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere, finansal tablo kullanıcıları, kendi çıkarları doğrultusunda işletme ile ilgili olarak çeşitli kararlar almak durumundadır. Amaçlara uygun, doğru ve tutarlı karar verebilmek için, karara esas teşkil eden bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir.

Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engellemekte, topluma ve karar alıcının kendisine zarar vermektedir. Muhasebe işlemlerinin çokluğu ve karmaşıklığı, mali tablo kullanıcılarının işletmeden uzak olması, mali tablo kullanıcıları ile mali tablo hazırlayıcıları arasındaki çıkar çatışması ve bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması söz konusu bilgilerin kasıtlı veya kasıtlı olmadan yapılan hata ve yanlışlıkları içermesini mümkün kılmaktadır. Yapılan hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla işletme dışında olan ve bağımsızlığı ulusal ve uluslararası düzenlemelerle belirlenmiş uzman kişilerce yapılan denetim sonucunda bilgilerin güvenilir olup olmadığı hususunun raporlara bağlanarak ortaya konulması esası benimsenmiştir.

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye, denetlenen işletme ortaklarına, denetlenen işletme ile ilgili üçüncü kişilere, iş hayatının diğer üyelerine, kamu kuruluşlarına ve ekonomiye yararları için oldukça fazladır.

Farklı ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarını olabildiğince ortadan kaldırmak amacıyla 1973 yılında çalışmalarına başlayan ve 2001 yılında yeniden yapılanarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) adını alan komite, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) yayımlamakta ve belirli süreçler içerisinde mevcut standartları güncelleştirmektedir.¹¹²

¹¹²Hamide Özyürek, **Uluslararası Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi**, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi,Cilt :4 , Sayı :2, 2012

3.4. SPK 'a Göre Bağımsız Denetim

Sermaye piyasasında bağımsız denetim Seri:X No:22 “ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ” ile açıklanmıştır. SPK mevzuatı yönünden yapılan denetlemeler ; kurul denetçilerince yapılan denetlemeler ve bağımsız dış denetim kurumlarınca yapılan denetlemeler olmak üzere ikiye ayrılır. SPKn.'a göre bağımsız denetimin tanımı “ *Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerinin doğruluğunun ve gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır* ” şeklinde yapılmıştır.¹¹³ Bağımsız dış denetim, SPK tarafından genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun dipnotlarıyla birlikte işletmelerin yıllık ve ara dönemler itibariyle düzenlemiş oldukları bilanço ve gelir tablosu ile ek finansal tabloların (fon akım tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kar dağıtım tablosu) incelenmesini, tespit edilen sonuçların bir raporla kamuya duyurulmasını sağlar.¹¹⁴

SPKn.'nun Seri: X No:25 34.kısım sayılı tebliğine göre yıllık finansal tabloların sürekli bağımsız denetimden geçmesi zorunludur. Aracılık faaliyetinde bulunmak üzere bankalar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, yatırım ortaklıkları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, ipotek finansmanı kuruluşları, hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar, borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşlarının kamuya açıklanması zorunlu yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabidir. Bağımsız dış denetimde, müşteri ile bağımsız denetim kuruluşu arasındaki ilişki “ bağımsız denetim sözleşmesi*” ile düzenlenir. Sözleşme bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında bağımsız denetim çalışması öncesinde ve bu çalışmanın devamı sırasında uyulacak şartların yazılı olarak belirlendiği hükümleri içerir. SPKn. 'nun Seri:X No:22 sayılı tebliğın

¹¹³Ümit Ataman , Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Ankara :Alfa Yayınları, Yayın No: 876,, Ocak 2001. sy. 22

¹¹⁴ Ümit Ataman , Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, a.g.e , s .141

üçüncü kısım birinci bölümüne göre bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar.¹¹⁵

3.5.Yeni TTK' a Göre Bağımsız Denetim

1956 yılından beri yürürlükte bulunan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu” dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler sonucunda gereksinmeleri karşılayamaz hale gelmiş, daha kullanılabilir ve küresel ekonomi düzeni ile uyumlu yeni bir ticaret kanununun oluşturulması kaçınılmaz olmuştur. Bunun yanında Türkiye'nin uluslararası ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde finansal raporlamada şeffaflık, tutarlılık gibi güncel ve genel kabul görmüş kavramları içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması zorunluluk olarak görülmüştür.

1999-2005 yılları arasında yapılan kapsamlı çalışmalar neticesinde 2005 yılında tasarısı hazırlanan yeni kanun “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” adıyla nihayet 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda görüşülüp kabul edilmiş, 14 Şubat 2012'de 27846 sayılı T.C. Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun genel olarak yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiş olup, muhasebe mesleğini ilgilendiren muhasebe standartları ile sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin hükümlerin yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiştir.

Kanunla muhasebe mesleği açısından muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama ile birlikte bağımsız denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiştir. Kanunda halka açık olsun veya olmasın tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na

¹¹⁵ <http://www.spk.gov.tr> , SPK Mevzuatı Seri : X No:22 Kısım :3 , Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ – Bağımsız Denetim Sözleşmesi s.14

uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulama zorunluluğu getirilmiştir.¹¹⁶

6102 sayılı Yeni TTK'nın pek çok yeni hükmü AB müktesebatına paralel düzenlemeler getirmekte olup Yeni TTK ile AB uyum sürecinde önemli bir adım atılmış olmaktadır. Yeni TTK Türk iş hayatı için çağdaş ve reformcu bir yaklaşımla hazırlanmıştı. Yeni TTK esas itibarıyla şeffaflık ve denetim üzerine oturmaktadır. Yeni TTK kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şirketler hukukunda birçok yenilik öngörmektedir. Yeni TTK'nın getirdiği yenilikler ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını etkileyecek niteliktedir. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile temel ticari işlemler, muhasebeleştirme, kayıt düzeni ve değerlendirme hususları yeni baştan ele alınacaktır. Türk iş dünyasına yön veren yasalarda 54 yıl sonra gelen bu kapsamlı değişiklik Türk şirketlerini dünya klasmanına taşıırken, getirdiği çağdaş ve ayrıntılı düzenlemeler ile ekonomide ciddi bir dönüşümün başladığını haber vermektedir.

Mali tabloların denetlenmesi konusunda hassas davranan Yeni TTK Tasarısının getireceği en önemli yenilik, Türkiye Muhasebe Sistemi'nde köklü bir değişiklik yapacak olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) çevirisi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) şirket büyüklüğü, halka açık olma ya da olmama farkı gözetilmeksizin, tüm ticaret şirketlerinde uygulanması zorunluluğunun getirilmesidir. Bu uygulama ile muhasebe uygulamalarına köklü değişiklikler gelecektir. Mevcut muhasebe uygulamasında, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerince yapılan birçok muhasebe işleminde değişiklikler oluşacaktır.

Ayrıca KGK küçük ve orta ölçekli işletmelerde TMS'nin uygulamasını kolaylaştırıcı UFRS ile uyumlu sadeleştirme çalışmalarını halihazırda yürütmektedir. Özellikle bu husus, işletmelerin çok önemli bir kısmının KOBİ niteliği taşıdığı ülkemizde standartların uygulanmasını hızlandıracak olumlu bir gelişmedir.

¹¹⁶ Vasfi Haftacı, Cemkut Badem, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011

Tasarının yürürlüğe girmesi ile birlikte şirketler mevcut değerlendirme yöntemlerini bırakarak UFRS'ye uygun değerlendirme yöntemlerini kullanacaklardır. Bilindiği gibi VUK'a göre değerlendirme ölçüleri, maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer ve vergi değeridir. UFRS uygulaması ile değerlendirme işlemlerinde net gerçekleştirilir değer kavramı ortaya çıkmaktadır. Net gerçekleştirilir değer, tahmini satış fiyatlarından tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış giderleri düşülerek bulunan değerdir. UFRS'ye göre stokların değerlemesi maliyet bedelleri ile net gerçekleştirilir değerini düşük olanı ile yapılacaktır. Net gerçekleştirilir değerini düşük çıkması durumunda, VUK'a göre belirlenmiş maliyet bedeli ile oluşan fark değer düşüklüğü olarak satılan malların maliyetine borç yazılacaktır.¹¹⁷

Yeni TTK'da mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınca amaca uygun gerçek denetimi öngören bir düzenlemeye gidilmiştir. Yeni TTK'da sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun denetimi ve denetçiler üç ayrı kategoride düzenlenmiştir. Bunlar ;

- Bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler,
- İşlem denetimi ve işlem denetçileri ve
- Özel denetim ve özel denetçilerdir .

6762 sayılı TTK'da anonim şirketin üç kanuni organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan "murakıplar" eli ile yapılan denetleme 6102 sayılı Yeni TTK ile kaldırılmıştır. Başka bir ifadeyle, 6762 sayılı TTK'da öngörülen murakıplık müessesesi Yeni TTK'da yerini bir bağımsız denetleme kuruluşu veya Yeminli Malî Müşavir (YMM) ya da Serbest Muhasebeci Malî Müşavir (SMMM)'in yaptığı finansal tablolar ile raporların dolayısıyla muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır. Yeni TTK'nın denetim yaklaşımı uzman, mesleki yönden

¹¹⁷Emin Yürekli ,**Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Şirket Şeffaflığı ve Mali Tablolar Konusunda Getirdiği Yenilikler**,Muhasebe ve Finansman Dergisi,Sayı 46 2010

yeterli, teknik donanımlı, hukuki anlamda özenli, sorumluluğunun bilincinde olan, bağımsız bir denetçi tarafından Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'na uygun, meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan ve şeffaf bir denetim olacaktır. Yeni TTK'nın 397-406. maddelerinde düzenlenen bağımsız denetim vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunmasını içermemektedir¹¹⁸.

6762 sayılı TTK'da hüküm bulunmayan ancak 6102 sayılı Yeni TTK ile getirilen bağımsız denetim ile ilgili yenilikler şöyle özetlenebilir:

1) Yeni TTK madde 397'ye göre bağımsız denetimin kapsamına muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetimi ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetimi girmektedir. Ayrıca, Yeni TTK madde 398'e göre şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye yönelik bir sistemin mevcut olup olmadığı ve bu sistemin işleyip işlemediğinin denetimi de bağımsız denetimin kapsamındadır.

2) Yeni TTK madde 397'ye göre sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından UDS ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS)'na göre denetlenir.

3) Yeni TTK madde 398'e göre finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi TMS / TFRS'ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini kapsamaktadır.

4) Yeni TTK madde 397'ye göre denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

¹¹⁸Hikmet Ulsan, Elçin Eren ,Çağrı Köylü, **6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma**,Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2012

5) Yeni TTK madde 397 ve 635'e göre halka açık olsun veya olmasın hem büyük sermaye şirketleri ve şirketler topluluğu hem de küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir.

6) Yeni TTK madde 400'e göre denetçi, ancak ortakları, YMM veya SMMM unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketleri bir veya birden fazla YMM veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilirler.

7) Yeni TTK madde 400'de denetçinin bağımsızlığını koruyabilmek amacıyla sermaye şirketlerinde denetçi olamayacaklar belirlenmiştir. Buna göre, 6762 sayılı TTK'ya göre murakıp olarak seçilebilen pay sahipleri artık bağımsız denetçi olamamaktadır. Ayrıca, Yeni TTK'da denetçinin bağımsızlığını koruyabilmek için bir bağımsız denetleme kuruluşunun bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi istenmektedir. Bunlara ilaveten, denetçinin bağımsızlığını koruyabilmek için Yeni TTK'da denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesi ve bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapması da yasaklanmıştır.

