T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN ÖNEMİ ve LOJİSTİK FAALİYETLERİNDE BULUNAN BİR İŞLETMEDE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Ozan AKAR

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

2007

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum **"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi Ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletmede Uygulama Örneği"** adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih
..../..../.....
Ozan AKAR
İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı	**:** Ozan AKAR
Anabilim Dalı	**:** İşletme
Programı	**:** Muhasebe
Tez Konusu	**:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi Ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletmede Uygulama Örneği
Sınav Tarihi ve Saati	**:**

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün …… tarih ve ……. sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini …….. dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI	○	OY BİRLİĞİ	○
DÜZELTME	○ *	OY ÇOKLUĞU	○
RED edilmesine	○ **	ile karar verilmiştir.	

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. ○ ***
Öğrenci sınava gelmemiştir. ○ **

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

	Evet
Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.	○
Tez, mevcut hali ile basılabilir.	○
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir.	○
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	○

JÜRİ ÜYELERİ				İMZA
……..	□ Başarılı	□ Düzeltme	□ Red	…….
……..	□ Başarılı	□ Düzeltme	□ Red	…….
……..	□ Başarılı	□ Düzeltme	□ Red	…….

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletmede Uygulama Örneği

Ozan AKAR

T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimleri Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Günümüzde sosyal grupların oluşturduğu işletmelerde denetim kavramı zamanla artan bir önem kazanmıştır. Organizasyon teorilerine de yansıdığı gibi, işletmeler giderek daha organik bir yapıya kavuşmuştur. İşletme yönetiminin en önemli kollarından biri olan muhasebe faaliyetleri de söz konusu gelişmelere paralel bir seyir izlemiştir. Bu sürecin doğal bir sonucu olarak, denetim faaliyetleri de giderek karmaşıklaşmış, daha organik bir yapıya kavuşmuş ve bu günkü halini almıştır. Öyle ki, denetim alanında yaşanan gelişmeler günden güne çeşitlenmekte ve sürekli bir değişim göstermektedir.

Esas olarak denetim kavramı tüm faaliyetlerin denetimini kapsasa da, günümüzde denetim denince işletmeler açısından ilk akla gelen finansal denetim kavramıdır. Özellikle muhasebe ve finans faaliyetlerinin denetimi anlamında değerlendirilen finansal denetim de öncelikle muhasebenin dağınık yapısının tek düzeleştirilmesi ve standartlara bağlanmasıyla evrimleşmeye başlamış, daha sonra ihtiyaçlara ve zorunluluklara göre geliştirilen ve değiştirilen standartların olgunlaşmasıyla bugünkü halini almıştır. Bu standartların başında ise muhasebe standartları gelmektedir. Muhasebe standartlarının yerel ve uluslararası alanda gösterdiği gelişmeler sonucunda denetim kavramını çok farklı bir yapıya büründüren, çalışmamızda ayrıntılı olarak incelediğimiz

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) doğmuştur.

Finans denetimini de kendi içinde çeşitli kollara ayırmak mümkündür. Bu noktada çalışmamızı ilgilendiren muhasebe denetimi ve aslen bağımsız dış denetim kavramlarıdır. Bağımsız Denetime ilişkin temel kavramlar, bağımsız denetimin gelişimi, bağımsız denetimin çeşitli standartlar açısından değerlendirilmesi, bağımsız denetimin Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) açısından öneminin ortaya koyulması, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uyum çerçevesinde yürütülen düzenleme çalışmaları, söz konusu standartlar ve düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetim faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü, çeşitli hesaplamaların nasıl yapıldığı ve bağımsız denetim raporlarının ne şekilde düzenlendiğine ilişkin uygulamalar bu tezin temel konularını teşkil etmektedir.

Anahtar Kelimeler: **1)** Denetim, **2)** Bağımsız Denetim, **3)** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), **4)** Uluslararası Muhasebe Standartları, (UMS), **5)** Uluslararası Raporlama.

ABSTRACT

Master of Business Administration (Thesis)
Importance Of The Independent External Audit in The Context Of International Financial Reporting Standards and A Model Of Implementation in An Enterprise Engaged in Logistical Affairs
Ozan AKAR

Dokuz Eylül University
Institute Of Social Sciences
Department of Management
Accounting Program

Today, the concept of auditing has gained gradually uprising importance even in enterprises designed by social groups. As reflected upon organizational theories, enterprises started to be more like an organic structure as well. Activities of accounting, that is one of the most important branches of Business Administration, have witnessed an evolution parallel to such developments. As a natural consequence of this process, auditing activities got more sophisticated, gained more organic formation and became how they are today. As a matter of fact, improvements in the field of auditing are dizzying in terms of both higher diversity and persistently advancing momentum.

Though the term of auditing embraces auditing of all type of activities, in today's world-considering enterprises- it usually evokes the concept of financial auditing first. Evolving principally through stabilizing and standardizing disordered structure of accounting, financial auditing which is considered to be controlling accounting and financial activities has obtained its modern formation thanks to more mature standards that were revised and advanced on the basis of needs and necessities. In such standards, the ones pertaining to accounting reside on the pioneering stage. As a result of both local and

international developments displayed by accounting standards, International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) were born, which placed the auditing concept in a completely different scheme and therefore are elaborated in detail at this study.

It is possible to specify various types of financial auditing. At this point, accounting based auditing and independent external auditing concepts are on the scope of this study. Fundamental concepts regarding Independent Auditing, evolution of External Auditing, assessment of independent auditing from various points of standards, underlying the essence of independent auditing in the context of International Accounting Standards (IAS), regulatory studies conducted by Capital Markets Board of Turkey in an effort to comply with International Financial Reporting Standards (IFRS), how independent auditing activities are held in the framework of such regulations as well as standards and finally how independent auditing reports are handled are all the main focus points of this thesis at hand.

Key Words: 1) Audit, **2)** Independent Auditing, **3)** International Financial Reporting Standards (IFRS), **4)** International Accounting Standards (IAS), **5)** International Reporting.

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN ÖNEMİ VE LOJİSTİK FAALİYETLERİNDE BULUNAN BİR İŞLETMEDE UYGULAMA ÖRNEĞİ

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ **II**
YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI **III**
ÖZET **IV**
ABSTRACT **VI**
İÇİNDEKİLER **VIII**
KISALTMALAR **XIII**
TABLOLAR LİSTESİ **XV**
ŞEKİLLER LİSTESİ **XVII**
EK LİSTESİ **XVIII**
GİRİŞ **XIX**

BÖLÜM 1
DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

1.1. Denetim Kavramı 1
1.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi 1
1.1.2. Denetimin Tanımı 3
1.2. Denetim Türleri 4
1.2.1. Amaçlarına Göre 4
1.2.1.1. Faaliyet Denetimi 4
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi 4
1.2.1.3. Finansal Denetim 5
1.2.2. Yapılış Biçimine Göre 6
1.2.2.1. İç Denetim 6
1.2.2.2. Dış Denetim 6
1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim 7

1.2.2.2.1. Kamu Tarafından Yürütülen Denetim 8

BÖLÜM 2
BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı, Gelişimi ve Türleri 8
2.1.1. Bağımsız Denetim ve Gelişimi 8
2.1.2. Bağımsız Denetim Türleri 9
2.1.2.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi) 9
2.1.2.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi) 10
2.1.2.3. Özel Denetim 10
2.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği ve Önemi 10
2.3. Bağımsız Denetimin Yararları 12
2.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar 13
2.3.2. Denetlenen İşletme Ortaklarına Sağladığı Yararlar 14
2.3.3. Denetlenen İşletme İle İlgili Üçüncü Kişilere Yararlar 14
2.3.4. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar 14
2.3.5. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar 15
2.3.6. Ekonomiye Sağladığı Yararlar 15
2.4. Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Etkenler 17
2.4.1. Mesleki Ahlak Açısından Karşılaşılan Sorunlar 17
2.4.2. Beklenti Uçurumu 18
2.4.3. Denetçiler Arasındaki Bilgi Eksikliği 19
2.4.4. Finansal Raporlama Ortamından Kaynaklanan Sorunlar 20
2.4.5. Bağımsız Denetim Sektöründe SWOT Analizi 21
2.5. Bağımsız Denetim Süreci 25
2.5.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları 25
2.5.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görevlendirilmesi 25
2.5.1.2. Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Denetçilerin Sorumluluğu 28
2.5.1.2.1. Mesleki Sorumluluk 30
2.5.1.2.2. Hukuki Sorumluluk 32
2.5.2. Bağımsız Denetim Faaliyetleri 35
2.5.2.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesi 36

2.5.2.2. Firma Görüşmesi ve Bağımsız Denetim Planı 41
2.5.2.3. Gözetim ve Koordinasyon 50
2.5.2.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi 50
2.5.2.5. Kanıt Toplama ve Değerlendirme 51
2.5.2.6. Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi 60
2.5.2.7. Raporlama 65
2.5.2.8. Bağımsız Denetimde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar 68

BÖLÜM 3
GENEL OLARAK DENETİM, MUHASEBE ve FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN STANDARTLAR

3.1. Denetim Standartları 71
3.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 71
3.1.2. Uluslararası Denetim Standartları 74
3.1.3. Türkiye'de Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum 79
3.2. Muhasebe Standartları 80
3.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) 80
3.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum 82
3.3. Finansal Raporlama Standartları 85
3.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) 85
3.3.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Uluslararası Standartlara Uyum 89

BÖLÜM 4
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) ve ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)

4.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Açıklanması 92
4.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Giriş (Kavramsal Çerçeve) 92
4.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Standartların Anlamı 95
4.1.2.1. Yürürlükte Olan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) 95

4.1.2.1.1. UMS-1, Finansal Tabloların Sunumu 95
4.1.2.1.2. UMS-2, Stoklar 102
4.1.2.1.3. UMS-7, Nakit Akım Tablosu 105
4.1.2.1.4. UMS-8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar 107
4.1.2.1.5. UMS-10, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar 110
4.1.2.1.6. UMS-11, İnşaat Sözleşmeleri 111
4.1.2.1.7. UMS-12, Kurum Kazancı Üzerinden Vergiler 114
4.1.2.1.8. UMS-14, Bölümlere Göre Raporlama 116
4.1.2.1.9. UMS-16, Maddi Varlıklar 118
4.1.2.1.10. UMS-17, Kiralama İşlemleri 120
4.1.2.1.11. UMS-18, Hasılat 124
4.1.2.1.12. UMS-19, Çalışanlara Sağlanan Faydalar 126
4.1.2.1.13. UMS-20, Devlet Teşvik ve Yardımları 127
4.1.2.1.14. UMS-21, Kur Değişiminin Etkileri 129
4.1.2.1.15. UMS-23, Borçlanma Maliyetleri 131
4.1.2.1.16. UMS-24, İlişkili Taraf Açıklamaları 134
4.1.2.1.17. UMS-26, Emeklilik Planları 135
4.1.2.1.18. UMS-27, Konsolide ve Ayrı Finansal Tablolar 136
4.1.2.1.19. UMS-28, İştiraklerdeki Yatırımlar 139
4.1.2.1.20. UMS-29, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama 141
4.1.2.1.21. UMS-31, İş Ortaklıklarındaki Paylar 145
4.1.2.1.22. UMS-33, Hisse Başına Kazanç 147
4.1.2.1.23. UMS-34, Ara Dönem Finansal Tablolar 149
4.1.2.1.24. UMS-36, Varlıklarda Değer Düşüklüğü 151
4.1.2.1.25. UMS-37, Karşılıklar, Koşullu Borç ve Varlıklar 153
4.1.2.1.26. UMS-38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar 155
4.1.2.1.27. UMS-39, Finansal Araçlar: Huzur Hakkı Kullanımındaki Karşılıkların Eklenmesiyle Tanımlama ve Ölçme 158
4.1.2.1.28. UMS-40, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 172
4.1.2.1.29. UMS-41, Tarımsal Faaliyetler 174
4.1.2.2. Yürürlükteki Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 176