8) Yeni TTK geçici madde 3'e göre denetçilerin denetlemelerini bu Kanun hükümleriyle standartlara ve amaca uygun olarak yapmalarını sağlamak için denetçilerin yerinden ve internette, denetleme belgelerine erişim suretiyle ve ayrıca gerekli bilgileri de alarak kamu adına denetleyici tüzel kişiliğe haiz bir üst kurum tarafından denetlenmesi gerekir.

9) Yeni TTK madde 1524'e göre sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ve denetçi raporlarının internet sitesinde yayımlanması ve finansal tabloların en az 5 yıl, denetçi raporlarının ise en az 6 ay süre ile bu sitede kalması gerekmektedir.

Yukarıdaki bilgilere göre 6102 sayılı Yeni TTK'nın bağımsız denetim ile ilgili getirdiği yeniliklerin en önemlisi şirket denetimlerinin YMM ve SMMM'ye bırakılması ve denetimin UDS ile uyumlu TDS'ye göre yapılmasıdır. Yeni TTK'da

denetim işlevi önceki sistemden farklı olarak tamamen bağımsız denetçilere verilmiş ve denetçiler şirket organı olmaktan çıkarılmıştır.¹¹⁹

3.6. Ara Dönem Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Ara dönem bir hesap döneminin başından ara finansal tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen bir yıldan kısa ve en az bir aylık süreyi kapsayan dönemdir. Ara denetim ise ara dönemde çıkarılan bilanço, gelir tablosu ve bunların eki olan dipnotlar ile ek finansal tabloların bağımsız dış denetleme yapan denetim kuruluşu tarafından yapılan sınırlı bağımsız denetimdir.

Ara dönem finansal tablolarını inceleyen bağımsız denetçi, yıllık finansal tabloların bağımsız denetimini de gerçekleştirdiğinden, işletme, faaliyet koşulları, çevresiyle olan ilişkileri ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibidir. Bu bilgiler, inceleme sırasında güncellenerek, gerek bilgi toplama gerekse analitik inceleme tekniğinin uygulanmasında kullanılır.¹²⁰

Bağımsız denetçi incelemeyi, yıllık finansal tabloların bağımsız denetimi çalışmasında uyulması gereken bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik gibi tüm etik ilkelere uymak suretiyle gerçekleştirir.

Bağımsız denetçi inceleme raporuna incelemenin, bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bir bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar kapsamlı olduğuna ve bağımsız denetçiye tüm önemli hususların tespitine ilişkin makul güvence sağlamadığına, dolayısıyla da bağımsız denetim görüşü belirtilmediğine dair açıklama ekler.

Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması için söz konusu tablolarda önemli değişiklik yapılması gerektiği kanaatine ulaşırsa, şartlı veya olumsuz sonuç açıklayabilir.

¹¹⁹Hikmet Uluşan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, a.g.e

¹²⁰ <http://www.spk.gov.tr> , SPK Mevzuatı Seri : X No:22 Kısım : 34 , Ara dönem finansal tabloların incelenmesi s. 133-134

Aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım fonları, yatırım ortaklıkları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, ipotek finansmanı kuruluşları, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıkların, altı aylık ara dönem finansal tabloları incelemeye (sınırlı bağımsız denetim) tabidir.¹²¹

Ara dönem finansal tablolara ait inceleme raporu örnekleri için bkz EK-

3.6.1.Uluslararası Muhasebe Standartlarında Ara Dönem Raporlamaya İlişkin Düzenlemeler

“TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 02/02/2006 tarih ve 26068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 45 sıra no’lu,
2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no’lu,
4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
5. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 94 sıra no’lu,
6. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 119 sıra no’lu,
7. 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 205 sıra no’lu,
8. 29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra no’lu,
9. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu,
10. 17/07/2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 11 sıra no’lu tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.¹²²

¹²¹ Ümit Ataman , Rüstem Hacıüstemoğlu, Nejat Bozkurt a.g.e , s .143

¹²² http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS34.pdf (Erişim Tarihi: 20.07.2013)

4. UYGULAMA

Murat A.Ş. üretim sektöründe faaliyet göstermek üzere 01.01.2013 tarihinde kurulmuş olan bir şirkettir. Şirket kendi ürettiği malları satmakta ayrıca mallara ait olan yan ürünlerin satışlarını da acenta olarak gerçekleştirmektedir. Şirket'in 30.06.2013 tarihi itibarıyla VUK' a uygun olarak hazırlanmış mizanı aşağıdaki şekildedir. Şirket yasal mizanı baz alarak UFRS'ye uygun bir mali tablo hazırlanıp yasal mizana göre hesapları denetimden geçmektedir. Bu denetim ile alakalı kullanılan denetim prosedürleri ve finansal tablo aşağıda yer almaktadır.

Hesap	Hesap Adı	30.06.2013 Borç/Alacak
100	Kasa	15,000
102	Bankalar	800,000
120	Alıcılar	310,000
121	Alacak Senetleri	120,000
122	Alacak Senetleri Reeskontu(-)	(10,000)
150	İlk Madde ve Malzeme	280,000
152	Mamüller	110,000
181	Gelir Tahakkukları	10,070
253	Tesis,Makine ve Cihazlar	610,000
255	Demirbaşlar	210,000
257	Birikmiş Amortisman(-)	(50,000)
320	Satıcılar	(200,000)
370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılığı	(23,794)
500	Sermaye	(2,000,000)
600	Yurtiçi Satışlar	(1,067,070)
601	Yurtdışı Satışlar	(500,000)
610	Satıştan İadeler(-)	140,000
620	Satılan Mamuller Maliyeti(-)	500,000
631	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	310,000
632	Genel Yönetim Giderleri(-)	400,000
657	Reeskont Faiz Giderleri(-)	12,000
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılığı(-)	23,794
		<hr/>
		0
		<hr/> <hr/>

Tablo:4 Murat A.Ş 30.06.2013 Mizanı

- 1) Şirketin “100 Kasa” hesabında bulunan 15.000 TL’lik bakiye şirketin 30.06.2013 tarihinde mesai bitiminde gerçekleştirmiş olduğu kasa sayımına istinaden tutulan imzalı kasa sayım tutanağında belgelenmiş ve tutanak tarafımızca alınıp bakiye ile doğruluğu test edilmiştir.

Kasa sayım tutanağı örneği için bkz (EK-7)

- 2) Şirket tarafından alınmış olan “102 Bankalar” hesabının cari kırılımı şu şekildedir.

Hesap	Hesap Adı	Tutar
102.00	A Bankası	200.000
102.10	B Bankası	100.000
102.20	C Bankası	100.000
102.30	D Bankası	100.000
102.40	E Bankası	90.000
102.50	F Bankası	80.000
102.60	G Bankası	50.000
102.70	H Bankası	40.000
102.80	I Bankası	30.000
102.90	J Bankası	10.000
		800.000

Tablo:5 Murat A.Ş 30.06.2013 “102 Bankalar” Cari Hesap Kırılımı

İlgili banka hesaplarından “A Bankası” ve “C Bankası” vadeli hesaplar olup, diğer hesaplar vadesiz hesaplardır. Hesaplar ile ilgili şirket tarafından alınan iletişim bilgileri sonrası ilgili hesaplar için mutabakatlar hazırlanıp yollanmış ve gelen cevaplar doğrultusunda mizanda bulunan tutarlar ile mutabakattaki tutarlarda herhangi bir fark gözlemlenmemiştir.

Bankalara yollanan mutabakat örneği için bkn (EK-8)

Vadeli hesaplar ile ilgili bilgiler ise şu şekildedir:

Banka İsmi	Açılış	Vade	Ana Para	Para Cinsi	Faiz Oranı
A Bankası	10.01.2013	20.12.2013	200,000	TL	7.20%
C Bankası	10.01.2013	20.11.2013	100,000	TL	6.80%

3) Şirket tarafından alınmış olan “120 Alıcılar” hesabının cari kırılımı şu şekildedir.

Hesap	Hesap Adı	Tutar
120.00	A A.Ş	80.000
120.01	B A.Ş	70.000
120.02	C A.Ş	50.000
120.03	D A.Ş	40.000
120.04	E A.Ş	30.000
120.05	F A.Ş	20.000
120.06	G A.Ş	15.000
120.07	H A.Ş	10.000
120.09	I A.Ş	5.000
120.10	J A.Ş	(10.000)
		310.000

Tablo 6 : Murat A.Ş 30.06.2013 “120 Ticari Alacaklar” Cari Hesap Kırılımı

Alacaklara ilişkin mutabakatlar gönderilmiş olup gelen cevaplar neticesinden ilgili hesaplarla doğruluğu teyit edilmiştir.Gönderilen örnek mutabakat için bkz (EK-9)

Alacaklar ile ilgili şirketten alınan bilgiye göre 10.000 TL bakiyeli “H A.Ş” şirketin iştiraklerinden biri olduğu öğrenilmiştir. Finansal tablolarda ilişki şirketlere olan alacaklar ayrı olarak gösterilmektedir. Bu nedenle ilgili tutar “120.1 İlişkili Şirketlerden Alacaklar” hesabına sınıflanmıştır.

30.06.2013		
120	Alıcılar	10,000
120.1	İlişkili Şirketlerden Alacaklar	
	120 Alıcılar	10,000
	120.07 H A.Ş	
////		

UFRS’ da daha gerçekçi bir raporlama için, alacaklar ve borçlar bugünkü değerine indirgenerek raporlanmaktadır. Alacakların vadeleri üzerinden yapılmış olan çalışma sonrasında alacakların bugünkü değeri 305.197 TL olarak hesaplanmıştır.Şirketin alacakların vadelerine göre kullanılan faiz oranına göre hesaplanmış olduğu reeskontlar yeniden hesaplama yöntemiyle tekrardan yapılmış ve çalışmada çıkan farkın önemlilik düzeyinden düşük olması nedeniyle şirketin yapmış olduğu kayıt esas alınmıştır. Bu farkın

nedeni şirket reeskont oranlarında Dips oranlarını kullanmaktadır. Denetimde kullanılan oran ise KAS Bülteninde yer alan ağırlık ortalama faiz oranıdır(%6.05). İlişkili tarafa ait bakiyenin vadesi kısa olduğu için çalışmaya dahil edilmemiştir.

Murat A.Ş K-1
Ticari Alacaklar İçin İndirgenmiş Tutar
@30.06.2013 XXX
(TL, FULL) XXX

30.06.2013											
Dönem	Bakiye Tuta	Vade	Alıcı-Satıcı	Vadeye Kalan Gün	Hesap Kodu	Faiz Oran %	Reeskont Edilmiş Tutar	İndirilecek Tutar	KAS Faiz Oran	Reeskont Edilmiş Tutar Denetim	Fark
Haziran	80,000	27.08.2013	Alıcı	58	120.00	6.11%	79,239	761	6.05%	79,246	(7)
Haziran	70,000	15.09.2013	Alıcı	77	120.01	6.11%	69,118	882	6.05%	69,126	(8)
Haziran	50,000	15.08.2013	Alıcı	46	120.02	6.11%	49,623	377	6.05%	49,626	(4)
Haziran	40,000	04.03.2014	Alıcı	247	120.03	6.11%	38,405	1,595	6.05%	38,420	(15)
Haziran	30,000	09.10.2013	Alıcı	101	120.04	6.11%	29,505	495	6.05%	29,510	(5)
Haziran	20,000	01.11.2013	Alıcı	124	120.05	6.11%	19,596	404	6.05%	19,599	(4)
Haziran	15,000	27.08.2013	Alıcı	58	120.06	6.11%	14,857	143	6.05%	14,859	(1)
Haziran	5,000	26.12.2013	Alıcı	179	120.08	6.11%	4,855	145	6.05%	4,856	(1)
	<u>310,000</u>						<u>305,197</u>	<u>4,803</u>			<u>(45)</u>

Tablo 7 : Murat A.Ş 30.06.2013 Ticari Alacaklar İçin İndirgenmiş Tutar

30.06.2013	
657 Reeskont Faiz Giderleri(-)	4,803
122 Alacak Senetleri Reeskontu(-)	4,803
////	

Şirketin "E A.Ş"den olan alacağı tahsil kabiliyetinin çok düşük olduğunu belirtmiş ve bu alacak için henüz dava açılmadığını bildirmiştir. (Davalık durum olup olmadığı tarafımızdan şirketin avukatından almış olduğumuz avukat mektubunda teyit edilmiştir. Tarafımızdan yollanan avukat mektubu örneği için bkz. (EK-10). Tahsil kalibiyeti olmayan bu tutar için VUK'taki gerekçelerin yerine gelmesi beklenmeden karşılık ayrılmaktadır(UMS-39).

30.06.2013	
128	Şüpheli Ticari Alacaklar 30.000
128,01	Şüpheli Alacak "E A.Ş"
654	Karşılık Giderleri(-) 30.000
	120 Alıcılar 30.000
	120.04 E A.Ş
	129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-) 30.000
////	

Hesapta yer alan “J A.Ş” müşterisine ait olan 10.000 TL’lik ters bakiye “340 Alınan Sipariş Avansları” hesabına sınıflanmıştır.

		30.06.2013		
120	Alicılar		10.000	
120,10	J A.Ş			
	340 Alınan Sipariş Avansları			10.000
		////		

- 4) Alacak senetlerinin, bilanço tarihine indirgenmiş değeri, UFRS uyarınca tekrar hesaplanmış ve 117,006 TL olarak bulunmuştur.

Ayrıca vadelerine göre ayrılmayan senetlerin çalışmaya göre uzun kısa vade ayrımı yapılmış ve gerekli yerlere sınıflandırılmıştır. UMS 39’a göre maliyet bedelleri ile yer alan alacakların VUK’a göre hesaplama ile farklılıkları için düzeltme kaydı atılmıştır.

MURAT A.Ş	K-2
Alacak Senetleri İçin Yapılan UMS 39 Çalışması	
@: 30.06.2013	xxx
(TL FULL)	xxx

Vade tarihi	Para birimi	A		B	C	D=A/(1+C)^(B/365)	E=A-D	30.06.2013
		Tutar	Senet					Kalan Vade
25.06.2013	TL	50,000	İstanbul A.Ş	-5	0.00%	50,000	0	
15.10.2013	TL	30,000	Samsun A.Ş	107	7.24%	29,392	608	
20.06.2013	TL	5,000	Ankara A.Ş	-10	0.00%	5,000	0	
20.08.2013	TL	10,000	İzmir A.Ş	51	7.37%	9,901	99	
15.10.2014	TL	20,000	Bodrum A.Ş	472	7.64%	18,184	1,816	
02.11.2014	TL	5,000	Alaçatı A.Ş	490	7.64%	4,529	471	
		120,000				117,006	2,994	
	Tutar							
Kısa Vade		95,000	707					
Uzun Vade		25,000	2,287					
		120,000	2,994					

Tablo 8 : Murat A.Ş 30.06.2013 Alacak Senetleri UMS 39 Çalışması

30.06.2013		
221	Alacak Senetleri	25,000
121	Alacak Senetleri	25,000
121.1	Bodrum A.Ş	20,000
121.2	Alaçatı A.Ş	5,000
////		

30.06.2013		
657	Reeskont Faiz Giderleri(-)	707
122	Alacak Senetleri Reeskontu(-)	707
////		

30.06.2013		
657	Reeskont Faiz Giderleri(-)	2,287
222	Alacak Senetleri Reeskontu(-)	2,287
////		

- 5) Şirketin 30.06.2013 tarihinde yapmış olduğu stok sayımında gözlemci olarak yer alınıp sayıma eşlik edilmiştir. Fiziki stokların gözlemlenmesi yoluyla ve soruşturma yapılarak; elde bozulmuş olan stokların bulunup bulunmadığına ve stok üzerinde fiziki kontrolün yeterli olup olmadığına araştırılmıştır.

Gözlem günü itibariyle eldeki stokların fiyat ve miktarlarını içeren stok listesi alınmış olup bu doğrultuda sayım gerçekleşmiştir. Sayım ile ilgili tutulan sayım tutanağına göre stokların tutarları mizana eşleşmekte ve herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Stoklar ile ilgili yapılan çalışmalarda vadeli alımlarda 100.000 TL vade farkı ödendiği ve bunun 80.000 TL'lik kısmının satılan mamuller maliyetine aktarıldığı geri kalanının ise "150 İlk Madde ve Malzeme" hesabında durduğu görülmüştür. UMS-2'e göre stok alımı sırasından katlanılan finansman giderlerinin stok maliyetlerine yansıtılmaması gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle bu gider finansman giderleri içerisinde sınıflanmaktadır.

30.06.2013		
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	100,000
620	Satılan Mamuller Maliyeti(-)	80,000
150	İlk Madde Malzeme	20,000
150.1	Vade Farkı	
////		

- 6) Şirket mamüllerine ait satılabilir fiyatının 100.000 TL olduğu tespit etmiş ve bu satışlara ait olarakta 2.000 TL satış gideri olacağını tahmin etmektedir. UMS-2 ‘ e göre stokların maliyet bedelleri yada net gerçekleşebilir değerlerinin düşük olanı ile değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Net gerçekleşebilir değer tahmini satış fiyatlarından tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış giderleri düşülerek bulunmaktadır.VUK’a göre 110.000 TL olan mamüllerin net gerçekleşebilir değerleri 98.000 TL’dir. Aradaki 12.000 TL’lik tutar stok değer düşüklüğü olarak ayrılmıştır.

30.06.2013	
620 Satılan Mamuller Maliyeti(-)	12,000
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	12,000
////	

- 7) “181 Gelir Tahakkukları” hesabında yer alan tutarın bankalarda yer alan vadeli hesaplardan doğan faizlere ait olduğu görülmüştür. Bu vadeli hesaplara ait olarak çalışma tekrardan yapılmış olup herhangi bir fark gözlemlenmemiştir. Fakat UMS-1 Finansal Tabloların Sunumu standardına göre, tahakkuk eden kalemler ilişkili olduğu (bkz. 2. Dipnot) hesabın altında gösterilmesinin gerekliliğinden tutar “102 Bankalar” hesabı altında sınıflanmıştır.

MURAT A.Ş									
Vadeli Hesap Faiz Hesaplaması									
@30.06.2013									
(TL Full)									
M3									
xxx									
xxx									
R 30.06.2013									
Banka İsmi	A	B	C	D	E	€ F=R-A	Δ G	€ H=C*G	€ I=(H*E)/360*L
	Açılış	Vade	Ana Para	Para Cinsi	Faiz Oranı	Vadeye kalan Süre	Kur	Bakiye TL	Faiz Geliri
A Bankası	10.01.2013	20.12.2013	200,000	TL	7.20%	172	1.0000	200,000	6,840
C Bankası	10.01.2013	20.11.2013	100,000	TL	6.80%	172	1.0000	100,000	3,230
TL VADELİ MEVDUAT								200,000	10,070
								Stopaj	1,511
								Net tahakkuk	8,560

Tablo 9 : Murat A.Ş 30.06.2013 Vadeli Hesap Faiz Hesaplaması

30.06.2013		
102	Bankalar	10,070
120.14	Faiz Tahakkukları	
181	Gelir Tahakkukları	10,070
////		

- 8) UMS-16 standartına göre maddi duran varlıklar için ayrılan amortismanların VUK'a göre farklı olduğu belirtilmiştir. VUK'a göre bir maddi duranın faydalı ömrüne göre yıllık amortisman ayrılması beklenirken, standarta göre amortisman kıst olarak ayrılmaktadır. Şirket tarafından alınan maddi duran varlık listesine göre bu maddi duran varlıklara ait amortismanlar hesaplanmış ve VUK'la arasındaki farklar için düzeltme kaydı atılmıştır.

30.06.2013		
257	Birikmiş Amortisman(-)	10,752
632	Genel Yönetim Giderleri(-)	10,752
632.1	UFRS Amortisman Kaydı	
////		

Tablo 10 : Murat A.Ş 30.06.2013 “253 Tesis, Makine ve Cihazlar” Amortisman Çalışması

MURAT A.Ş												G-1					
253 Makineler Amortisman Çalışması																	
30.06.2013												XXX					
TL												XXX					
												30.06.2013					
												30.06.2013	30.06.2013	Yasala Göre			
												Amortisman	Dönemi	Dönemi	Net Defter	Ayrılan	
Maddi Duran Varlık İsmi	Alım Tarihi	Alım Değeri	Faydalı Ömür	Faydalı Ömür(Ay)	Ay	Yıl	Süresi	Geçen Ay	Amortisman	Değeri	Amortisman	Değeri	Amortisman	Fark			
Tank_1	01.01.2013	70,000	10	120	1	2013	120	6	3,500	66,500	3,500	3,500	0				
Tank_2	01.01.2013	70,000	10	120	1	2013	120	6	3,500	66,500	3,500	3,500	0				
Tank_3	01.01.2013	70,000	10	120	1	2013	120	6	3,500	66,500	3,500	3,500	0				
Tank_4	01.01.2013	70,000	10	120	1	2013	120	6	3,500	66,500	3,500	3,500	0				
Tank_5	01.01.2013	70,000	10	120	1	2013	120	6	3,500	66,500	3,500	3,500	0				
Filtre-Model_1	04.03.2013	50,000	10	120	3	2013	120	4	1,667	48,333	2,500	2,500	(833)				
Filtre-Model_2	04.03.2013	50,000	10	120	3	2013	120	4	1,667	48,333	2,500	2,500	(833)				
Filtre-Model_3	04.03.2013	50,000	10	120	3	2013	120	4	1,667	48,333	2,500	2,500	(833)				
Filtre-Model_4	04.03.2013	50,000	10	120	3	2013	120	4	1,667	48,333	2,500	2,500	(833)				
Jeneratör_1	01.05.2013	25,000	10	120	5	2013	120	2	417	24,583	1,250	1,250	(833)				
Jeneratör_2	01.05.2013	25,000	10	120	5	2013	120	2	417	24,583	1,250	1,250	(833)				
Ölçüm Cihazı	01.05.2013	10,000	5	60	5	2013	60	2	333	9,667	1,000	1,000	(667)				
		610,000									25,333	584,667	31,000	(5,667)			