4.1.2.2.1. UFRS-1, İlk Kez Uygulama Standardı 176
4.1.2.2.2. UFRS-2, Hisseye Dayalı Ödemeler Standardı 185
4.1.2.2.3. UFRS-3, İşletme Birleşmeleri Standardı 188
4.1.2.2.4. UFRS-4, Sigorta Sözleşmeleri Standardı 200
4.1.2.2.5. UFRS-5, Satışa Sunulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı 203
4.1.2.2.6. UFRS-6, Yer altı Kaynaklarının Arama Çalışmaları ve Değerlemesine İlişkin Standart 204
4.1.2.2.7. UFRS-7, Finansal Araçlar: Tam Açıklama 207
4.1.2.2.8. UFRS-8, Faaliyet Alanları 215

BÖLÜM 5
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) UYGULAMA ÖRNEĞİ

5.1. Camiş Lojistik Hizmetleri ve Ticaret A.Ş. İşletmesine Yönelik UFRS Uygulaması 217
5.1.1. Mali Verilerin Edinilmesi 218
5.1.2. Mali Verilerin Denetlenmesi ve UFRS ile Uyumlaştırılması 219
5.1.2.1. Mali Verilerin Denetlenmesi 219
5.1.2.2. Bilanço Verilerinin Uyumlaştırılması 249
5.1.2.3. Gelir Tablosu Verilerinin Uyumlaştırılması 256
5.1.3. Eliminasyon İşlemleri ve Finansal Tabloların Oluşturulması 258
5.1.3.1. Bilanço ve Gelir Tablosunun Oluşturulması 259
5.1.3.2. Özsermaye Değişim Tablosu 271
5.1.3.3. Nakit Akım Tablosu 273

SONUÇ 274
KAYNAKLAR 278
EKLER 289

KISALTMALAR

a.g.e. **:** Adı geçen eser

AICPA **:** American Institute of Chartered Public Accountant

BDDK **:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Bkz. **:** Bakınız

EPDK **:** Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu

FASB **:** Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

FIFO **:** First İn First Out (İlk Giren İlk Çıkar)

GAAP **:** Generally Applied Accounting Principles

GKDS **:** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GKMİ **:** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IAS **:** International Accounting Standards

IAASB **:** International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu)

IAPC **:** International Auditing Practices Committee (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)

IASB **:** International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

IASC **:** International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)

IFRS **:** International Financial Reporting Standards

IFAC **:** International Financial Accounting Committee (Uluslararası Finansal Muhasebe Komitesi)

IOSCO **:** International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı)

İMKB **:** İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

LIFO **:** Last İn First Out (Son Giren İlk Çıkar)

ÖAİ **:** Özel Amaçlı İşletme

SEC **:** US Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurumu)

SPK **:** Sermaye Piyasası Kurulu

TCMB **:** Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TDHP **:** Tek Düzen Hesap Planı

TFRS **:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS **:** Türkiye Muhasebe Standartları

TSRKB **:** Türkiye Sigorta ve Reasürans Kurumları Birliği

UFRS **:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS **:** Uluslararası Muhasebe Standartları

vb. **:** ve benzeri

vs. **:** ve sair

Yrd. Doç. Dr. **:** Yardımcı Doçent Doktor

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 : Denetimin Tarihsel Gelişimi 2

Tablo 3.1 : Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 81

Tablo 3.2 : Yürürlükteki Türkiye Muhasebe Standartları 84

Tablo 3.3 : Yürürlükteki Türkiye Finansal Raporlama Standartları 90

Tablo 3.4 : SPK tarafından yayınlanan Seri:XI, No:25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ekinde bulunan "Tebliğ Kısımları ve Bu Kısımlara Karşılık Gelen UFRS" tablosu 90

Tablo 4.1 : UMS-39'a göre Riskten Korunma İlişkileri 171

Tablo 4.2 : UMS-40'a göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller İçin Muhasebeleştirme Modelleri 173

Tablo 5.1 : Tek Düzen Hesap Planı-SPK Formatı Bilanço Dönüşüm Anahtarı Tablosu 250

Tablo 5.2 : SPK Formatına Dönüştürülmüş Bilançodan UFRS-SPK Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ Formatına Dönüştürülmüş Bilançoya Çevrim Anahtarları 254

Tablo 5.3 : Tek Düzen Hesap Planı-SPK Formatı Gelir Tablosu Dönüşüm Anahtarı Tablosu 257

Tablo 5.4 : SPK Formatına Dönüştürülmüş Gelir Tablosundan UFRS-SPK Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ Formatına Dönüştürülmüş Gelir Tablosuna Çevrim Anahtarları 258

Tablo 5.5 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 Tarihli Muhtemel Mizanı 259

Tablo 5.6 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 tarihli SPK Formatına Dönüştürülmüş Bilanço 261

Tablo 5.7 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 tarihli SPK Formatına Dönüştürülmüş Gelir Tablosu 263

Tablo 5.8 : Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Formatına Dönüştürülmüş Eliminasyon Öncesi Bilançosu 264

Tablo 5.9 : Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Formatına Dönüştürülmüş Eliminasyon Öncesi Gelir Tablosu 266

Tablo 5.10 : Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Uyumlu Bilançosu 248
Tablo 5.11 : Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Uyumlu Gelir Tablosu 267
Tablo 5.12 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. SPK-UFRS Uyumlu Özsermaye Değişim Tablosu 272
Tablo 5.13 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. SPK-UFRS Uyumlu Nakit Akım Tablosu 273

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1	**:** Örnek Bağımsız Denetim Sözleşmesi	38
Şekil 2.2	**:** Örnek Bağımsız Denetim Planı Formu	43
Şekil 2.3	**:** Örnek Bağımsız Denetim Programı Formu	47
Şekil 2.4	**:** Örnek Bağımsız Denetim Gerekli Belgeler Formu	53
Şekil 2.5	**:** Örnek Avukatlar Doğrulama Formu	55
Şekil 2.6	**:** Örnek Bankalar Doğrulama Formu	56
Şekil 2.7	**:** Örnek Firmalar Doğrulama Formu	57
Şekil 2.8	**:** Örnek İştirakler Doğrulama Formu	58
Şekil 2.9	**:** Örnek Doğrulama Takip Formu	60
Şekil 2.10	**:** Örnek Denetimin Uygunluğu Formu	62
Şekil 2.11	**:** Kasa ve Bankalar Denetimine İlişkin Örnek Çalışma Kağıtları	63
Şekil 2.12	**:** Denetçi Görüşünü Etkileyen Aksaklıklar	66
Şekil 2.13	**:** Örnek Bağımsız Denetim Raporu	66
Şekil 2.14	**:** Örnek Rapor Teslim Formu	68
Şekil 3.1	**:** Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Genel Çerçeve	79
Şekil 4.1	**:** Finansal Kiralama-Operasyonel Kiralama Akış Diyagramı	122
Şekil 4.2	**:** Geliştirme Giderlerinin Aktifleştirilmesi İle İlgili Karar Diyagramı	157
Şekil 4.3	**:** UFRS Açılış Bilançosu Geçiş ve Raporlama Tarihi	178
Şekil 5.1	**:** UMS-2'ye göre Stok Değerleme Yöntemleri	229

EK LİSTESİ

EK 1 **:** Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 Tarihli UFRS-SPK Uygulamasına İlişkin Bağımsız Denetim Raporu ve Finansal Tablo Dipnotları 289

GİRİŞ

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda meydana gelen hızlı değişimler, işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmelerine ve ölçeklerinin büyümesine neden olmaktadır. Bu duruma paralel olarak işletmelerin mali tablolarına ilişkin güvenilir bilgiye olan ihtiyaç da artmaktadır. Şirket sahip ve ortakları ,yöneticileri ,şirkete borç veren kesimler, resmi kurumlar ve diğer ilgi gruplarının karar alma aşamasında doğru bilgilere ulaşabilmeleri için, işletme ile ilgili olarak ihtiyaç duydukları finansal tabloların güvenilir muhasebe verileri ve muhasebe bilgisi ile donatılmış olması gerekmektedir.İşletme ile iş ilişkisinde olan karar alıcılar, işletmeye ilişkin bilgileri doğrudan kaynağından öğrenme olanağına sahip değildir.[1] Bu nedenle karar alıcılar işletmeye ilişkin olarak başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerin güvenilirliğine inanmak durumundadırlar. Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın giderek artması denetim faaliyetlerini de işletmeler için çok önemli bir gereksinim haline getirmiştir.[2]

Finansal bilgilerin denetlenmesi konusunda ise daha özelde, bağımsız denetim önem kazanmaktadır. İşletmelerin mali verilerinin kaynağı olan muhasebe ve finansman faaliyetlerine dayanan bilgilerin kesin doğruları içerdiği kabul edilmektedir. İşletme ve çevresindeki çeşitli ilgi grupları, işletmelerin mali yapıları ile ilgilenirken, bu yapı ve içerdiği verilerin gerçekliği ve geçerliliği hakkında da bilgi sahibi olmak isterler. İşte bu noktada verilerin doğruluğu ancak denetimle desteklendiği oranda geçerlilik kazanacaktır. Denetimin doğruluğu ve geçerliliği ise bağımsızlık ile mümkün olmaktadır. Bu sebepten, çeşitli ilgi gruplarının denetime, dolayısıyla denetlenen mali verilere güvenerek karar verebilmesi, denetimin bağımsız ve önceden belirlenmiş, güvenilirliği şüphe götürmeyen bir takım standartlara uygun olarak yürütülmesine bağlıdır.

---

[1] Zafer TUNA, *"Uluslararası Muhasebe Standartları",* **www.muhasebetr.com,** 31.10.2005.

[2] Adnan DÖNMEZ, Başak P. BERBEROĞLU, Ayten ERSOY., *"Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması",* **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 9, 2005, 52-78, Sf.1

Karar alıcıların finansal bilgilerin güvenilirliği ve şeffaflığı konusunda duydukları ihtiyaç, finansal bilgilerin genel kabul görmüş standartlarla ifade edilmesini ve böylelikle daha anlaşılır ve karşılaştırılabilir hale gelmesini zorunlu kılmıştır. Ekonomik ve sosyal alanda sınırların kalkmasıyla ise standartlarda uluslararası uyumlaştırma ve tek düzen, global ilişkilerin daha verimli ve anlamlı olarak yürütülmesi açısından zorunluluk haline gelmiştir. Bu sebepten muhasebe ve finans alanında uyumlaştırmayı sağlamak üzere pek çok uluslararası örgüt kurulmuş, uluslararası standartlara temel teşkil edecek genel kabul görmüş standartlar oluşturulmaya başlanmıştır.

Bu bağlamda, çalışmamızın ilk bölümünde genel olarak denetim ve denetimin çeşitleri ile ilgili teorik anlatım yapılmış, denetimin işletme açısından önemine ve işletme fonksiyonları ile ilişkisine değinilmiştir.

İkinci bölümde ise Bağımsız Denetim kavramı incelenerek, bağımsız denetimin tanımı, gelişimi, bağımsız denetim türleri, bağımsız denetimin önemi, yararları ve bağımsız denetim süreci ile bağımsız denetime ilişkin yapılan faaliyetler ortaya konmuştur.

Üçüncü bölümde Denetim, Muhasebe ve Finansal Raporlama kavramlarına ilişkin standartlar açıklanmış, standartların gelişimi ve Türkiye'de söz konusu standartlara ilişkin gerçekleştirilen faaliyetler genel olarak anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde yürürlükte olan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açıklanmış, standartların gelişim süreci, Türkiye'de söz konusu standartlara ilişkin yapılan çalışmalar ile standartlara ilişkin metinlerin anlaşılmasına ve standartların uygulanmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Beşinci ve son bölümde ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında Bağımsız Denetim faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğüne yönelik lojistik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulama gerçekleştirilmiştir.

BÖLÜM 1
DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

1.1. Denetim Kavramı

1.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

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. Denetim mesleği de buna bağlı olarak izleyen satırlarda açıklandığı gibi bir gelişim göstermiştir. [3]

Denetim kelimesinin İngilizce'deki karşılığı "audit," denetleme veya denetim faaliyeti kavramının karşılığı olarak da "auditing" olarak karşımıza çıkmaktadır. "Audit" kelimesi öz itibariyle Latince bir kelimedir ve "dikkatlice dinleme" anlamına gelmektedir. Çok eski çağlarda, çoğu kimse okuma yazma bilmiyordu. Denetçiler (auditors), kralın yanında durarak, kralın diğerlerine olan talimatını dikkatlice dinler, daha sonra uygulamaların, söz konusu talimatlar doğrultusunda yapılıp yapılmadığını kontrol ederek, unutulanları veya yanlışlıkları ortaya koyardı.

Tarihte rastlanan ilk denetim işlemi, Eski Mısır'da, aynı konuda birden fazla kişinin kayıt tutarak ve zamanla bir araya gelip, yaptıklarını karşılaştırarak kontrol etmeleri şeklinde olduğu şeklindedir. Böyle bir yaklaşım günümüzde birden fazla kayıt tutmak şeklinde değil, finansal bilgilerin etkilerinin "çek atma" veya "çekleme" tekniği ile kontrol edilmesi şeklinde karşımıza çıkabilmektedir.

Helenistik Dönemde, kamu hesapları belirli kişilerce denetlenmiştir. Kamuda çalışanların hesapları da denetçiler tarafından denetlenmeye başlanmıştır. Roma İmparatorluğu Döneminde de kamu çalışanlarının işi bırakmalarından sonra çalışma dönemlerine ilişkin hesaplarının denetlenmesi söz konusu olmuştur.

---

[3] Donald H. TAYLOR, G.William GLEZEN, ***Auditing: An Assertions Approach, Seventh Edition***, John Wiley & Sons, 1997, s. 11-13.

Bağımsız denetim faaliyetinin uygulanması Orta Çağda, Britanya İmparatorluğu'nda ilk defa ortaya konmuştur. Bu dönemde faaliyetlerin farklı yetkiler ile donatılmış kişiler arasında bölümlenmeye başladığını da görmek mümkündür. Tahsilatı yapanın ayrı, kaydedenin ayrı ve bunların üst makama, örneğin Krala sunulması sırasında denetleyenin ayrı olduğu dönem, bu dönemdir.

Şirketlerin büyümesi ve şirketleşmenin artması, kuşkusuz Sanayi Devrimi ile orta ya çıkmıştır. Bu dönemde şirketlerde, sahip ile yöneticilik birbirinden ayrılmaya başlamış ve hatta şirket organizasyonlarının büyümesi nedeniyle, çeşitli yetkiler ile donatılmış orta kademe yöneticiliğin oluşmasına başlanmıştır. Bu durumda faaliyetler ile ilgili finansal bilgilerin şirket organizasyonu içinde alt kademelerden üst kademelere doğru raporlanmaya başlaması, İngiliz Şirketlerinde bu bilgilerin denetlenmesi olgusunu da beraberinde getirmiştir. Bununla birlikte günümüzdeki anlamıyla denetim faaliyetinin çerçevesinin çizilmeye başlanması, bu döneme rastlamaktadır.

Tablo 1.1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900 Yılları Arası	% 100'lük bir inceleme ve Örnekleme	Finansal Tabloların Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar,İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1900-1930	Finansal Verilerin Örnekleme ile incelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar,Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar
1930'dan Günümüze			

(Kaynak: Ersin GÜREDİN, ***Denetim,*** Beta Yayınları, İstanbul, 2000, S. 7)

1.1.2. Denetimin Tanımı

Denetim, bünyesinde pek çok faaliyetin yer aldığı ve bu faaliyetlerin de sistematik bir şekilde yapılması gerektiği bir süreci oluşturmaktadır. Denetim ile ilgili pek çok tanım bulunmasına rağmen, en kapsamlı tanım American Accounting Association bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımdır. Bu Komiteye göre denetim; denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için, denetlenecek unsurlar hakkında tarafsız bir şekilde kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi ile elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir.

Denetim tanımlarının hemen hepsinde özellikle şu unsurlardan bahsedilmektedir:[4]

1- Denetimin dinamik bir faaliyet ve bir **süreç** olduğu,

2- Denetim çalışmalarının **iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar** üzerine yürütüldüğü,

3- Denetimin **önceden saptanmış ölçütler** ve standartlara göre yürütüldüğü,

4- Denetimin bahis konusu ölçütlere **uygunluk derecesi**ni ölçümlediği,

5- Denetimin **kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek** suretiyle yerine getirildiği,

6- Denetim sonuçlarının **ilgi gruplarına ilan** edildiği,

7- Denetim ile ilgili **sonuçların raporlanması** ile bir görüş bildiriminde bulunulduğu.

[4] Ersin GÜREDİN, ***Denetim,*** Beta Yayınları, İstanbul, 2000, S. 5-6

1.2. Denetim Türleri

Denetimin tanımından anlaşılacağı üzere amaç, işletme ilgililerine ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirmektir, işletme ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir.[5] Denetim çalışmaları 1-Amaçlarına Göre ve 2-Yapılış Biçimine Göre gruplandırılabilir.

1.2.1. Amaçlarına Göre

1.2.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletmelerin çalışmalarında etken ve etkin çalışıp çalışmadıklarını anlamaya yönelik bir denetim türüdür. Etkenlik bir işletmenin amaçlarına başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir. Bu tür denetimlerde denetçiler önceden saptanmış ölçüler olarak bütçeleri, başarı ölçülerini, oranları ve sektör ortalamalarını kullanmaktadırlar.[6]

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Bu tür denetimde amaç, belli bir yetkili tarafından konulmuş olan kurallara uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Denetçinin doğruları olarak kabul edilen önceden saptanmış ölçütler farklı iki grup tarafından oluşturulmaktadır. "Devlet Kurumları" ve "İşletme Tepe Yönetimleri". Bu iki grup tarafından konulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının bilinmek istenmesi uygunluk denetimini doğurmuştur. Örneğin; Maliye Bakanlığı inceleme elemanları, işletmelerin Vergi Usul Kanunu gereklerine uygun davranıp davranmadıklarını anlamak için uygunluk denetimi yaparlar. Bir işletmede tepe yönetimi, koyulmuş

[5] Nejat Bozkurt, ***Muhasebe Denetimi*****,** Alfa Yayınları, İstanbul, 1999, S.26
[6] Ümit ATAMAN, Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU, Nejat BOZKURT, ***Muhasebe Denetimi Uygulamaları*****,** Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, S.18

olan kurallara çalışanların uyup uymadığını anlamak için iç denetçilerin yapacakları uygunluk denetimlerine başvurabilirler.[7]

1.2.1.3. Finansal Denetim

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.[8]

İşletmelerin mali tablolarından yaygın olarak yararlanıldığından, denetim türleri içinde, mali tabloların denetimi son derece önemli bir yer tutmaktadır. Kitabımızın genel içeriğini mali tabloların denetimi ile ilgili açıklamalar oluşturmaktadır. Bu tür denetime "Bağımsız Denetim" veya "Dış denetim" isimleri de verilmektedir.[9]

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. [10]

[7] a.g.e. ATAMAN, HACIRÜSTEMOĞLU, BOZKURT, İstanbul, 2001, S.18
[8] a.g.e. BOZKURT, İstanbul, 1999, S.26
[9] a.g.e. BOZKURT, İstanbul, 1999, S.26
[10] a.g.e. BOZKURT, İstanbul, 1999, S.26

1.2.2. Yapılış Biçimine Göre

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup, diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini içerir. [11]

İç denetimin kapsamı ve amaçları işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile işletme yönetiminin isteklerine göre değişiklik gösterir. Genelde iç denetim faaliyetleri;

—Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi

—Finansal bilgiler ile faaliyet bilgilerinin incelenmesi

—İşletmenin finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dahil olmak üzere, faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliğinin gözden geçirilmesi ve

—Kanunlar, diğer yasal gereklilikler ve düzenlemeler ile işletme yönetimi politikaları, kuralları ve diğer iç gerekliliklere uyumun gözden geçirilmesi,

Faaliyetlerinden birini veya bir kaçını kapsar.

1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim faaliyeti, kendi nam ve hesabına faaliyet gösteren kişi veya kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyeti şeklinde anlaşılmaktadır. Bu tür denetim faaliyetlerini daha ziyade muhasebe ve denetim şirketleri veya bireysel olarak hizmet veren muhasebe meslek mensupları gerçekleştirmektedir. Dış denetimin amacı işletme dışında bulunan dış çıkar gruplarının işletme ile ilgili bilgi

[11] Bertan KARAİMER, "*Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Semineri Notları",* TURMOB-İZMİR, 2007.

gereksinimlerinin karşılanmasını sağlamaktır. Bu daha ziyade karşımıza işletme dışında bulunan çıkar gruplarına sunulan finansal bilgilerin ve benzeri unsurların denetlenmesi şeklinde çıkmaktadır.[12] Dış denetim ise bu ilgi gruplarından kamu adına yapılan denetim ve potansiyel ve mevcut ortaklara yönelik yapılan bağımsız denetim olarak ikiye ayrılır.

1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:16, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğinin 2. maddesine göre, Bağımsız Denetim kavramı şöyle tanımlanmıştır. Bağımsız Denetim:[13]

Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır.