Tablo 11: Murat A.Ş 30.06.2013 “255 Demirbaşlar” Amortisman Çalışması

MURAT A.Ş													G-2
255 Demirbaşlar Amortisman Çalışması													
30.06.2013													xxx
TL													xxx
													30.06.2013
Asset Type	Alın Tarihi	Alın Değeri	Faydalı Ömür	Faydalı Ömür(Ay)	Ay	Yıl	Amortisman Süresi	30.06.2013 Dönemi Geçen Ay	30.06.2013 Dönemi Amortisman	Net Defter Değeri	Yasala Göre Ayrılan Amortisman	Fark	
Dizüstü Bilgisayar	01.01.2013	5,000	5	60	1	2013	60	6	500	4,500	500	0	
Dizüstü Bilgisayar	01.01.2013	5,000	5	60	1	2013	60	6	500	4,500	500	0	
Dizüstü Bilgisayar	01.01.2013	5,000	5	60	1	2013	60	6	500	4,500	500	0	
Dizüstü Bilgisayar	01.01.2013	5,000	5	60	1	2013	60	6	500	4,500	500	0	
Dizüstü Bilgisayar	01.01.2013	5,000	5	60	1	2013	60	6	500	4,500	500	0	
Dizüstü Bilgisayar	01.01.2013	5,000	5	60	1	2013	60	6	500	4,500	500	0	
Dizüstü Bilgisayar	01.01.2013	5,000	5	60	1	2013	60	6	500	4,500	500	0	
Dizüstü Bilgisayar	01.01.2013	5,000	5	60	1	2013	60	6	500	4,500	500	0	
Müdür Koltuk	01.01.2013	2,000	7	84	1	2013	84	6	143	1,857	143	0	
Misafir Koltuğu	01.01.2013	2,000	7	84	1	2013	84	6	143	1,857	143	0	
Misafir Koltuğu	01.01.2013	2,000	7	84	1	2013	84	6	143	1,857	143	0	
Fotokopi Makinası	15.02.2013	1,000	5	60	2	2013	60	5	83	917	100	(17)	
Fotokopi Makinası	15.02.2013	1,000	5	60	2	2013	60	5	83	917	100	(17)	
Fotokopi Makinası	15.02.2013	1,000	5	60	2	2013	60	5	83	917	100	(17)	
Fotokopi Makinası	15.02.2013	1,000	5	60	2	2013	60	5	83	917	100	(17)	
Üst Yönetim Bölümü Mobilyalar	05.05.2013	20,000	6	72	5	2013	72	2	556	19,444	1,691	(1,135)	
Tekli Çalışma Masası	01.01.2013	1,500	6	72	1	2013	72	6	125	1,375	125	0	
Tekli Çalışma Masası	01.01.2013	1,500	6	72	1	2013	72	6	125	1,375	125	0	
Tekli Çalışma Masası	01.01.2013	1,500	6	72	1	2013	72	6	125	1,375	125	0	
Tekli Çalışma Masası	01.01.2013	1,500	6	72	1	2013	72	6	125	1,375	125	0	
Oval Toplantı Masası	04.04.2013	6,000	5	60	4	2013	60	3	300	5,700	600	(300)	
Gazlı Söndürme Sistemi	15.01.2013	25,000	16	192	1	2013	192	6	781	24,219	781	0	
Televizyon	06.06.2013	3,000	5	60	6	2013	60	1	50	2,950	300	(250)	
Server Donanımı	01.03.2013	100,000	5	60	3	2013	60	4	6,667	93,333	10,000	(3,333)	
Masaüstü Bilgisayar	01.01.2013	3,000	5	60	1	2013	60	6	300	2,700	300	0	
		213,000							13,915	199,085	19,000	(5,085)	

Murat A.Ş
Sabit Kıymet VUK Hareketleri
30.06.2013
TL

G-3

xxx
xxx

		253 Tesis Makine ve Cihazlar	255 Demirbaşlar	Toplam
<u>Alım Değeri</u>				
Açılış Bakiyesi	31.12.2012	-	-	-
Alımlar		610,000	213,000	823,000
Çıkışlar		-	-	-
Kapanış Bakiyesi	30.06.2013	610,000	213,000	823,000
<u>Birikmiş Amortisman</u>				
Açılış Bakiyesi	31.12.2012	-	-	-
Amorti edilecek		(31,000)	(19,000)	(50,000)
Çıkış		-	-	-
Kapanış Bakiyesi	30.06.2013	(31,000)	(19,000)	(50,000)
Net Defter Değeri	30.06.2013	579,000	194,000	773,000

Murat A.Ş
Sabit Kıymet IFRS Hareketleri
30.06.2013
TL

G-4

xxx
xxx

		253 Tesis Makine ve Cihazlar	255 Demirbaşlar	Toplam
<u>Alım Değeri</u>				
Açılış Bakiyesi	31.12.2012	-	-	-
Alımlar		610,000	213,000	823,000
Çıkışlar		-	-	-
Kapanış Bakiyesi	30.06.2013	610,000	213,000	823,000
<u>Birikmiş Amortisman</u>				
Açılış Bakiyesi	31.12.2012	-	-	-
Amorti edilecek		(25,333)	(13,915)	39,248
Çıkış		-	-	-
Kapanış Bakiyesi	30.06.2013	(25,333)	(13,915)	39,248
Net Defter Değeri	30.06.2013	584,667	199,085	862,248

Tablo 12: Murat A.Ş 30.06.2013 VUK - UFRS Sabit Kıymet Hareketleri

9) Şirket tarafından alınmış olan “320 Satıcılar” hesabının cari kırılımı şu şekildedir.

Hesap	Hesap Adı	Tutar
320.00	M A.Ş	60.000
320.01	R A.Ş	50.000
320.02	T A.Ş	40.000
320.03	Y A.Ş	30.000
320.04	U A.Ş	20.000
320.05	O A.Ş	15.000
320.06	P A.Ş	10.000
320.07	V A.Ş	5.000
320.09	N A.Ş	(30.000)
		<u>(200.000)</u>

Tablo 13: Murat A.Ş 30.06.2013 “320 Satıcılar” Cari Hesap Kırılımı

Borçlu hesaplara ilişkin mutabakatlar gönderilmiş olup gelen cevaplar neticesinden ilgili hesaplarla doğruluğu teyit edilmiştir. Yollanmış olduğumuz mutabakatlara ait örnek için bkz (EK-11)

Satıcılar hesabı ile ilgili şirketten alınan bilgiye göre 15.000 TL bakiyeli “O A.Ş” şirketin iştiraklerinden biri olduğu öğrenilmiştir. Finansal tablolarda ilişki şirketlere olan borçlar ayrı olarak gösterilmektedir. Bu nedenle ilgili tutar “320.1 İlişkili Şirketlere Borçlar” hesabına sınıflanmıştır.

30.06.2013		
320	Satıcılar	15,000
320.05	O A.Ş	
320	Satıcılar	15,000
320.1	İlişkili Taraflardan Borçlar	
////		

UFRS' da daha gerçekçi bir raporlama için, alacaklar ve borçlar bugünkü değerine indirgenerek raporlanmaktadır. Ticari borçların vadeleri üzerinden yapılmış olan çalışma sonrasında borçların bugünkü değeri 211.505 TL olarak hesaplanmıştır.Şirketin yapmış olduğu çalışma yeniden hesaplama yöntemiye tekrardan yapılmış ve çalışmada çıkan farkın önemlilik düzeyinden düşük olması nedeniyle şirketin yapmış olduğu kayıt esas alınmıştır. Bu farkın nedeni şirket reeskont oranlarında Dips oranlarını kullanmaktadır. Denetimde kullanılan oran ise KAS Bülteninde yer alan ağırlık ortalama faiz oranıdır(%6.05). (İlişkili tarafa ait bakiyenin vadesi kısa olduğu için çalışmaya dahil edilmemiştir.)

Murat A.Ş
Satıcılar İçin İndirgenmiş Tutar
@30.06.2013
(TL, FULL)

Q-1

xxx

xxx

30.06.2013

Dönem	Bakiye Tuta	Vade	Satıcı	Vadeye Kalan Gün	Hesap Kodu	Faiz Oranı %	Reeskont Edilmiş Tutar	İndirilecek Tutar	KAS Faiz Oranı	Reeskont Edilmiş Tutar Denetim	Fark
Haziran	60,000	15.09.2013	Satıcı	77	320.00	6.11%	59,244	756	6.05%	59,251	(7)
Haziran	50,000	23.09.2013	Satıcı	85	320.01	6.11%	49,305	695	6.05%	49,311	(7)
Haziran	40,000	15.07.2013	Satıcı	15	320.02	6.11%	39,901	99	6.05%	39,902	(1)
Haziran	30,000	04.02.2014	Satıcı	219	320.03	6.11%	28,937	1,063	6.05%	28,947	(10)
Haziran	20,000	20.12.2013	Satıcı	173	320.04	6.11%	19,438	562	6.05%	19,443	(5)
Haziran	10,000	25.12.2013	Satıcı	178	320.06	6.11%	9,711	289	6.05%	9,714	(3)
Haziran	5,000	07.08.2013	Satıcı	38	320.08	6.11%	4,969	31	6.05%	4,969	(0)
	<u>215,000</u>						<u>211,505</u>	<u>3,495</u>			<u>(33)</u>

Tablo 14: Uygulama 30.06.2013 Satıcılar İçin İndirgenmiş Tutar

30.06.2013	
322 Borç Senetleri Reeskontu(-)	3,495
647 Reeskont Faiz Gelirleri	3,495
////	

- 10) Şirket' in 2013 yılı içerisinde 50.000 TL'lik vade farkı uyguladığı ve bunu satış olarak 600 hesabın altına kaydettiği belirlenmiştir. UMS-18 standartına göre yapılan satışlardan elde edilen finansman gelirlerinin, faiz gelirleri olarak kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle ilgili bakiye "642 Faiz Gelirleri" hesabına sınıflanmıştır.

30.06.2013		
600	Yurtiçi Satışlar	50,000
642	Faiz Gelirleri	50,000
642.1	Yurtiçi Satışlar Vade Farkı	
////		

- 11) Şirketin satışlar hesabından yer alan ana faaliyet dışı satışlarına ilişkin 5.000 TL'lik bir bakiyesi bulunduğu hesap detaylarından görülmektedir. Bu tutarın hesaba yanlış kayıt atıldığı öğrenilmiş olup bakiye "602 Diğer Gelirler" hesabına sınıflandırılmıştır.

30.06.2013		
600 Yurtiçi Satışlar	5,000	
602 Diğer Gelirler		5,000
////		

- 12) Şirket kendi ürettiği mallar dışında, Figen Ticaret A.Ş.' nin acentası olmuş, onun ürettiği malları da satmaya başlamıştır. Şirket, her sattığı mal başına belirli bir komisyon almaktadır. 2013 yılı boyunca, 70.000 TL' lik mal satışı gerçekleştirmiş, bunu gelir olarak kayıtlara geçmiştir. 50.000 TL'lik maliyetine "620 Satılan Mamüller Maliyeti" hesabında görülmektedir. UMS-18'e göre komisyon ile gerçekleşen hasılatların (acenta) gelir olarak kaydedilmeyeceği belirtilmektedir. Bu ve benzeri işlemlerde sadece alınan komisyonlara hasılat olarak kaydedilmektedir.

30.06.2013		
600 Yurtiçi Satışlar	70,000	
620 Satılan Mamüller Maliyeti(-)		50,000
643 Komisyon Gelirleri		20,000
643.1 Figen Ticaret A.Ş Satışları		
////		

- 13) Şirketin "631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabının kırılımında ürünlere ait satışları sırasında katlanılan montaj ve hazırlıklarına ait giderlerini "Ürün Montaj ve Kullanıma Hazırlık Giderleri" alt hesabında izlediği görülmüştür. Tutarın 60.000 TL olduğu ve bu giderin ürünlerin satışlarının maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerektiğinden dolayı 60.000 TL'lik tutar sınıflandırılmıştır.

30.06.2013		
620	Satılan Mamuller Maliyeti(-)	60,000
631	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	60,000
631.1	Ürün Montaj Giderleri	
////		

- 14) Personel ve özlük işlerinde hazırlanan ücret bordolarına göre personel maaş ve mesai listesi özlük işleri sorumlusu tarafından hazırlanmaktadır.

Seçilen örneklerle beraber bordro kayıtlarındaki personele ödenen ücretler analitik olarak gözden geçirilmiş olup önemli dalgalanmalar olağandışı ilişkiler olup olmadığı sorgulanmış ve herhangi bir olumsuzluk gözlemlenmemiştir.