Mali tabloların güvenilir olup olmadıklarını, objektif olarak belirleyen ve bunu rapor eden faaliyet Bağımsız Denetim olarak adlandırılır.[14] Bağımsız denetim kamuya ya da mevcut ve potansiyel ortaklara açıklanacak mali tabloların, önceden belirlenmiş ve genel kabul görmüş ilke ve standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceler. Diğer bir deyişle mali bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst olarak yansıtıp yansıtmadığını inceler. Bağımsız Denetim konusu ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

---

[12] TURMOB, ***Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı,*** TURMOB Yayınları-194, Ankara, 2002, S.6
[13] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ***Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi,*** **Güncelleştirilmiş 2. Baskı,** Yıldız Ofset, İstanbul, 1999, S. 535
[14] Murat ERDOĞAN, *"Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği"*, **Doğuş Üniversitesi Dergisi,** Sayı:5, 2002, S.51-63

1.2.2.2.1. Kamu Tarafından Yürütülen Denetim

Kamu tarafından yürütülen denetim ise gerek kamu kurumlarının, gerekse özel sektör kuruluşlarının yasal mevzuata ve yönetmeliklere uygun işlem tesis edip etmediklerini denetler. Vergi yönlü denetim bunun özel sektöre yönelik olan örneği olabileceği gibi, müfettiş ve kamu denetçilerinin kamu kurumlarını bağlı oldukları mevzuat hükümlerine göre denetlemesi de kamu sektörüne yönelik örneği olabilir.

BÖLÜM 2
BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı, Gelişimi ve Türleri

2.1.1. 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 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 mesleğin vizyonu açısından oldukça önemlidir.[15]

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.

2.1.2. 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. [16]

2.1.2.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)

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

---

[15] Leyla BABAYEVA, *"Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması"*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006, S.3

[16] Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri:X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Madde 19.

2.1.2.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)

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.

2.1.2.3. 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.

2.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği ve Önemi

Finansal piyasalarda görülen gelişmeler sonucunda; piyasalarda yer alan katılımcı sayısının artması ve piyasalarda bilginin mali tablolarla yatırımcılara ve diğer ilgililere sunulması gerçeğinden hareketle, siyasi otoritelerce yatırımcının korunması gereği kabul edilmiştir. Bu çerçevede yapılan düzenlemelerde iki farklı yatırımcıyı koruma biçimine ulaşılmıştır. Bunlar liyakat ve kamuyu aydınlatma yaklaşımlarıdır. [17]

Liyakat yaklaşımı genel olarak, bir yatırımın liyakatını veya yatırımcı açısından doğruluğunu saptayacak bir kamu kuruluşunu gerektirmektedir. Kamuyu aydınlatma yaklaşımında ise, yatırımın doğruluğuna ilişkin değerlendirme yatırımcıya kalmak üzere, bir kamu kuruluşunun denetiminde ilgililerinin doğru bir biçimde, eksiksiz olarak zamanında bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır. Kamuyu

[17] Gülfer ÖZŞAHİN, *"Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu",* **Yeterlik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi,** Ankara, Ekim 2000, S. 8-10.

aydınlatma yaklaşımı genellikle üç temel işlevi yerine getirmeye çalışmaktadır. Bunlar; koruyuculuk, caydırıcılık ve aydınlatıcılıktır. [18]

a) Koruyuculuk işlevi, yatırımcıya menkul kıymet ihraç eden şirketlerin yönetimi, finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile menkul kıymetlerin nitelikleri hakkında yeterli ve doğru bilgilerin zamanında ulaştırılması yoluyla gerçekleştirilmeye çalışılır. Dolayısıyla, yatırımcının bilgilendirilmesi onun aldatılmasını engelleyen koruyucu bir araç olmaktadır.

b) Caydırıcı işlev, hileli veya ahlak dışı uygulamaların ağır müeyyidelere bağlanması nedeniyle ilgililerin bu tür uygulamalardan uzak durmalarının sağlanmasıdır.

c) Aydınlatıcı işlev ise, yatırımcıya yatırım kararını verebilmesi için gerekli olan bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasıdır. Yukarıda da açıklandığı üzere, kamuyu aydınlatma yaklaşımının en önemli unsuru olan bilginin, yatırımcıların gerek birincil ve gerekse ikincil piyasalarda yanlış karar almalarını önlemek için tam, zamanında ve doğru bir biçimde yatırımcılara ulaştırılması amaçlanmaktadır.

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.[19]

Güvenilir bilgiyi sağlamak işletme yönetiminin görevidir. Ancak, toplum gelişip, işlemler karmaşıklaştıkça, işletme bilgilerinin güvenilir olma olasılığı da azalmaktadır. Mali tablo kullanıcılarının kendilerine sunulan bilgileri doğrudan

[18] a.g.e., ÖZŞAHİN, 2000, S. 8-10.
[19] a.g.e., GÜREDİN,1999, S.4.

kaynağına inerek inceleme olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, mali tablo kullanıcıları, başkaları tarafından hazırlanan bilgileri doğru kabul etmek durumundadır. Ancak, söz konusu bilgilerin kasıtlı veya kasıtlı olmadan yapılan hata ve yanlışlıkları içermesi mümkündür. Söz konusu hata ve yanlışlıklara neden olan hususlar ise; 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 şeklinde sayılabilir.[20]

Yukarıda sayılan nedenlerle, mali tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmeleri ve bu bilgilere dayanarak karar alabilmeleri zordur. Bu nedenle bilgi üzerindeki riskin olabildiğince azaltılması gerekmektedir. Bunun için uygulanabilecek yöntemler ise; finansal tablo kullanıcılarının bilgileri denetlemesi, finansal tablo kullanıcıları ile yönetimin güvenilir olmayan bilginin doğurduğu riski paylaşması ve finansal tablo kullanıcılarına bağımsız denetimden geçirilmiş finansal tabloların sunulması şeklinde sayılabilir. İlk iki yöntemin günümüzde uygulanabilirliğinin güç olması nedeniyle, 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 benimsenmiş olup, böylelikle bilgilerin güvenilirliği sorunu zaman ve maliyet açısından da çözüme kavuşturulmuştur.

2.3. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bağımsız denetimin uygulama hayatına, sağladığı yararlar aşağıda açıklanmıştır.[21]

[20] a.g.e., GÜREDİN,1999, S.4.
[21] a.g.e., GÜREDİN, İstanbul, 2000, S. 16

2.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Denetçinin raporlarına dayanarak işletme yönetimi işletme faaliyeti ile ilgili daha doğru daha sağlıklı karar verebilme imkânı sağlar. Denetçinin görüşü tarafsız ve dürüst, tasdik ettiği mali tablolar ise güvenilir ve şeffaf olur. Denetim sonucunda işletme yöneticisi işletmede olan yolsuzluklar, eksiklikler ve yanlışlıkları öğrenmiş olur.

Bağımsız Denetimin işletmeye sağladığı yararlar başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir;[22]

1. Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini arttırır.

2. İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.

3. Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği arttırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur.

4. Denetlenmiş finansal tablolar, kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.

5. Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.

6. Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

[22] a.g.e., GÜREDİN, İstanbul, 2000, S. 16

2.3.2. Denetlenen İşletme Ortaklarına Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim yapılmış işletmede ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. Çünkü denetim faaliyeti tarafsız kişilerce gerçekleşir ve tarafsızca raporlanır. İşletmeyle ilgili her türlü yanlışlık, eksiklik açıkça ortaya çıkar. [23]

2.3.3. Denetlenen İşletme İle İlgili Üçüncü Kişilere Yararlar

Mali tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmelerin gerek alım- satım ilişkisinde bulundukları işlemler açısından ve gerekse para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, mali tablolarının bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş olmaları önemli yararlar sağlamaktadır. [24]

Bağımsız denetimi geçmiş ve mali tabloları tasdik edilmiş bir işletme, denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar kapsamında güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir.

2.3.4. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

Bağımsız detetimin ilgi gruplarından iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir: [25]

1. Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.

2. Denetlenmiş finansal tablolar halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.

3. Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.

---

[23] a.g.e., Leyla BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.6-8
[24] a.g.e., Leyla BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.6-8
[25] a.g.e., GÜREDİN, İstanbul, 2000, S. 16

4. Bir işyerinin satılması, alınması yada başka bir işyeri ile birleşilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.

5. Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

2.3.5. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

Bağımsız detetimin kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir: [26]

1. Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.

2. Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, Özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine, gerek kalmaz.

3. Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekâlet ve c sözleşmelerinin düzenlenmesinde adlî mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi ,

2.3.6. Bağımsız Denetimin Ekonomiye Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin ekonomiye sağladığı yararlar, sermaye piyasasının gelişimine sağladığı yararlar, vergi gelirlerinin artırılmasına sağladığı yararlar ve bilgi üretimi ve planlama açısından sağlanan yararlar altında aşağıdaki gibi sıralanabilir: [27]

[26] a.g.e., GÜREDİN, İstanbul, 2000, S. 17
[27] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.6-8

Sermaye Piyasasının Gelişimine Sağladığı Yararlar

Sermaye Piyasası; işletmelerin uzun vadeli veya devamlı fon ihtiyaçlarının giderilmesi araçlarını oluşturan menkul kıymetlerin arz ve taleplerinin karşılaştığı ve bu arz ve taleplerin karşılaşmasını sağlayan kurumları içeren piyasa olarak tanımlanabilmektedir. Piyasada fon arz eden yatırımcılar gerçek ve tüzel kişiliğe sahip olup, genellikle kişisel tasarrufları, işletme tasarrufları ve finansal kurumlardır. Fon talep edenler ise işletme kişiler, şirketler ve finansal kurumlardır. Fon arz edenler kendilerine gelir sağlamaktadırlar. Fon talep edenler ise, kendilerine gereken fon sağlamış olurlar. Küçük tasarruflar büyük tasarruflara dönüşmekte bu da sermaye piyasasının ülke ekonomisindeki önemini ortaya koymaktadır.

Ekonominin büyümesi ve gelişmesini etkileyen faktörlerden biri de etkili ve güvenilir bir Sermaye Piyasasının kurulmasıdır. Sermaye Piyasasının güvenilirliliğinin sağlanması bağımsız denetim uygulamaları ile gerçekleştirilir.

Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Sağladığı Yararlar

Vergi, işletmelerin beyanına göre toplanmaktadır. Beyanların doğruluğunun ve dürüstlüğünün araştırılması ve incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle de işletmeler bağımsız denetime tabi tutulur. Bağımsız denetim vergi kaçaklığının önlenmesinde önemli bir unsurdur. Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırıyor ve vergilerin toplanmasında ekonomiye büyük yarar sağlamaktadır.

Bilgi Üretimi ve Planlama Açısından Sağlanan Yararlar

Ekonomik gelişmeler, sınırlı olan kaynakların mantıklı planlanmasına ve verimli yatırımlara yönelmesine dayanmaktadır. Bu kararların alınması için güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulur. Bilgilerin güvenilirliği ise bağımsız denetim uygulamaları ile sağlanabilmektedir. Denetlenmiş verilere dayanarak yapılan planlama kamu gelir ve harcamalarında, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha verimli sonuçların elde olunmasında temel olacaktır.

2.4. Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Etkenler

Bağımsız denetimde pek çok sınırlayıcı etken mevcuttur. Bu etkenlerden birincisi, denetimin kısıtlı ekonomik şartlar altında sürdürülmesidir. Denetim, uygun zaman ve maliyetle yapıldığı zaman yararlı olur. Denetçinin mali tablolarla ilgili raporu, bilanço tarihinden üç ay sonra yayınlanmaktadır. Zaman sınırlaması, bilanço tarihinden sonra oluşan ve mali tabloları etkileyebilen olaylara ilişkin elde edilecek kanıt sayısını etkileyebilir. Diğer taraftan, bilanço tarihindeki mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için ise mevcut olan süre oldukça kısadır. [28]

Diğer bir önemli sınırlama, finansal tabloların düzenlendiği muhasebe sisteminden kaynaklanmaktadır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri çerçevesinde farklı ilke ve yöntemlerin uygulanması mümkündür. Tahminlere göre kayıt yapma işlemi muhasebe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Belirsizliklerle ilgili kayıt yapılsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden bilemez. [29]

2.4.1. Mesleki Ahlak Açısından Karşılaşılan Sorunlar

Mesleki ahlak açısından karşılaşılan sorunlardan en önemlisi şirket yönetiminin denetçi görüşü üzerindeki baskısıdır. Denetçiyi görevlendiren ve ücret ödeyen işletme yönetimi tarafından hazırlanan mali tablolar üzerinde denetçinin rapor vermesi beklenildiğinden, oldukça ciddi bir menfaat çatışması ortaya çıkmaktadır. Denetlenen ile aynı zamanda müşteri ilişkisinin de söz konusu olması sebebiyle, denetleyen-denetlenen ilişkisi ile müşteri-hizmet verici ilişkisinin çatışması kaçınılmaz hale gelmektedir. Hal böyleyken, denetçinin bir takım hataları görmezlikten gelmesi yada geri dönüşümü mümkün olmayan hataların çeşitli hilelerle gizlenmesine göz yumması ve hatta yardım etmesi, dolayısıyla temiz ve şartsız bir görüş bildirmesi gibi meslek etiği ile bağdaşmayacak durumlar gerçekleşebilmektedir. Öyle ki, zaman zaman, baskı unsuru olabilecek durumlarla karşılaşıldığında veya şartlı/olumsuz görüş bildirmeye sebep olabilecek durumlarla karşılaşıldığında, en iyi ihtimalle denetçinin sözleşmenin feshi yoluna giderek

[28] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17
[29] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17

kendisini hem sorumluluk altına sıkmamaya, hem de olumsuz görüş vermemiş olarak piyasadaki itibarını zedelememeye çalıştığı gözlemlenmektedir. [30]

Mesleki ahlak açısından karşılaşılan diğer bir önemli sorun yetersiz denetim çalışmasıdır. Denetim sırasında denetçinin yaptığı işleri azaltması yolunda üzerinde yoğun bir baskı bulunabilmektedir. Mali tablo yayınlama ve teslim süreleri tüm işletmeler için aynı dönemlerde olduğundan dolayı, denetim çalışmaları genelde yılın belirli zamanlarında yoğunlaşmaktadır. Bu durum denetim faaliyetlerinin zaman kısıtı sebebiyle daha kısa sürede tamamlanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla gerek denetçi işvereni, gerekse mali tablo çıkarma dönemini biran önce tamamlamak isteyen müşteri tarafından denetçi üzerinde kurulan baskı, denetçinin faaliyetlerini daha üstünkörü yapmasına sebep olmaktadır. Bunun yanında, denetim firmalarındaki personelin yetersizliği ve hacim olarak az sayıda olması bu durumu daha da tetiklemektedir. Sektörde yetişmiş eleman yetersizliği olmasına rağmen, çalışma koşulları ve ücret problemleri sebebiyle personel dönüşüm hızının yüksek seviyelerde seyretmesi problemin temel sebeplerinden birini teşkil etmektedir.[31]

2.4.2. Beklenti Uçurumu

Beklenti uçurumu genellikle denetim kuruluşu ile müşteri, devlet ve diğer üçüncü kişilerin beklentilerinin uyuşmazlığından meydana gelmektedir. Aşağıdaki durumlarda beklenti uçurumu söz konusu olabilir.[32]

- Denetim raporunun niteliği: Denetim raporu, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmaması konusunda bir görüş bildirir. Bu raporda işletmenin finansal durumu ile ilgili yorumlar yer alamaz. İşletmenin iyi yada kötü olarak değerlendirilmesi ancak kamu kurumu tarafından yapılabilir. Denetimde amaç firmanın kötü veya iyi olmasını saptamak değil, sağlığını ve güvenilirliğini belirtmekten ibarettir.

[30] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17
[31] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17
[32] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17

Ancak genel algı denetim sonucu oluşturulan raporun firmanın ne kadar iyi olduğu konusunda düzenlenen bir rapor olduğudur.

- Mali tablolarla ilgili sorumluluk: Denetçi mali tabloların dürüstlüğünü Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları kapsamında denetlemekle sorumludur. Mali tabloların hazırlanması yöneticilerin görevidir, ama bazen mali tabloların hazırlanmasında kamu, denetçileri de sorumlu kılmaktadır.
- Hata ve hilelerin tespit edilmesi: Genellikle denetimin temel amacının hata ve hileleri ortaya çıkarmak olduğunu düşünülmektedir. Fakat denetimin amacı hata ve hileleri ortaya çıkarmak değil, mali tablolara güvenilirlik sağlamaktır. Amaç su testisini kırılmadan kurtarmaktır. Önemli olan hatalara yol açmayacak düzgün bir muhasebe sisteminin gelişimine ön ayak olabilmektir.

Bahis konusu yanlış anlaşılmalar ve dayatmalar sonucu denetçi denetim faaliyetlerinde bu gibi kaygıları da göz önünde bulundurmak durumunda kalmaktadır. Dolayısıyla bu durum denetçinin faaliyetlerine olumsuz yansıyabilmektedir.

2.4.3. Denetçiler Arasındaki Bilgi Eksikliği

Denetim dünyada genel kabul görmüş yöntemleri olan bir öğreti konusudur. Uluslararası denetim standartları bu konuda üzerinde mutabakata varılmış asgari uluslararası gerekleri yansıtmaktadır. Bu konuda bilgi eksikliği Türkiye'de denetim uygulamaları ve dolayısıyla denetim raporları arasında önemli farklılıklar oluşmasına neden olmaktadır. Öyle ki, kamuyu bilenler, denetlenen işletmeyle ilgili etraflı bilgi sahibi olmaksızın, yalnız mali tablolar ile denetçi raporunu okurken bile, aynı türden bir işlemin bir şirkette şartlı görüş konusu olurken, diğer bir şirkette dikkate bile gelmediğini gözlemlemektedir. Diğer taraftan, ciddi denetçilerle çalışan firmalar bir anlamda cezalandırılmış görünümüne düşmekte ve gerek şirketler, gerekse de denetçiler arasında haksız rekabet doğmaktadır.[33]

[33] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17

2.4.4. Mali Raporlama Ortamından Kaynaklanan Sorunlar

Mali raporlama ortamından kaynaklanan sorunlar şu şekilde incelenebilir:[34]

1- Belge ve bilgi akışı,

2- Sık ve geçmişe dönük olarak değişen mevzuat,

3- Kamu otoritelerinin mali raporlama hakkında bilgi sahibi olmadan öngördükleri talepler.

Genellikle Türkiye'de işletmelerin çoğunda bilgi ve belge akışı yıl içinde gereken hızda ilerlememektedir. Şirketler muhasebe işlemlerini zamanında tamamlayamadıklarından, yıl sonunda kapanış işlemlerinin yapılması da uzamaktadır. Bundan başka amortismanın yıl sonunda hesaplanması, yeniden değerleme oranının yıl sonunda belirlenmesi de yıl sonu kapanış işlemlerinin uzamasına sebep olmaktadır. Bu nedenle de denetim çalışmasında ağırlık yıl sonundan sonraya kalmakta ve yıl içinde yapılan denetimin verimini düşürmektedir.[35]

Sık ve geçmişe dönük olarak değişen mevzuat yıl sonu kapanışlarını uzatan diğer bir unsurdur. Bu ise finansal tablo ilgililerinin bilgi almalarını geciktirmektedir. Bunun yanı sıra Türkiye'de muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli faktör bir standart birliğinin olmamasıdır. Birçok kamu kuruluşu (SPK, Maliye Bakanlığı, TCMB, BDDK, TMSK) arasında bulunan mevcut mutabakatsızlık sebebiyle, bir kamu kuruluşunun kabul ettiği standart diğer kamu kuruluşu tarafından kabul edilmemektedir. Bu ise bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz yönde etkilemektedir. Son yıllarda uluslararası harmonizasyon çalışmaları çerçevesinde Avrupa Birliği 8. Yönergesi ve UFRS'ye tam uyum amacıyla yapılan standartlarda

[34] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17
[35] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17

birliği sağlama çalışmaları bu sorunu ortadan kaldırma yönünde önemli gelişmelere sebep olmuştur. TMS ve TFRS'lerin kabulü bu sürecin en önemli aşamalarıdır.[36]

2.4.5. Bağımsız Denetim Sektöründe SWOT Analizi

Bağımsız denetim sektörüne yönelik bağımsız denetim derneğinin yapmış olduğu bir SWOT analizine göre sonuçlar şu şekildedir: [37]

Güçlü Yönler

1- Türkiye'de muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlar ile uyumlu hale gelmesi

Özellikle bankacılık sektörüne ilişkin yapılan düzenlemeler (Muhasebe Uygulama Yönetmeliği) neticesinde muhasebe standartları uluslararası standartlara yaklaşmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bankaların ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklıkların finansal raporlamasında şeffaflığın sağlanmasına yönelik oldukça önemli adımlar atmışlardır.

2- Bağımsız denetim sektöründe çalışan yüksek nitelikli işgücü

Bağımsız denetim sektöründe istihdam edilen işgücü eğitim düzeyi yüksek ve genellikle üniversitelerin işletme, ekonomi, finans gibi bölümlerinde lisans veya yüksek lisans eğitimi almış kişilerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim sektöründe çalışan işgücünün eğitim ve kariyer imkanları birçok sektör ile karşılaştırıldığında oldukça yüksektir.

[36] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17
[37] Bağımsız Denetim Derneği, *"Bağımsız Denetim Sektörü Raporu",* 2006, S. 13

3- Mali sektöre yönelik denetim zorunluluğunun bulunması

Mali sektörün geneline yönelik bir denetim zorunluluğu bulunması sektörün şeffaflığı açısından oldukça olumlu bir husustur. Halihazırda bankalar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve faktoring şirketleri için denetim zorunluluğu bulunmaktadır. Finansal kiralama şirketleri için denetim zorunluluğu mevcut değildir.

Zayıf Yönler

1- Muhasebe ve raporlama standartlarında ki hızlı değişime uyum

Mali sektörde yer alan bankalar ve banka dışı diğer kuruluşlar uluslararası finansal raporlama standartları da dahil olmak üzere bağlı oldukları düzenlemeler kapsamında çeşitli standartlara göre mali tablolarını hazırlamaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartları yakın geçmişte sayı olarak artmış, içerik olarak ise daha karmaşık bir hal almıştır. Aynı zamanda SPK, BDDK gibi düzenleyici kurumlar tarafından çıkarılan kapsamlı standartlara kısa sürede uyum sağlanması beklenmektedir. Buna bağlı olarak söz konusu standartlardaki değişikliklerin yeterince izlenememesi ve bilgi birikiminin sınırlı kalması mali tabloların hazırlanması ve yorumlanması aşamasında sorun teşkil edebilmektedir.