- 15) UMS-12'ye göre ticari ve mali karın hesaplanmasından kullanılacak yöntemler ayrılmaktadır.Farklılıklar ilgili bilançoda varlıkları ve borçları etkilemekte gelecek dönemlerde yer alacak tahsil veya borç ödemesi gibi yükümlülüklerin gider veya gelir olarak kaydedilmesini ortadan kaldırıyor ise geçiçi fark olarak adlandırılmaktadır. Bu farklar vergi etkisi gelir tablosunda, ertelenmiş vergi hesabı olarakta bilançoda gösterilmektedir. Bu farkları daha rahat görebilmek için öncelikle hesaplarımıza ait atılan kayıtlara bakmamız lazım.

Atılan kayıtlar sonrasında VUK mizanımıza göre kayıtların sağladığı etkiler aşağıdaki gibi olacaktır,

Hesap	Hesap Adı	VUK	UFRS	Fark	Geçici	Etki
102	Bankalar	800,000	810,070	10,070	Geçici	2,014
120	Alıcılar	310,000	280,000	(30,000)	Geçici	(6,000)
120.1	İlişkili Şirketlerden Alacaklar	0	10,000	10,000	Geçici	2,000
122	Alacak Senetleri Reeskontu(-)	(10,000)	(15,510)	(5,510)	Geçici	(1,102)
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	0	30,000	30,000	Geçici	6,000
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)	0	(30,000)	(30,000)	Geçici	(6,000)
150	İlk Madde ve Malzeme	280,000	260,000	(20,000)	Geçici	(4,000)
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	0	(12,000)	(12,000)	Geçici	(2,400)
181	Gelir Tahakkukları	10,070	0	(10,070)	Geçici	(2,014)
221	Alacak Senetleri	0	25,000	25,000	Geçici	5,000
222	Alacak Senetleri Reeskontu(-)	0	(2,287)	(2,287)	Geçici	(457)
257	Birikmiş Amortisman	(50,000)	(39,248)	10,752	Geçici	2,150
320	Satıcılar	(200,000)	(185,000)	15,000	Geçici	3,000
320.1	İlişkili Şirketlere Borçlar	0	(15,000)	(15,000)	Geçici	(3,000)
322	Borç Senetleri Reeskontu(-)	0	3,495	3,495	Geçici	699
340	Alınan Sipariş Avansları	0	(10,000)	(10,000)	Geçici	(2,000)
						(6,110)

Tablo 15: Murat A.Ş 30.06.2013 Düzeltme/Sınıflama Etkileri

Kayıtlar sonrası çalışmada da görüldüğü gibi ertelenmiş vergi yükümlülüğü 6.110 TL olarak gözükmemektedir. Bu yükümlülük için atılacak kayıt şu şekildedir,

		30.06.2013		
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Kar.(-)	6,110		
484	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		6,110	
		////		

Yapılan düzeltmeler ve sınıflamalardan sonra Murat A.Ş'e ait UFRS'e uyumlu mizan şu şekilde oluşmuştur.

Hesap	Hesap Adı	Düzeltilme/		
		VUK	Sınıflama	UFRS
100	Kasa	15.000	0	15.000
102	Bankalar	800.000	10.070	810.070
120	Alıcılar	310.000	(30.000)	280.000
120,1	İlişkili Şirketlerden Alacaklar	0	10.000	10.000
121	Alacak Senetleri	120.000	(25.000)	95.000
122	Alacak Senetleri Reeskontu	(10.000)	(5.510)	(15.510)
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	0	30.000	30.000
129	Şüpheli Ticari Alacaklar(-)	0	(30.000)	(30.000)
150	İlk Madde Malzeme	280.000	(20.000)	260.000
152	Mamüller	110.000	0	110.000
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	0	(12.000)	(12.000)
181	Gelir Tahakkukları	10.070	(10.070)	0
221	Alacak Senetleri	0	25.000	25.000
222	Alacak Senetleri Reeskontu(-)	0	(2.287)	(2.287)
253	Tesis,Makine ve Cihazlar	610.000	0	610.000
255	Demirbaşlar	210.000	0	210.000
257	Birikmiş Amortisman(-)	(50.000)	10.752	(39.248)
320	Satıcılar	(200.000)	15.000	(185.000)
320,1	İlişkili Şirketlere Borçlar	0	(15.000)	(15.000)
322	Borç Senetleri Reeskontu(-)	0	3.495	3.495
340	Alınan Sipariş Avansları	0	(10.000)	(10.000)
370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Kar.	(23.794)	0	(23.794)
484	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	0	(6.110)	(6.110)
500	Sermaye	(2.000.000)	0	(2.000.000)
600	Yurtiçi Satışlar	(1.067.070)	125.000	(942.070)
601	Yurtdışı Satışlar	(500.000)	0	(500.000)
602	Diğer Gelirler	0	(5.000)	(5.000)
610	Satıştan İadeler(-)	140.000	0	140.000
620	Satılan Mamuller Maliyeti(-)	500.000	(58.000)	442.000
631	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	310.000	(60.000)	250.000
632	Genel Yönetim Giderleri(-)	400.000	(10.752)	389.248
642	Faiz Gelirleri	0	(50.000)	(50.000)
643	Komisyon Gelirler	0	(20.000)	(20.000)
647	Reeskont Faiz Gelirleri	0	(3.495)	(3.495)
654	Karşılık Giderleri(-)	0	30.000	30.000
657	Reeskont Faiz Giderleri(-)	12.000	7.797	19.797
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	0	100.000	100.000
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Kar.(-)	23.794	6.110	29.904
		0		0

Tablo 16: Murat A.Ş 30.06.2013 UFRS Mizan

MURAT A.Ş.
30.06.2013 TARİHİ İTİBARIYLA UFRS FİNANSAL DURUM TABLOSU

BİLANÇO (TL)

30.06.2013

VARLIKLAR

Hazır Değerler	825.070
Ticari Alacaklar (net)	359.490
İlişkili Şirketlerden Alacaklar	10.000
Stoklar (net)	358.000

Cari / Dönen Varlıklar 1.552.560

Ticari Alacaklar	22.713
Maddi Varlıklar (net)	780.752

Cari Olmayan / Duran Varlıklar 803.465

TOPLAM VARLIKLAR 2.356.025

YÜKÜMLÜLÜKLER

Ticari Borçlar (net)	191.505
İlişkili Şirketlerden Alacaklar	15.000
Vergi karşılığı	28.976

Kısa Vadeli Yükümlülükler 235.481

Ertelenen Vergi Yükümlülüğü 6.110

Uzun Vadeli Yükümlülükler 6.110

Sermaye	2.000.000
Net Dönem Karı/Zararı	119.616

ÖZSERMAYE 2.119.617

TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER 2.349.915

MURAT A.Ş.
01.01.2013 - 30.06.2013 TARİHİ İTİBARIYLA UFRS KAPSAMLI GELİR
TABLOSU

		Bağımsız Denetim'den Geçmiş	
GELİR TABLOSU (TL)	Dipnot Referansları	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
Satış Gelirleri (net)		1.302.070	-
Satışların Maliyeti (-)		(442.000)	-
Hizmet Gelirleri (net)		-	-
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)		5.000	-
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		865.070	-
Faaliyet Giderleri (-)		(639.248)	-
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		225.822	-
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar		20.000	-
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)		(30.000)	-
Finansman Gelirleri		53.495	-
Finansman Giderleri (-)		(119.797)	-
FAALİYET KARI/ZARARI		149.520	-
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı		-	-
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR		149.520	-
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR		149.520	-
Vergiler		(29.904)	-
NET DÖNEM KARI/ZARARI		119.616	-

Şirketin nakit akım tablosunun hazırlanmasında kullanılacak olan veriler aşağıdaki gibidir. (Şirket 2013 yılından kurulduğu için geçmiş dönem olarak 01.01.2013 tarihli bilanço kullanılmıştır.)

	30.06.2013	01.01.2013	Fark
100 Kasa	15,000	0	15,000
102 Bankalar	810,070	1,595,000	(784,930)
120 Alıcılar	290,000	0	290,000
121 Alacak Senetleri	95,000	0	95,000
122 Alacak Senetleri Reeskontu(-)	(15,510)	0	(15,510)
150 İlk Madde ve Malzeme	260,000	40,000	220,000
152 Mamüller	110,000	0	110,000
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	(12,000)	0	(12,000)
181 Gelir Tahakkukları	0	0	0
221 Alacak Senetleri	25,000	0	25,000
222 Alacak Senetleri Reeskontu(-)	(2,287)	0	(2,287)
253 Tesis,Makine ve Cihazlar	610,000	350,000	260,000
255 Demirbaşlar	210,000	55,000	155,000
257 Birikmiş Amortisman(-)	(39,248)	0	(39,248)
320 Satıcılar	(200,000)	(40,000)	(160,000)
322 Borç Senetleri Reeskontu(-)	3,495	0	3,495
340 Alınan Sipariş Avansları	(10,000)	0	(10,000)
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılığı	(23,794)	0	(23,794)
484 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	(6,110)	0	(6,110)
500 Sermaye	(2,000,000)	(2,000,000)	0

Bu veriler doğrultusunda Murat A.Ş'e ait nakit akım tablosu aşağıdaki gibidir;

MURAT A.Ş.**01.01.2013 - 30.06.2013 TARİHİ İTİBARIYLA UFRS NAKİT AKIM TABLOSU**

	30.06.2013
İşletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit:	
Net dönem karı	(119,617)
Net kara yapılan düzeltmeler:	
Amortisman(+)	10,752
Alacaklar Reeskont Tutarı(+)	7,797
Cari Dönem Şüpheli Alacak Karşılığı	(30,000)
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	(12,000)
Borç Senetleri Reeskontu	3,495
	(139,573)
Varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler	
Ticari ve ilişkili taraflardan alacaklardaki değişim	430,000
Stoklardaki değişim	(330,000)
Ticari ve ilişkili taraflara borçlardaki değişim	(160,000)
Diğer kısa vadeli yükümlülüklerdeki değişim	0
Diğer kısa ve uzun vadeli borçlardaki değişim	0
Diğer Artışlar/Azalışlar	(155,357)
İşletme faaliyetlerden sağlanan/(kullanılan) net nakit	(354,930)
Yatırım faaliyetleri:	
Maddi duran varlık alımları	(415,000)
Maddi duran varlık satışlarından elde edilen nakit	0
Maddi duran varlıklar için verilen avanslardaki değişim	0
Alınan faiz	0
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit	(415,000)
Finansman faaliyetleri:	
Kısa vadeli finansal kiralama işlemlerinden borçlardaki değişim	0
Uzun vadeli finansal kiralama işlemlerinden borçlardaki değişim	0
Ödenen faiz	0
Alınan kredilerden sağlanan nakit	0
Kredi ödemeleri	0
Ödenen temettü	0
Finansman faaliyetlerinden sağlanan net nakit	0
Nakit ve nakit benzerlerindeki net (azalış)/artış	(769,930)
1 Ocak itibariyle nakit ve nakit benzerleri	1,595,000
30 Haziran itibariyle nakit ve nakit benzerleri	825,070

	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Avansı	Hisse Senedi İhraç Primleri	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Yabancı Para Çevrim Farkları	Geçmiş Yıl Karı / (Zararı)	Net Dönem Karı/(Zararı)	Kontrol Gücü Olmayan Paylar Öncesi Toplam	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Toplam
1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla bakiyeler	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Toplam kapsamlı gelir										
Dönem zararı	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Diğer kapsamlı gelir	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Toplam diğer kapsamlı gelir	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Yeni bağlı ortaklık alımı	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Kontrol gücü olmayan pay alımı	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Temettü ödemesi	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Transferler	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla	2.000.000	--	--	--	--	--	--	--	--	2.000.000
Toplam kapsamlı gelir										
Dönem karı	--	--	--	--	--	--	119.617	--	--	--
Diğer kapsamlı gelir	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Toplam kapsamlı gelir	--	--	--	--	--	--	119.617	--	--	119.617
Sermaye artışı	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Sermaye avansı, net	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Yeni bağlı ortaklık alımı	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Kontrol gücü olmayan paylara temettü ödemesi	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Transferler	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
30 Haziran 2013 tarihi itibarıyla	2.000.000	--	--	--	--	--	119.617	--	--	2.119.617

MURAT A.Ş.
01.01.2013 - 30.06.2013 TARİHİ İTİBARIYLA UFRS ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

**Murat A.Ş 30.06.2013 Tarihli Ara Dönemine
Ait Özet Finansal Tablolar Hakkında
İnceleme Raporu**

Murat A.Ş Yönetim Kurulu'na

Giriş

MURAT A.Ş.'nin ekte yer alan 30 Haziran 2013 tarihli özet bilançosu, aynı tarihte sona eren altı aylık özet gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tablolarının incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması ve analitik inceleme ile diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı ara dönem bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Sonuç

İncelememiz sonucunda, ekteki ara dönem finansal tablolarının, finansal raporlama standartlarına tüm önemli yönleriyle uygun hazırlanmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.

İstanbul / 30.07.2013

“A” BAĞIMSIZ DENETİM

SONUÇ

İşletmelerin ulusal ve uluslararası alanlarda ortak muhasebe standartlarının kullanması, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturacak ve gerek hazırlayanlar için gerekse finansal tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca, farklı muhasebe standartları kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereği ortadan kalkacak ve maliyetler düşecektir. Bu çerçevede ülkemizdeki standart koyucu kuruluşların yayınlamış oldukları muhasebe standartlarının UFRS'ye uyumu ile hazırlanan ara dönem finansal tabloların uyumu bu çalışmanın esas amacını oluşturmuştur.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Mali tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcılarını ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin önemli boyutlarda ihmal edilmemesi veya yanlış raporlanmaması gerekmektedir.

Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına ortak uygulamaların benimsenmesi şirketler açısından mali tabloların hazırlanması, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır.

İşletme ara dönem raporlarında dönem sonuçlarının önceden görülmesi yatırımcılar ve yöneticiler açısından önem taşımaktadır. Ara döneme ilişkin açıklamalar, yatırımcıların zamanında mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi açısından yararlı olacaktır.

Şirketlerin standartların yönlendirmesiyle hazırlamış oldukları ara dönem finansal tabloların doğru yayınlanması için yayınlanan tebliğlerle de ifade edilmektedir.

Bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlarını hazırlayan şirketler tabloların alıcılara ulaşmadan önce bağımsız denetime hazır hale getirirler.

Bağımsız denetimin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanan ara dönem finansal tabloları analitik olarak incelemekte ve belirli denetim teknikleri ile bu denetiminin doğrulunu desteleyecek kanıtları toplamaktadır. Güvenilir ve doğru finansal tablolar ve raporlarla yapılan analizler ile birlikte mali durum hakkında yetkili kişilere doğru bilgi sunmak amacıyla görüşünü bildirirler. Denetçiler inceleme sonucunda 4 farklı görüş bildiren rapor verebilirler. Olumlu, olumsuz, şartlı görüş yada görüş bildirmekten kaçınma. Denetim firmaları ara dönem finansal tabloları incelerken daha dar kapsamlı çalışma yaptıkları için raporlarında genellikle görüş bildirmekten kaçınırlar.

Uygulamalı olarak ele aldığımız bu çalışmada şirketlerin denetim sürecinde UFRS'e göre hazırlamış oldukları mizan bağımsız denetim tarafından denetlenmekte ve yasal mizana göre atılan düzeltme kayıtları kontrol edilmektedir. Bu doğrultuda düzeltmeler "Nakit ve Nakit Benzerleri", "Ticari Alacaklar", "Stoklar", "Maddi Duran Varlıklar", "Ticari Borçlar", "Karşılıklar ve Şarta Bağlı Yükümlülükler", "Çalışanlara Sağlanan Faydalar", "Satışlar", "Ertelenmiş Vergi" gibi mali tablolarda bulunan kalemlerde bulunmaktadır. Düzeltme kayıtları bağımsız denetim tarafından uygulanan tekniklerle tekrardan hesaplanılmış olup doğruluğu test edilmiştir. İlgili UFRS mizanı sonrasında mizana bağlı olarak hazırlanan finansal tabloların denetimi gerçekleşip olup şirketin bağımsız denetimden geçmiş "Finansal Durum Tablosu", "Kapsamlı Gelir Tablosu", "Nakit Akım Tablosu" ve "Özkaynak Değişim Tablosu" yer almaktadır.

Uygulamada denetçilerin neler yapması gerektiğini ayrıntılı bir biçimde açıklamış bulunmaktayız. Bu çalışmaların yapılması denetçinin ara dönem finansal tabloların denetiminde hesapların analitik olarak nasıl bakılacağına ve düzeltme kayıtlarının hangi denetim tekniklerine göre test edileceğine yardımcı olmaktadır.

Denetim sırasında bağımsız denetim firmalarının uygulamada karşılaştıkları en önemli sorunların başında VUK ile UFRS arasındaki farklılıklar, denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması söylenebilir. Farklılıklardan kaynaklanan sorunlardan birisi de ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ve ertelenmiş vergi varlığını denetimin sonunda hesaplanırken denetime birtakım zorluklar çıkarmaktadır. Denetçinin sadece UFRS'e göre denetimini gerçekleştirmesi denetimin sağlıklı bir şekilde yürütmesine yardımcı olmamaktadır. Bu sorunları aşmanın yolları ise, Sermaye Piyasası Kanunu ve vergi kanunları arasında uyumsuzluğun giderilmesi işletmelerde meydana getirdiği ek iş yükünün bu kanunların birbiriyle uyumlu hale getirilmesidir. Ayrıca yeni TTK ile birlikte şirketlerin finansal tablolarının UFRS'e yaklaşmasıyla birlikte bu farklılıklar en aza indirgenmiştir

EK-2

ÖRNEK FİNANSAL DURUM TABLOSU

		Bağımsız Denetim'den	
		Geçmiş/ Geçmemiş	Geçmiş/ Geçmemiş
BİLANÇO (TL)	Dipnot Referansları	Cari dönem	Geçmiş dönem
VARLIKLAR			
Cari / Dönen Varlıklar		0	0
Hazır Değerler		0	0
Menkul Kıymetler (net)		0	0
Ticari Alacaklar (net)		0	0
Finansal Kiralama Alacakları (net)		0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)		0	0
Diğer Alacaklar (net)		0	0
Canlı Varlıklar (net)		0	0
Stoklar (net)		0	0
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)		0	0
Ertelenen Vergi Varlıkları		0	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar		0	0
Cari Olmayan / Duran Varlıklar		0	0
Ticari Alacaklar (net)		0	0
Finansal Kiralama Alacakları (net)		0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)		0	0
Diğer Alacaklar (net)		0	0
Finansal Varlıklar (net)		0	0
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)		0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)		0	0
Maddi Varlıklar (net)		0	0
Maddi Olmayan Varlıklar (net)		0	0
Ertelenen Vergi Varlıkları		0	0
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar		0	0
TOPLAM VARLIKLAR		0	0
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		0	0
Finansal Boçlar (net)		0	0
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)		0	0
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)		0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)		0	0
Ticari Borçlar (net)		0	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)		0	0
Alınan Avanslar		0	0
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)		0	0
Borç Karşılıkları		0	0
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		0	0
Diğer Yükümlülükler (net)		0	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler		0	0
Finansal Borçlar (net)		0	0

Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)		0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)		0	0
Ticari Borçlar (net)		0	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)		0	0
Alınan Avanslar		0	0
Borç Karşılıkları		0	0
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		0	0
Diğer Yükümlülükler (net)		0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR		0	0
ÖZSERMAYE		0	0
Sermaye		0	0
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi		0	0
Sermaye Yedekleri		0	0
Hisse Senetleri İhraç Primleri		0	0
Hisse Senedi İptal Karları		0	0
Yeniden Değerleme Fonu		0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu		0	0
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları		0	0
Kar Yedekleri		0	0
Yasal Yedekler		0	0
Statü Yedekleri		0	0
Olağanüstü Yedekler		0	0
Özel Yedekler		0	0
Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		0	0
Net Dönem Karı/Zararı		0	0
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları		0	0
TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER		0	0

Kaynak:
www.imkb.gov.tr

EK-3**ÖRNEK GELİR TABLOSU**

		Bağımsız Denetim'den	
		Geçmiş/ Geçmemiş	Geçmiş/ Geçmemiş
GELİR TABLOSU (TL)	Dipnot Referansları	cari dönem	geçmiş dönem
ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
Satış Gelirleri (net)		0	0
Satışların Maliyeti (-)		0	0
Hizmet Gelirleri (net)		0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)		0	0
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		0	0
Faaliyet Giderleri (-)		0	0
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		0	0
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar		0	0
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)		0	0
Finansman Giderleri (-)		0	0
FAALİYET KARI/ZARARI		0	0
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı		0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR		0	0
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR		0	0
Vergiler		0	0
NET DÖNEM KARI/ZARARI		0	0
HİSSE BAŞINA KAZANÇ		0	0

Kaynak:
www.imkb.gov.tr

EK-4

ÖRNEK NAKİT AKIM TABLOSU

	CARİ DÖNEM	ÖNCEKİ DÖNEM
	.../.../20..	.../.../20..
A. ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI		
1 Alıcılardan elde edilen nakit girişleri		
2 Satıcılara ve çalışanlara yapılan ödemeler		
3 Esas faaliyet sonucu oluşan nakit (A1-A2)		
4 Faiz ödemeleri		
5 Gelir vergisi ödemeleri		
6 Diğer nakit girişleri		
7 Diğer nakit çıkışları		
8 Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit (A3-A4-A5+A6-A7)		
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI		
1 Maddî varlıkların satışı		
2 Maddî varlıkların iktisabı		
3 Mali varlık iktisabı		
4 Mali varlık satışı		
5 Alınan faizler		
6 Alınan temettüleri		
7 Diğer nakit girişleri		
8 Diğer nakit çıkışları		
9 Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit (B1-B2-B3+B4+B5+B6+B7-B8)		
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI		
1 Hisse senedi ihracı		
2 Kredilerle ilgili nakit girişleri		
3 Finansal kiralama borçları ödemeleri		
4 Ödenen temettüleri		
5 Diğer nakit girişleri		
6 Diğer nakit çıkışları		
7 Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit (C1+C2-C3-C4+C5-C6)		
D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE OLAN ETKİSİ		
E. Nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen net artış (A8+B9+C7+D)		
F. Dönem başındaki nakit ve benzerleri mevcudu		
G. Dönem sonundaki nakit ve nakit benzerleri mevcudu (E+F)		

Kaynak:
www.spk.gov.tr

EK-5: ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU ÖRNEĞİ

	Sermaye	Sermaye Düzeltme Farkları (-)	İşletmenin Kendi Hisse Senetleri (-)	Emisyon Primi	Yeniden Değerleme Fonu	Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	Yabancı Para Çevrim Farkları	Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Diğer Yedekler ve Dağıtılmamış Karlar	Geçmiş Yıllar Kar / Zararları (-)	Net Dönem Karı / Zararı	Toplam Özkaynaklar
31.12.... İtibariyle bakiye	X	(X)	(X)	X	X	X	X	X	X	X	(X)	X	X
Muhasebe politikasında değişiklikler										X			X
31.12.... İtibariyle bakiye	X	(X)	(X)	X	X	X	X	X	X	X	(X)	X	X
Sermaye artırımı	X	(X)		X									
Nakit	X												
İç kaynaklardan	X									(X)			
İşletmenin aldığı kendi hisse senetleri			(X)										
Gelir tablosunda yer almayan kazanç ve kayıplar													
Yeniden değerlendirme fonu					X								
Yabancı para çevrim farkları							X						
Diğer kazanç ve kayıplar										X			
Enflasyon düzeltme farkları						X							
Dönem net karı (veya zararı)												X	
Dağıtılan Temettü										(X)			
31.12.... İtibariyle bakiye	X	(X)	(X)	X	X	X	X	X	X	X	(X)	X	X
Sermaye artırımı	X	(X)		X									
Nakit	X												
İç kaynaklardan	X									(X)			
İşletmenin aldığı kendi hisse senetleri			(X)										
Gelir tablosunda yer almayan kazanç ve kayıplar													
Yeniden değerlendirme fonu					X								
Yabancı para çevrim farkları							X						
Diğer kazanç ve kayıplar										X			
Enflasyon düzeltme farkları						X							
Dönem net karı (veya zararı)												X	
Dağıtılan Temettü										(X)			
31.12.... İtibariyle bakiye	X	(X)	(X)	X	X	X	X	X	X	X	(X)	X	X

Kaynak: www.spk.gov.tr

EK-6 6102 NO'LU TÜRK TİCARET KANUNU

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Denetleme

A) Genel olarak

MADDE 397- (1) Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

(2) Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

(3) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile, birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir.