2- Mali sektör dışında denetim zorunluluğunun sadece halka açık şirketlerle sınırlı olması

Türkiye'de denetim sadece halka açık şirketler ve mali sektörün tamamına yakın bir kısmı için zorunludur. Bunun dışında kalan şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu bulunmamaktadır. Türkiye ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturan küçük ve orta ölçekli şirketler için bağımsız denetim zorunlu değildir. Bu işletmelerin bir kısmında yeminli mali müşavirler tarafından tam tasdik hizmeti verilmektedir. Ancak tam tasdik hizmeti bağımsız denetimin yerini tutan bir denetim

değildir. Özellikle mali sektörden fon temin eden işletmelerin mali tablolarının zorunlu bağımsız denetime tabi olması büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kısmı olarak zorunlu tutulması bağımsız denetim sektörünün ölçek olarak da küçük kalma sorununu beraberinde getirmektedir.

3- Denetim kalitesinin izlenmesine yönelik mekanizmaların yeterince işler olmaması

Mali sektörün bağımsız denetiminin etkin ve kaliteli yapılması gerek düzenleyici otoriteler gerekse şirketler açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi bağımsız denetim firmaları tarafından sürekli olarak korunmakta ve iyileştirilmeye yönelik önlemler alınmaktadır. Bununla beraber, düzenleyici otorite tarafından çıkarılmış düzenlemelere yeterince işlerlik kazandırılmamıştır.

4- Muhasebe standartları ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurumun bulunması

Türkiye'de mali sektöre yönelik yayınlanmış olan muhasebe ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurum mevcuttur. Gelişmiş ülkelerde mali veya mali olmayan tüm sektörlerin uyması gereken muhasebe standartları yetkili bir kurum tarafından (örneğin ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurumu gibi) hazırlanmaktadır. Ayrıca aynı yetkili kurum standartların mali tablo hazırlayan şirketler tarafından daha iyi yorumlanmasına yönelik olarak açıklamalar da yayınlamaktadır. Ancak ülkemizde çok başlı bir yapı mevcuttur. TMSK, SPK, Maliye Bakanlığı, BDDK, EPDK, TSRKB, Hazine Müsteşarlığı gibi pek çok kurum ve kuruluş farklı muhasebe standartları yayımlamakta, dolayısıyla bu durum muhasebe standartları arasında farklılıklar doğmasına sebep olmaktadır.

Fırsatlar

1- Bağımsız denetim ile ilgili yeni düzenlemeler

Halihazırda bağımsız denetim zorunluluğu olmayan şirketlere yönelik düzenleyici otorite tarafından çıkarılacak yeni düzenlemeler bağımsız denetim mesleği açısından fırsat yaratacaktır.

2- Avrupa Birliği üyelik süreci

Türkiye'ye 2004 yılı sonunda AB tarafından tarih verilmesi olumlu ekonomik gelişmeleri de beraberinde getirebilecektir. Özellikle yabancı yatırımın artması ve ekonomik büyümeye paralel olarak bağımsız denetim sektörü büyüme yönünde bir ivme kazanacaktır.

Tehlikeler

1- Bağımsız denetimin kamuoyunda yanlış algılanması

Kamuoyunun bağımsız denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması denetimin yanlış algılanmasına sebep olmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetimin şirket yönetim kurulu ve üst yönetimi tarafından yeterince önemsenmemesi sebebiyle faydalarının algılanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Özellikle şirketlerin maliyetlerini azaltma eğiliminde olduğu dönemlerde denetimde bundan payını almaktadır.

2- Ekonomide yaşanan olumsuzluklar ve yüksek denetim riski

Bağımsız denetim sektörü diğer sektörler gibi ekonomideki olumsuzluklardan etkilenmektedir. Ayrıca mali sektör faaliyeti en karmaşık olan sektörlerin başında gelmektedir. Ekonominin küçülme eğiliminde olduğu dönemlerde şirketlerin karlarını artırmak için ilave riskler alması denetim riskinin artmasına sebep olmakta

ve çok daha etkin bir denetim yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bununla beraber, bağımsız denetim sektörü içinde yaşanan ücret rekabeti kaliteli personeli istihdam edebilme sorununu da beraberinde getirmektedir. Denetim hizmeti ve ücret arasındaki ilişki yeterince algılanamamaktadır.

3- Bağımsız denetim şirketlerinin rotasyonu

Bağımsız denetim sektörünün sağlıklı gelişmesi açısından önündeki engellerden birisi bağımsız denetim firmalarının rotasyona tabi tutulmasıdır. Rotasyon gelişmiş ülkelerde bağımsız denetimden sorumlu ortağa uygulanmaktadır. Bağımsız denetim firmalarının denetledikleri işletmelere yönelik gerekli bilgi birikimini elde ederek denetim verimliliğini sağlamaları belirli bir sürenin sonunda olmaktadır. Bu süre faaliyetleri karmaşık olan bankalar açısından daha da uzun olabilmektedir. Bu sebeple, Türkiye'de uygulanacak olan rotasyon kuralının bağımsız denetim sektörünü olumsuz yönde etkileyeceği düşünülmektedir. Türkiye'de rotasyona yönelik yaşanan diğer bir sorun ise rotasyon sürelerinin banka, sigorta şirketi ve SPK'na tabi şirketler için farklı olmasıdır.

2.5. Bağımsız Denetim Süreci

2.5.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları

2.5.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görevlendirilmesi

SPK tarafından bağımsız denetime ilişkin yayımlanan Seri: X, No: 16, Seri: X, No: 20, Seri: X, No: 22, Seri: X, No:23 sayılı Tebliğlere göre, Ortalıkların ve sermaye piyasası kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının bir takım şartları taşımaları gerekmektedir:[38]

[38] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 535
SPK tarafından yayımlanan Seri: X, No: 22, Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında" Tebliğ.

1. Anonim şirket şeklinde kurulmuş olmalı ve hisse senetleri nama yazılı olmalı,
2. Ticaret unvanında "bağımsız denetim" ibaresi olmalı,
3. Ortakları gerçek kişilerden olmalı,
4. Esas sermayenin %51'i sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalı,
5. Kurulacak olan bağımsız denetim şirketi sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeli,
6. Organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunmalı,
7. Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılmış olmalı.

Bağımsız denetim kuruluşlarında yönetici, bağımsız denetçi ve ortak olmak için aranan şartlar ise şu şekildedir:[39]

1. 3568 sayılı Kanuna göre SMMM veya YMM unvanına sahip olmak veya mütekabiliyet şartının sağlanması halinde yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belgelere sahip olmak,
2. Müflis olmamak ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamak,
3. Türkiye'de yerleşik olmak,
4. Sorumlu ortak baş denetçilere ilişkin olarak, 2 yıl süreyle Listedeki bağımsız denetim kuruluşlarında denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanlarıyla fiilen çalışmış olmaları,
5. Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmak,[40]
6. Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması,
7. Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,

[39] SPK tarafından yayımlanan Seri: X, No: 22, Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında" Tebliğ.

[40] *Tebliğin yayımı tarihi itibariyle sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda 10 yıl süreyle bağımsız denetçi olarak fiilen çalıştıklarını belgeleyenler ile sorumlu ortak baş denetçi olanlar sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olma şartından muaftırlar.*

8. Sermaye Piyasası Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması,
9. Sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmaması,
10. Çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmaları,
11. Bağımsız denetçi yardımcılarının 2 ve 3'üncü maddelerde belirtilen şartları sağlamaları ve hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik, bankacılık, kamu yönetimi ve uluslararası ilişkiler alanlarından birinde en az 4 yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları, diğer alanlarda yüksek öğrenim görmüş olanların ise bu maddede sayılan alanların birinde yüksek lisans derecesi almış olmaları zorunludur,
12. Başka bir bağımsız denetim şirketinde ortak, yönetici veya bağımsız denetçi olunmaması,
13. Ticari, sınai ve zirai başka bir işle uğraşıyor olmamalı (3568 sayılı kanun çerçevesinde yapılan mesleki faaliyetler hariç).

Bağımsız denetim kuruluşları sürekli veya özel denetlemelerde en az iki, en fazla dört hesap dönemi için yönetim kurulu tarafından seçilir. Fakat bu seçimin genel kımılda oy çokluğu ile onaylanması gerekir. Menkul kıymet ihracı için genel kurul kararının gerekli olmadığı durumlarda ve birleşme, devir, tasfiye nedeniyle yaptırılan denetlemelerde, yönetim kurulu ile bağımsız denetleme kurulusu arasında anlaşma yapılır ve genel kurul onayı gerekmez. Her hangi bir nedenle denetleme kuruluşunun seçiminin gerçekleşmemesi durumunda bu seçim Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılır. Taraflar arasındaki yapılan denetleme sözleşmesinin bir örneğinin müşteri tarafından Sermaye Piyasası Kurulu'na altı gün içinde gönderilmesi zorunludur. [41]

Bağımsız denetleme kuruluşları, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen nedenlerle ve yazılı gerekçe göstermek şartıyla denetleme sözleşmesini feshedebilirler. Fakat bu durum olağan genel kuruldan önceki üç ay içinde yapılamaz.[42]

[41] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.11
[42] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.11

Bağımsız denetim kuruluşu, müşteri tarafından çalışma alarmım önemli bir ölçüde sınırlandırılması nedeniyle mali tablolara ait bilgi ve belgeleri elde edememesi halinde, yazılı gerekçe göstermek şartı ile Sermaye Piyasası Kumlu'ndan görüş alarak sözleşmeyi feshedebilir. Müşteri ile bağımsız denetim kumlusu anlaşarak veya ayn ayrı sözleşmeyi sona erdiremezler. Ancak müşteri. Sermaye Piyasası kurulu Tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde tek taraflı sözleşmeyi feshedebilir.[43]

2.5.1.2. Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Denetçilerin Sorumluluğu

Bağımsız denetimin son derece önemli olduğunu, vazgeçilmez yararları olduğunu ve bunlardan hiçbir şekilde taviz verilmemesi gerektiğini biliyoruz. Tarihsel gelişim içinde bağımsız denetim mesleğinin finansal bilgileri hazırlayanlar ve kullananlara karşı taşıdığı sorumluluk alanının, özellikle 1980'li yıllarda genişlediği ve Genel Kabul Görmüş İlkeler ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesini aşan birikimlere konu olduğu gözlemlenmektedir. Bu doğrultuda, toplumsal beklentilerin bağımsız denetçiye finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda güvence vermeye yönelik yeni roller ve sorumluklar tanımaya başladığı ve beklentilerin giderek somutlaştığı açıktır. Böylece bağımsız denetçinin örneklemeye dayalı çalışmasından kaynaklanan işlem hataları ile denetlediği işletmenin yönetimi ile bütünleşmemesinden doğan aksaklıkların, yatırımcılar ve alacaklılara zarar vermesinin yanı sıra özellikle basındaki finansal yayınlar ve mahkemelere sunulan bilgileri olumsuz yönde etkilemesinin en aza indirilmesine çalışılmaktadır.[44]

Denetçinin sorumluluğu mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulgularını raporlamaktır. Denetçinin işlevi finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirip açıklamak, bu raporların kredisini artırmaktır.[45]

[43] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.11
[44] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.13
[45] a.g.e., GÜREDİN, İstanbul, 2000, S.11