B) Konu ve kapsam

MADDE 398- (1) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

(2) Denetim;

a) Şirketin finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,

b) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirten açıklayacak şekilde yapılır.

(3) Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceler; meğerki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu Bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir.

(4) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurum tarafından belirlenir.

C) Denetçi

I - Seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi

MADDE 399- (1) Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.

(2) Denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkrada öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.

(3) Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.

(4) Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;

a) Yönetim kurulunun,

b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

(5) Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.

(6) Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkra da gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.

(7) Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile muhtemel giderler için mahkeme vizesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir.

(8) Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402 nci maddeye uygun bir rapor hâline getirilerek genel kurula verilir.

(9) Denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.

II - Denetçi olabilecekler

MADDE 400- (1) Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu

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

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,

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

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

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde

yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişe ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz; ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

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

(3) Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

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

D) İbraz yükümü ve bilgi alma hakkı

MADDE 401- (1) Şirketin yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkânları sağlar.

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

(3) Konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi,

birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir.

E) Denetim raporu

MADDE 402- (1) Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.

(2) Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.

(3) Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporunda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

(4) Denetim raporunun esas bölümünde;

a) Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

b) Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.

(5) Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

a) Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,

b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir.

(6) Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.

(7) Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

F) Görüş yazıları

MADDE 403- (1) Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, geçici 3 üncü maddede öngörülen kurumun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.

(2) Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Görüş geçici 3 üncü maddede öngörülen kurumun belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır.

(3) Çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.

(4) Şirket defterlerinde, denetlemenin bu Bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Geçici 3 üncü maddede öngörülen kurum, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler.

(5) Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü

içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar.

G) Denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu

MADDE 404- (1) Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

(2) Birinci fıkrada öngörülen yükümlüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.

(3) Denetçinin bir bağımsız denetleme kuruluşu olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar.

(4) Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir.

(5) Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır.

(6) Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır.

H) Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları

MADDE 405- (1) Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir.

(2) Dava giderlerinin borçlusu şirkettir.

I) Topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi

MADDE 406- (1) a) Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya

b) Yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir.

EK 7: KASA SAYIM TUTANAĞI ÖRNEĞİ**MURAT A.Ş****KASA****TARİH 30.06.2013**

S. No	Açıklama	Tutar
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		
	Toplam	

Kasa Fiili Durumu

	200,00	
	100,00	
	50,00	
	20,00	
	10,00	
	5,00	
	1,00	
	0,50	
	0,25	
	0,10	
	0,05	
	0,01	
	Toplam	

Önceki Günden Devreden Tutar : :**Günlük Tahsilat Toplam : :****Toplam : :****Günlük Ödemeler : :****Sonraki Güne Devreden Tutar : :**

EK 8 : BANKA MUTABAKAT ÖRNEĞİ

Sayın Bayanlar / Baylar,

Hesap murakıplarımız **XXX A.Ş.** halen hesaplarımızın senelik denetimini yapmaktadırlar. Bu denetimle ilgili olarak, **30 Haziran 2013** tarihi itibariyle ilişikte sunulan formu eksiksiz olarak doldurmanızı, Bankanızla ilgili olmayan soruları "YOKTUR" diye cevaplandırmanızı ve cevabınızı imzalayıp kaşeledikten sonra, en kısa zamanda, doğrudan doğruya murakıplarımızın aşağıda belirtilen adresine, Sn. xxx xxx'nın adına tercihen mail kanalıyla göndermenizi rica ederiz.

Not: İmza sirkülerinin de mutabakat mektubu ekinde tarafımıza mail yoluyla gönderilmesini rica ederiz.

Saygılarımızla,

___/___/___

Sayın Bayanlar / Baylar,

MURAT A.Ş'nin 30 Haziran 2013 tarihi itibariyle durumu ilişikte bilgilerinize sunulmaktadır. İlgili soruların cevabı tam ve gerçek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla,

..... Bankası

..... Şubesi

(Kaşe ve İmza

1. Şirketin Bankamızda bulunan TL mevduat hesaplarının :

	1. Hesap	2. Hesap	3. Hesap	4. Hesap
Hesap No
Faizsiz Bakiyesi
Faizi
Masrafları
Faizli Bakiyesi
	=====	=====	=====	=====

2. Şirketin Bankamızda bulunan döviz tevdiat hesaplarının : (döviz olarak)

	1. Hesap	2. Hesap	3. Hesap	4. Hesap
Hesap No
Döviz Cinsi
Faizsiz Bakiyesi
Faizi
Masrafları
Faizli Bakiyesi
	=====	=====	=====	=====

3. Bankamızca, Şirkete verilen TL kredi hesapları (kısa, orta, uzun vadeliilerin hepsi) aşağıdaki gibidir:

	1. Hesap	2. Hesap	3. Hesap	4. Hesap
Hesap No
Faizsiz Bakiyesi
Faizi
Masrafları

Faizli Bakiyesi

===== ===== ===== =====

Teminatın cinsi

ve tutarı

(Kaşe ve İmza)

4. Bankamızca şirkete verilen döviz kredileri aşağıdaki gibidir (döviz olarak):

	1. Hesap	2. Hesap	3. Hesap	4. Hesap
Hesap No
Kredinin cinsi
Döviz Cinsi
Limiti
Faizsiz Bakiyesi
Faizi
Masrafları
Faiz oranı
Faizli Bakiyesi
	=====	=====	=====	=====
Teminatın cinsi				
ve tutarı

5. Orta ve uzun vadeli TL ve Döviz kredilerinin ana para taksit ödeme vadeleri ve tutarları aşağıdaki gibidir:

TL Kredileri

Taksit Vadeleri	-----Taksit Tutarları -----			
	1. Hesap	2. Hesap	3. Hesap	4. Hesap

Döviz Kredileri (Döviz olarak):

Taksit Vadeleri	-----Taksit Tutarları -----			
	1. Hesap	2. Hesap	3. Hesap	4. Hesap

(Kaşe ve İmza)

6. **30 Haziran 2013** itibariyle ithalat ve ihracat akreditif bakiyeleri ve bunlarla ilgili teminat tutarları bakiyeleri aşağıdaki gibidir:

İthalat Akreditif Bakiyesi

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Teminat Bakiyesi

.....
.....
.....
.....
.....
.....

İhracat Akreditif Bakiyesi

.....
.....
.....

Teminat Bakiyesi

.....
.....
.....

.....
.....
.....

7. Şirket adına bankamız kasalarında muhafaza edilen kıymetli evrak:

Hisse Senedi :TL
Tahvil :TL
Tasarruf Bonosu :TL
Devlet Tahvilleri :TL
Diğer :TL

8. Bankamıza tahsile veya teminata verilen senetlerin (TL veya döviz) **30 Haziran 2013**

itibariyle bakiyeleri:

Tahsile verilen senetler
Tahsile verilen çekler
Teminata verilen senetler
Teminata verilen çekler

(Kaşe ve

İmza)

9. Şirketle alakalı olarak verilmiş bulunan teminat mektuplarınının **30 Haziran 2013** itibariyle bakiyeleri:

TL Teminat Mektupları:

Teminatın verildiği yer	Bakiyesi
.....
.....
.....
.....
.....

Dövizle nakit teminat mektupları

Teminatın verildiği yer	Döviz olarak	TL olarak
.....
.....
.....
.....
.....

10. **30 Haziran 2013** itibariyle açık olan menkul değer (Hazine Bonosu, devlet tahvili, özel sektör tahvili, hisse senedi,vs.) alım-satım işlemleri için aşağıdaki formatı doldurunuz.

Menkul değer	Alış	Satış	Alış	Satış	Nominal	Faiz
<u>tipi</u>	<u>tarihi</u>	<u>tarihi</u>	<u>bedeli</u>	<u>bedeli</u>	<u>tutar</u>	<u>oranı</u>

11. **30 Haziran 2013** itibariyle açık olan yabancı para alım-satım (swap, options, forward, futures) işlemleri için aşağıdaki formatı doldurunuz.

<u>Tutar</u>	<u>Anlaşma tarihi</u>	<u>Vade tarihi</u>	<u>Anlaşma tarihindeki kur</u>	<u>Vade tarihinde anlaşılan kur</u>
--------------	-----------------------	--------------------	--------------------------------	-------------------------------------

(Kaşe ve İmza)

EK 9: TİCARİ ALACAKLAR MUTABAKAT ÖRNEĞİ

Sayın

Murakıplarımız **XXX A.Ş.** halen hesaplarımızın senelik denetimini yapmaktadırlar. Bununla ilgili olarak **30 Haziran 2013** tarihindeki borcunuzun teyidini istemektedirler. İlişik formda bildirilen bakiye ile mutabıksanız, imzalayarak doğrudan doğruya murakıplarımızın adresine, Sn. **XXX XXX**'ın dikkatine, tercihan telefax kanalıyla göndermenizi rica ederiz. Eğer bakiye ile mutabık değilseniz, size göre olması gereken bakiyeyi ve farkın nedenlerini bildirmenizi rica ederiz.

Saygılarımızla,

/ /2013

Sayın Baylar,

30 Haziran 2013 itibarı ile **MURAT A.Ş.** 'ye olanTL
borcumuzla mutabıkız/mutabık değiliz.

Saygılarımızla,

EK 10: AVUKAT MEKTUBU ÖRNEĞİ

/ / 2013

Sayın İlgili,

Bağımsız denetçimiz **XXX A.Ş.** halen hesaplarımızın senelik denetimini yapmaktadırlar. Bununla ilgili olarak **30 Haziran 2013** tarihini itibariyle;

- 1 - Şirketimiz, **MURAT A.Ş** ile doğrudan doğruya veya dolayısıyla ilgili herhangi bir dava olup olmadığı;
- 2 - Açılması tasarlanan herhangi bir dava veya takibi düşünülen bir alacak olup olmadığı;
- 3 - Şu ana kadar sonuçlandırılmış herhangi bir dava veya şirketimizin lehine veya aleyhine herhangi bir alacak takibi olup olmadığı; varsa ilgili kişinin adı / unvanı, söz konusu alacak tutarı ve davanın sonucu hakkında kanaatiniz,

Hususlarını cevaplandırılan bir yazınızı acilen doğrudan doğruya murakıplarımızın aşağıdaki adresine, **Sn. XX XXX**'in dikkatine tercihen telefax kanalıyla göndermenizi rica ederiz.