Bu işlev çoğu kez denetim raporunu kullananlar tarafından yanlış anlaşılmaktadır. Pek çok kişi denetimin temel amacının kasti olmayan hataları, yolsuzlukları ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğunu zannetmektedir. Doğal olarak denetçi finansal tabloların denetiminde, bu tablolara önemli derecede etki yapan veya yapabilecek hata ve düzensizlikleri arayacak ve bunların olumsuz etkilerini açığa çıkartacaktır. Ancak, denetçinin esas sorumluluğu hiçbir zaman salt bu hata ve hilelerin bulunması şeklinde düşünülmemelidir.[46]

Bağımsız denetçiye toplumun verdiği bir diğer görev finansal tablolar denetimi dışındaki inceleme hizmetleridir. Bu hizmetler içinde iç kontrol faaliyetleri, mevzuat; ve sözleşmelere dayalı işler, finansal tablolara ilişkin tamamlayıcı bilgi tabanı oluşturma ve yatırım analizi başlıca alanları oluşturmaktadır. Topluca bakıldığında, toplumun bağımsız denetçiye yönelttiği beklentilerin A.B.D uygulamasında belirli sorumluluk türleri halinde sıralandığı saptanmaktadır:[47]

1-Hatalı ve düzenleyici araştırma ve raporlama sorumluluğu,
2-Müşterilerin yasa dışı işlemleri karşısındaki sorumluluğu,
3-Finansal tablo denetiminde iç kontrol sistemini dikkate alma,
4-İnceleme ve değerlendirme sorumluluğu,
5-Çözümleyici araçlardan yararlanma sorumluluğu,
6-Muhasebe tahminlerini gözden geçirme sorumluluğu,
7-Denetlenmiş finansal tablolar üzerine açıklayıcı rapor düzenleme sorumluluğu,
8-Denetlenen işletmenin varlığım sürdürmesine ilişkin riskleri gözden geçirme ve açıklama sorumluluğu,
9-Denetlenmiş işletmenin denetim komitesi ile iletişimde bulunma sorumluluğu.

Bu beklentiler zinciri, klasik anlamda Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre denetlenmiş bilgilerin güvenilirliğini artırmaya ve bağımsız denetçiye yeni işlevler tanımaya yönelen bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu çerçeve

[46] a.g.e., GÜREDİN, İstanbul, 2000, S.11
[47] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.13

bağımsız denetçinin, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının uzantısı sayılabilecek ilke ve standartlarla faaliyet kapsamı ve sorumluluklarını genişletmektedir. Öncelikle mesleki özen ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi türünden genel ve çalışma alanı standartlarında kapsam farklılaştırması sağlanırken, yönetsel danışmanlık hizmetleri, vergi uygulamaları ve finansal tablo denetimleri dışındaki alanlar için özel inceleme ve denetim yetki ve sorumluluğu eklenerek, finansal denetim, uygunluk denetimi ve başarı denetiminin güvenlik düzeyinin arttırılması öngörülmektedir. Denetçinin faaliyet kapsamı ve sorumlulukları arttıkça denetim riski azalmaktadır.[48]

Denetim literatüründe bağımsız denetçinin sorumlulukları genellikle iki ayrı çerçevede ele alınmaktadır:

1. Mesleki sorumluluklar.
2. Hukuki sorumluluklar.

Bağımsız denetçinin mesleki faaliyetleri sırasında oluşan sorumluluk alanları ile bu sorumluluk alanlarındaki işlemlere ilişkin sorumlulukları belirlenerek konunun mesleki ve teknik çerçeve boyutu ortaya koyulmakta, hukuki çerçeve temelinde ise sorumlulukların kişilere göre gruplandırılması yoluyla bağımsız denetçinin hukuki yükümlüklerinin belirlenmesi öngörülmektedir.

2.5.1.2.1. Mesleki Sorumluluk

Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının başında iş gördüğü ortamın beklentilerine uygun nitelik ve türde bağımsız denetim hizmeti vermek gelir. Bağımsız denetçi için en temel ilke denetçinin bağımsız olmasıdır. Diğer deyişle her türlü çıkar çatışmasından uzak durmak, tarafsızlığını ve dürüstlüğünü etkileyebilecek durumlara izin vermemek, çalışmaları sonucunda ulaştıkları görüşlerini herhangi bir

[48] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.15

kişinin çıkarını düşünmeden raporunda açıklamak bir bağımsız denetçinin asli görevidir. [49]

Denetçinin yaptığı işin mesleki özen ve titizliği her zaman ön planda olmalıdır. Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir denetçinin aynı şartlar altında detaylara vereceği önemi, gösterdiği çaba ve dikkati ifade eder. Bu ise, geçerli olan denetim standartlarına istisnasız olarak uyulması ile gerçekleşebilir. Mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olması, tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük, profesyonellik gibi unsurlar bağımsız denetçinin azami dikkat edeceği hususlardır.

Denetçinin göz önünde bulundurması gereken diğer bir ilke önemliliktir. Mali tablolarda bu bilginin olmaması veya yanlış ifade edilmesinin kullanıcılarının mali tablolardaki bilgilerden yola çıkarak alacakları ekonomik kararları ne kadar etkileyeceği bağımsız denetçi açısından her zaman göz önünde bulundurulması gereken bir husustur.

Mali tabloların denetiminde denetçiden beklenen işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin temelde, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüş belirtmektir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst bir biçimde düzenlenmesi yönetimin sorumluluğundadır.

Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının temelinde yanlışlıkların araştırılması yer almaktadır. Yanlışlıkların gözden geçirilmesinde ise özellikle kasıtlı düzensizlikler ve hilelerin ortaya çıkartılmasını sağlayacak mesleki önlemlerin yürürlüğe konması önem kazanmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının oluşumunda "düzensizlik risklerinin dikkate alınması", "yönetsel bütünleşme ve mesleki kuşku dengesinin kurulması", "müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının değerlendirilmesi" ve "hatalar, düzensizlikler ve yasadışı işlemleri kavramaya yönelme" türünden bazı alanların ağırlık kazanması söz konusudur.

[49] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.16

Düzensizlik risklerinin dikkate alınması ile yönetsel bütünleşme ve mesleki kuşku dengesinin kurulmasında çıkış noktası, mesleki özen standardı başta olmak üzere denetim çalışmalarının hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartacak ölçüde planlanması, uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesi ile ilgili çalışma alanı standardıdır. işletme yönetimini, ön yargı ile kusursuz veya kusurlu görmeden belirlenen denetim faaliyetini yürütülmesi uygun olanıdır. Aksi halde, ön yargılı kusursuzluk kabulü, hata ve hilelerin fark edilmemesine yahut önyargılı kusurluluk atfı, denetim sürecinin fazlası ile ayrıntılandırılması ve denetim maliyetlerinin artmasına, denetimin sağlayacağı yarar ve çalışma dengesinin bozulmasına yol açar. Müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının bağımsız denetçinin sorumluluk alanına alınması yaklaşımı, rüşvet ve haksız komisyon gibi yasa dışı olayların yaygınlaşması ile güç kazanmıştır. İşletme sahipleri ve yöneticilerinin hukuk kurallarını ve mevzuatı aşan davranışları, genelde işletmenin faaliyet sonucunu etkilemedikçe ve denetçinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre yürüttüğü bir denetimde ortaya çıkmadıkça, bilgisi dışında kalabilir. Bağımsız denetçinin, müşteri işletmenin yasal olmayan davranışları ile ilgili sorumluluğu, düzensizlik risklerinin dikkate alınması kapsamında kullanacağı ölçütlerle sınırlıdır. Denetçinin finansal tablo denetimlerinde incelemeyi tercih ettiği toplantı tutanakları, müşteri işletme yöneticileri veya hukukçularından edindiği hukuki anlaşmazlıklar ve davalaşma bilgileri yada çapraz inceleme testleri ile ortaya çıkan veriler, denetçinin müşteri işletmenin yasa dışı davranışları konusunda bilgilenmesi ve sorumluluk edinmesini gerektirir. Bunların ötesinde, bağımsız denetçi, müşteri işletme yönetiminden işlemlerinin hukuk ve mevzuata uygunluğunu belirten bildirim isteyebileceği gibi, müşteri işletmenin yasal olmayan işlerin önlenmesine ilişkin politikasını belirten düzenlemeyi talep ederek de bilgi ve sorumluluk noktasına geçebilir.

2.5.1.2.2. Hukuki Sorumluluk

Bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumlulukları Sermaye Piyasası Kanunu Madde 16/4'de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre "Bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları

raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuki yönden sorumludur". Bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğuna yol açan nedenlerin başında bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yapılması gelir. Bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yapılmaması, bağımsız denetim kuruluşlarının hem müşterilere, hem de üçüncü kişilere karşı hukuki sorumluluğunu doğurur. Bağımsız denetçinin, müşteri işletme ile denetim anlaşması çerçevesinde yürüyen ilişkileri sırasında, müşteri işletmeye karşı yüklendiği temel sorumluluk, denetim çalışmasını mesleki özen kurallarına ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına üst düzeyde uyum sağlayarak gerçekleştirmektir. Müşteri işletmenin ekonomik faaliyetleri sırasında yaşadığı en önemli riskler, kendi yöneticileri ve çalışanlarının kötü niyetli yada kısıtlı davranışlarından doğmaktadır. Müşteri işletme, denetim anlaşması yaptığı bağımsız denetçinin, doğal denetim çalışmasını yürütürken, uyguladığı denetim prosedürleri sayesinde, işletme yöneticileri ve çalışanların işletmeye zimmet veya suistimal gibi yollardan verebilecekleri finansal zararları da bulması ve raporlaması gerektiği beklentisindedir. Bağımsız denetçinin denetimi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına yeterince uyum göstermeden sürdürmesi sonucu bu tür olumsuzlukları fark edememesi halinde, müşteri işletmeye hukuki sorumluluğu doğmaktadır. Bu bir bakıma bağımsız denetçinin, müşteri işletmeye verdiği denetim hizmetlerinin kalitesinde titiz davranmaması durumunda, öngörülen kalitenin karşılığı olan performansın altına inmesinin, anlaşmanın karşı tarafın da benimsemesini ifade eder.[50]

Ülkemizde denetçilerin yasal sorumluluğu; müşteri işletmeye karşı sözleşmeden doğan ayrıca üçüncü şahıslara karşı haksız fiil sorumluluğudur. Haksız fiil sorumluluğu Borçlar Kanunu'nun 41-60'ıncı maddeleri arasında düzenlenmiş olup, haksız fiil sorumluluğu için denetleme kuruluşunun kusurlu olması, bunun yanında haksızlığın, yani hukuka aykırılığın maddi zarar unsuru ile birlikte olması şarttır.

[50] a.g.e., BABAYEVA, Sakarya, 2006, S.17

Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğunun temeli, üçüncü şahısların finansal tablolara duydukları güvenin sarsılması yada geçerliliğini kaybetmesi ile ilgilidir. Üçüncü şahısların finansal tabloların mutlak doğruluğuna güven duyarak yaptıkları işlemler sonucu tablo değerlerinde farklı gerçeklerle karşılaşmaları ve zarar görmeleri, bağımsız denetçiyi belli koşullar altında sorumlulukla baş başa bırakabilir. Burada üçüncü şahsın bilinebilecek bazı özelliklerinin bulunması, sorumluluğun doğmasını belirginleştirir.