Saygılarımızla,

EK 11: TİCARİ BORÇLAR MUTABAKAT ÖRNEĞİ

Sayın Bayanlar / Baylar,

Hesap murakıplarımız **XXX XXX A.Ş.** hesaplarımızın senelik denetimini yapmakta olup, **30 Haziran 2013** itibariyle sizlerle olan hesap bakiyemizin (sıfır bakiye dahi olsa) tarafınızdan doğrudan doğruya kendilerine bildirilmesini istemektedirler.

Ayrıca sizlere tarafımızdan verilmiş teminat mektubu, kefalet, ipotek v.s. gibi teminatlar mevcut ise lütfen bunları da ilişikte takdim edilen form üzerinde belirtiniz. Cevabınızı, imzalayarak doğrudan doğruya murakıplarımızın adresine, Sn. **XXX XXX**'nın dikkatine, tercihan mail kanalıyla göndermenizi rica ederiz.

Saygılarımızla,

__/__/__

Sayın Bayanlar / Baylar,

Kayıtlarımıza göre,..... TL **30 Haziran 2013** itibarı ile **MURAT A.Ş.**'den alacağımız olarak görülmektedir.

Saygılarımızla,

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

ACAR, Durmuş ve TETİK, Nilüfer., **Tek Düzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe**, Isparta: Isparta Yayınevi, 2000.

AKBIYIK, Sedat., **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2005.

AKDOĞAN, Nalan ve TENKER, Nejat., **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2003.

AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL Orhan., **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999.

AKSOY, Tamer., **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum sürecinde Yeni Bir Paradigma**, Ankara: Yetkili Basım Dağıtım, 2006.

AKINCI, Nejat ve ERDOĞAN, Necmettin., **Finansal Tablolar Analizi**, İzmir: Barış Yayınları, 1995.

AKGÜÇ, Öztin., **Mali Tablolar Analizi**, Ankara: Arayış Basım ve Yayıncılık, 2006.

ALTUĞ, Figen., **Mali Denetim**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000.

ARAT, Mehmet Emin., **Finansal Analiz Aracı Olarak Oranlar : İlkeler & Yorumlar**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Vakfı Yayınları, 2005.

ARZOVA, Burak., **Muhasebe Teorisi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.

ATAMAN, Ümit ve HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, BOZKURT Nejat., **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Ankara: Alfa Yayınları, Ocak 2001.

ATAMAN, AKGÜL Başak ve AKAY, Hüseyin., **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul : Türkmen Kitabevi, 2003.

ATAMAN, Ümit ve AKGÜL Başak., **Genel Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul : Türkmen Kitabevi, 2001.

BABUŞCU, Şenol ve HAZAR Adalet , Yenice Sedat., **SPK Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Ankara : Bankacılık Akademisi , 2011.

BAKIR, Mehmet., **Denetim**, Trabzon: Ayay Yayınları, Şubat 2007.

BERK, Niyazi., **Finansal Yönetim**, İstanbul :Türkmen Kitapevi, 8.Baskı, Yayın No: 62, 2005.

BOZKURT, Nejat., **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999.

BURÇKİN, Emre., **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**, İstanbul: M.Ü Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi, 1995.

CIVAN, Mehmet., **Finansal Muhasebe**, Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi, 2002.

ÇALDAĞ, Yurdakul., **Örnek Çözümlerle Muhasebe Problemleri**, Ankara: Gözlem Yayıncılık, 1997.

ÇALDAĞ, Yurdakul., **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2007.

ÇALDAĞ, Yurdakul ve AYANOĞLU, Yıldız., **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002.

ÇELİK, Aytekin., **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005.

DEMİR, Sezgin ve ÇATALOĞLU, Adem., **Finansal Muhasebe** , Aydın: Aydın Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2008.

DUMAN, Ömer., **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: TESMER Yayın, 2008.

DURMUŞ, Cem ve TAŞ Oktay., **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Ankara 2006.

DOKUR, Şükrü ve KAYGUSUZ Sait., **Finansal Muhasebe** , İstanbul: Alfa Yayınları, 2005.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert ve GÖKÇEN Gürbüz , İBİŞ Cemal., **Genel Muhasebe Defter Tutma Uygulamaları: Tekdüzen Hesap Planına Uygun Manuel Muhasebede Defter Tutma, Bilgisayarlı Muhasebede Defter Tutma**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı , 2002.

Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt 3.baskı Hesap Uzmanları Derneği

DİRİMTEKİN, Tuğrul., **Muhasebede Denetim Raporları**, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No: 8, 1981.

DURMUŞ, Ahmet Hayri ve ARAT, Mehmet Emin., **İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, Yayın No.: 521/755, 1997.

ELİTAŞ, Cemal., **Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.

ERDAMAR, Cengiz ve BASIK, Feryal., **Finansal Muhasebe**, İstanbul: Dönence, 2003.

HAFTACI, Vasfi., **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011.

HİGSON, Andrew., **Corporate Financial Reporting: Theory & Practice**, London: Sage Publications, 2003.

GÖKÇEN, Gürbüz ve ATAMAN Başak, ÇAKICI Cemal., **Türkiye Finansal Raporlarma Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.

GÜCENME, Ümit., **Ululararası Muhasebe'de Teknik Sorunlar**, İstanbul: Marmara Kitabevi Yayınları, 1998.

GÜÇLÜ, Faruk., **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008.

GÜRBÜZ, Hasan., **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi , 1995.

GÜREDİN, Ersin., **Denetim ve Guvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Sti, 2007.

KAVAL, Hasan., **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.

KEPENKÇİ, Celal., **Bağımsız Denetim**, Ankara: Lazer Ofset, Mart 1996.

KİRACI, Murat ve KÖSE, Tunç., **IASC, FASB ve TMMOB'ün Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt III, Sayı1, Haziran 2002.

KİRACI, Murat., **Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2003.

KPMG, **Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar**, 2013.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği., **Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul: Yıldız Ofset, 1999.

MEIGS, Robert F., **Accounting the Basis for Business Decisions**, Boston: The McGraw-Hill Companies, 1999.

O'MALLEY, Tricia., **IFRSs - an overview** , International Accounting Standards Board (IASB), Aralık 2005.

ÖRTEN, Remzi., Genel Muhasebe, GÜİİBF Yayınları, 3. Baskı, 2003.

ÖRTEN, Remzi ve KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın., **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, 1.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

ÖRTEN, Remzi ve KARAPINAR Aydın., **Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları** , Ankara: Gazi Kitabevi , 2001.

PRATT, Jamie., **Financial Accounting**, USA: 2nd Edition, South Western, 1994.

TAYLOR, Donald H and GLEZEN G.William., **Auditing: An Assertions Approach, Seventh Edition**, John Wiley & Sons, 1997.

TEVFİK, Arman ve TEVFİK Gürman., **Finansal Tablolar Analizine Giriş**, İstanbul: Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayınları, 1996.

TORAMANLI, Gülnihal., **Genel Muhasebe**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008.

TÜREDİ, Hasan., **Denetim**, Trabzon: Celepler Yayınevi, Ekim 2007.

SEVİLENGÜL, Orhan., **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

STETTLER, Howard F., **Auditing Principles**, New Jersey: Prentice Hall, 1977.

ŞAHİN, Dilek ve YÜKSEL Selim., **TFRS ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması**, Akademik İncelemeler, Cilt : 2, Sayı : 2, 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu-X,Kıbrıs,6-10 Aralık,İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

TENKER, Nejat., **Finansal Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitapevi , 1999.

ULUSOY, Yasin., **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007.

YAZICI, Mehmet., **Bilanço Kuramları ve Çözümler**, İstanbul: Çeltüt Matbaacılık, 1976.

MAKALELER

AĞCA, Ahmet ve AKTAŞ Rafet., “**IFRS Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?**”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 18 , 2007.

AKDOĞAN, Nalan., “**Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilânçosunun Düzenlenmesi**” , Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, 2006

ATMACA, Metin ve ÇELENK Hakan., “**Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma**”, MUFAD, Sayı : 49, Ocak 2011.

AYSAN, Mustafa., “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum** , MUFAD, Sayı : 34, Nisan 2007.

ÇELEBİ, Ali ve GÜÇLÜ, Fırat., “**Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve TMSK**” , Vergi Dünyası 310, Haziran 2007.

ERGİN, Hüseyin., “**Ulusal ve Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Önemi**” , Anadolu Üniversitesi, Kütahya İİBF, 15. Yıl Armağanı, 1991.

ERSOY, Ayten., “**Ara Dönem Mali Raporlamaya İlişkin UMS 34 ile SPK Tebliği XI/3 ve SPK Muhasebe Standartları Taslağının Karşılaştırılması**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:20, Ekim 2003.

HAFTACI, Vasfi ve BADEM Cemkut., “**Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011.

İBİŞ, Cemal., “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış**” , Mali Çözüm Dergisi , Sayı 74 , 2006.

İBİŞ, Cemal ve ÖZKAN, Serdar., “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’na Genel Bakış**”, Mali Çözüm, İSMMM Yayın Organı, Yıl: 2006, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı: 74, 2006.

KORKMAZ, Turhan ve TEMEL, Halime , BİRKAN Elif., “**Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere Etkileri**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 36, Ekim 2007.

OKSAY, Suna ve ACAR Onur, “**TSRŞB, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri**”, Aralık 2005.

OKSAY, Suna ve ACAR Onur., “**Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri**” , Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği (TSRŞB), Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3 , 2003.

ÖZYÜREK, Hamide., “**Uluslararası Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi**”, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi,Cilt :4 , Sayı :2, 2012.

ULUSAN, Hikmet., “**Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’ nin Kabulü veya IAS/IFRS’ ye Uyum**” , Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ,Sayı 15, Mayıs 2005.

ULUSAN, Hikmet ve EREN, Elçin, KÖYLÜ Çağrı., “**6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2012.

USUL, Hayrettin ve ÖZDEMİR Ozan, “**Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamasında Geline Aşama ve Göller Yöresi Kobi’lerinde Muhasebeden Sorumlu Yöneticilerin Bakış Açuları**” , Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,Sayı :6 , 2007.

ÜSTÜNDAĞ, Saim., “**Muhasebe Standartları Olusturulması Süreci**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 1, Sayı 1, Nisan 2000.

YILANCI, Münevver ve YILDIZ, Birol., “**YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2001.

YÜREKLİ, Emin., “**Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Şirket Şeffaflığı ve Mali Tablolar Konusunda Getirdiği Yenilikler**” , Muhasebe ve Finansman Dergisi,Sayı 46 2010.

TEZLER

AKAR, Ozan., ”**Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletme Uygulama Örneği**”, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007.

ALPMAN, Dağhan, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği**”, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.

BABAYEVA, Leyla., “**Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması**”, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006.

DUMAN, Fatma Ceylan., “**18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu**“, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi , Ankara: Başkent Üniversitesi SBE , 2007.

HATİPOĞLU, Oğuzhan., “**Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi , Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi , Trabzon : Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü, 2009.**

TOKAY, Semih., “Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi” , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Ankara: Gazi Üniversitesi , 1987.

MEVZUATLAR

6362 Sayılı SPK Mevzuatı , Seri :XI No:25

KANUNLAR

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

TEBLİĞLER

1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.denetimnet.net>

<http://www.iasplus.com>

<http://www.muhasabetr.com>

<http://www.kgk.gov.tr>

<http://www.kpmgvergi.com>

[http:// www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)

<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/>