Denetlenmiş finansal tabloların kullanıcıları, denetçinin, bu kullanımı öngörümleyebileceği kişiler olabilecekleri gibi, özellikleri ve kullanım amaçları hakkında öngörümde bulunamayacağı kimseler de olabilmektedir. Müşteri işletmenin kredi sözleşmesi ile ilişkisinin bulunduğu banka, kredi talebini değerlendirirken, bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş finansal tablolardan yararlanacağından, bu finansal tabloların içeriklerinde denetim görüşüne aykırı önemli farklılaşmalarla karşılaştığında, durumdan bağımsız denetçiyi hukuken sorumlu tutabilir.

Bağımsız denetçinin üçüncü şahıslara karşı sorumlu tutulmak istendiği bir diğer kesim potansiyel yatırımcılar, müşteri işletme ile aktüel bağı bulunmayan kredi kuruluşları, sigorta işletmeleri veya işletmeyi bütünüyle satın almaya talip olan diğer işletmelerdir. Bu yaklaşıma göre, denetlenmiş finansal tablo kullanıcılarının tümünün, denetimde gerekli özenin gösterilmemesi sonucu yanılmaları ve zarar görmeleri halinde, denetçinin bu kimselere karşı sorumluluk içinde olması savunulmaktadır.

Bağımsız denetçinin, denetim işlerinden doğan sorumluluğunun, gerek kendisinin gerek denetim ortaklığının ve gerekse denetlenen işletmenin haklı çıkarlarının güvence altına alınması amacıyla sigortalanmasına ilişkin uygulama, kamu yararı gözeten tipik örneklerden birisi olarak kabul edilebilir.

2.5.2. Bağımsız Denetim Faaliyetleri

Çalışmanın bu kısmında, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri: X, No:16 sayılı Tebliğ kapsamında açıklanan sürekli, özel ve isteğe bağlı denetim açıklanırken, tebliğde "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik"te bulunmayan sınırlı denetimden de söz edilerek sürekli, özel ve sınırlı denetim türleri açıklanmıştır. (Bilindiği üzere, tebliğler yönetmelik hükümlerine aykırı olamazlar ancak; tebliğde, yönetmelikte bulunmayan bir denetim türü bu haliyle öngörülmüş bulunmaktadır.) Tebliğe göre; bağımsız denetim, sürekli, sınırlı ve özel denetim şeklinde yapılır.[51]

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

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.

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurul'a 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.

Bağımsız denetim çalışmasının başlangıç tarihinden önceki iki ay ve halka arz izni için Kurula başvuru tarihinden veya birleşme, bölünme, devir veya tasfiye kararı için ilgili genel kurul toplantı tarihinden önceki üç ay içinde yer alan bir tarih itibariyle çıkarılmış olan mali tablolar da özel denetime konu olabilir. Ancak bu durumda geçmiş süre faktörünün "Bağımsız denetim süresi içinde yapılacak sayım

[51] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 541

ve envanter incelemesinden hareketle kaydi envanter tekniği ile söz konusu mali tabloda yer alan varlık kalemlerine ulaşılamaması" gibi nedenlerle çalışma alanını sınırlamaması ve denetçi görüşüne şart oluşturmaması zorunludur.[52]

2.5.2.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim yaptıracak ortaklık veya sermaye piyasası kurumları bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkanlarını uzmanlık ve deneyimlerini dikkate almak zorundadır. Bağımsız denetim kuruluşları, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tesbit etmek, bağımsız denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar. [53]

Bağımsız Denetim Sözleşmesi ve Asgari Unsurları

SPK tarafından yayımlanan Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in 23. maddesinde, ilgili kurum ve kuruluşların yaptıracakları bağımsız denetim hizmetinin bir sözleşmeye bağlanması ve bu sözleşmede en az nelerin bulunması gerektiği hükme bağlanmıştır. Buna göre,

Görevin kabul edilmesine ilişkin bir engel yoksa bağımsız denetim kuruluşunca yazılı olarak düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi taraflarca İmzalanacaktır. Müşteri bu sözleşmenin bir örneğini 6 iş günü içinde Kurula gönderecektir.

Bağımsız denetim sözleşmelerinde asgari aşağıda yazılı unsurlara yer verilmesi zorunludur:[54]

- Denetimde görevlendirilecek sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi ile bunların yedekleri,

[52] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 541
[53] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 542
[54] Orhan AKIŞIK, *"Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi",* **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı:61, 2003, S. 1.

- Bağımsız denetimin amacı, kapsamı varsa özel nedenleri,
- Bağımsız denetim kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında sunulacak diğer hizmetler
- Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- Ücret ile ilgili ayrıntılı döküm.

Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yürürlüğü

İlgili kurum ve kuruluşlar ile denetim kurulu arasında imzalanan denetim sözleşmelerinin yürürlüğüne ilişkin bilgiler tebliğin 24. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme aşağıdaki gibidir;

Bağımsız denetim sözleşmeleri müşteri yönetim kurulunca imzalanarak yürürlüğe girer. Yönetim kurulunca yapılan bağımsız denetim kuruluşu seçimi sürekli denetimlerde genel kurulun onayına sunulur.

Özel denetim sözleşmelerinin, halka arz için Kurula başvuru tarihinden devir birleşme bölünme veya tasfiye hallerinde ise bunlara ilişkin kararların alınacağı genel kurul toplantı tarihinden en az iki ay önce yapılmış olması zorunludur.

Ortaklıklar veya sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim kuruluşunu herhangi bir nedenle seçememesi halinde durum, gerekçeleriyle birlikte Kurula bildirilir. Kurulca belirlenen bağımsız denetim kurulu İle 15 gün içinde sözleşme imzalanır.

Seçilen bağımsız denetim kuruluşunun şu genel kurulca onaylanmaması, fesih veya çekilme hallerinde yönetim kurulu ilk genel kurul tarihine kadar görev yapmak üzere bir başka bağımsız denetim kuruluşunu belirler. Kurulun uygun görüşünün bildirilmesini takip eden 15 gün içinde sözleşme imzalanır.

DENETİM SÖZLEŞMESİ
2005 / 05

"XXXXXXX" adresinde bulunan ABC Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile (ileride "Ortaklık" olarak anılacaktır.) diğer tarafta, merkezi "YYYYYYYY" adresinde bulunan XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş. (aşağıda "Denetçi" olarak anılacaktır.) arasında aşağıda belirtilen Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesi düzenlenmiştir.

1. DENETLEMENİN HUKUKİ DAYANAĞI:
Denetçi tarafından, yapılacak bağımsız dış denetlemelerin dayanağını, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve buna göre Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bu konuda çıkarılmış ve çıkarılacak tebliğlerin denetlemeye dair hükümleri oluşturacaktır.

2. DENETLEMENİN AMACI VE KAPSAMI:
Denetlemenin amacı ve kapsamı, Ortaklığın 2005 yılı hesaplarının 31.3.2005, 30.6.2005, 30.9.2005 ve 31.12.2005 tarihi itibariyle denetleme ilkelerine, esaslarına ve standartlarına göre incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanarak düzenlenmiş mali tabloların 2499 sayılı Kanun ile bu Kanuna dayalı mevzuat çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, mevzuat ve "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Esaslarına" uygunluk yönünden defterler üzerinde denetlenerek tespiti ile Türkçe Denetim Raporuna bağlanmasıdır. Söz konusu denetleme, Ortaklığın vergi kanunları yönünden denetlenmesini kapsamayacaktır.

3. DENETLEMENİN BAŞLANGICI, SÜRESİ VE SUNULACAK RAPORLAR:
İş bu sözleşme kapsamındaki denetleme Seri: X, No:16 sayılı Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Denetim hakkındaki tebliğin 19.madde ve 32/2 fıkrası ile 2. bölümündeki ilke ve esaslara göre gerçekleştirilecektir.

4. DENETLEMEDE GÖREVLENDİRİLECEK ELEMANLAR:

ASIL
Ahmet BİLİR (YMM,Sorumlu Ortak Başdenetçi)
Mehmet BULUR (YMM, Başdenetçi)
Ozan AKAR (SMMM, Denetçi)
Ali ÇÖMEZ (Stajyer, Denetçi Yard.)

YEDEK
Mustafa UZMAN (YMM, Sorumlu Ortak Başdenetçi)
Fatma KAÇMAZ (YMM, Başdenetçi)
Tuğba AKSEKİ (SMMM, Denetçi)
Ayşe YENİ (Stajyer, Denetçi Yard.)

Şekil 2.1: Örnek Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Gerektiğinde bu kadro yerine, Ortaklığın bilgisi dahilinde başka kişilerde görev alabilecektir.

5. TARAFLARIN SORUMLULUKLARI:

a) Ortaklığın sorumlulukları ve yükümlülükleri şunlardır:

- İş saatleri içerisinde denetleme elemanlarının ve yardımcı elemanların görev yapmasına elverişli çalışma yerini sağlamak,

- Denetleme konularıyla ilgili bütün defterlerin, kayıtları ve belgeleri, gizli olsalar bile incelemeye hazır bulundurmak,

- Denetlemeyi ilgilendiren bütün bilgilerin, ortaklık yöneticileri, iç denetleme elemanları ve diğer ilgililer tarafından, istenildiğinde denetleme elemanlarına verilmesini sağlamak,

b) Denetçilerin sorumlulukları ve yükümlülükleri şunlardır:

- Denetlemenin sorumlu ortak başdenetçi başkanlığında başdenetçi, kıdemli denetçi, veya denetçi ile yürütülmesini sağlamak ,

- Ortaklık ile işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişiler arasındaki hesap mutabakatını sağlamak bu mutabakatın sağlanması konusunda Ortaklık gerekli girişimlerde bulunacaktır.

- Mevzuatta yer alan diğer sorumluluk ve yükümlülükleri yerine getirmek.

6. ÜCRET:

Denetim ücreti 31.3.2005, 30.6.2005 ve 30.9.2005 tarihli bağımsız sınırlı dış denetimlerin her biri için KDV Hariç 5.000.-ABD Doları ve 31.12.2005 bağımsız dış denetimi için KDV Hariç 7.000.-ABD Doları olup; sözleşme ücretinin ½'si sınırlı denetimler için 31.3.2005, 30.6.2005 ve 30.9.2005 ve yıl sonu denetimi için 31.12.2005 tarihinde, bakiyeler raporun hazırlanması ve denetçi faturasının ortaklığa tevdiini takiben bir hafta içinde ödenir.

7. DENETİM EKİBİ ÇALIŞMA SÜRELERİ VE ÜCRETLERİ:

Denetim ekibinde görev alacak Denetçilerin ilgili denetimler için öngörülen çalışma süreleri ve ücretleri aşağıdaki gibidir. Denetçi ücretleri, Denetim Şirketince karşılanacaktır.

Şekil 2.1: Örnek Bağımsız Denetim Sözleşmesi (Devamı)

31.12.2005

Denetim Ekibi	Çalışma Saatleri	(KDV Hariç)Ücreti	Saat Başı Ücreti
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	13 saat	1.300.-ABD Doları	100.-ABD Doları
Baş Denetçi	15 saat	1.200.-ABD Doları	80.-ABD Doları
Denetçi	46 saat	2.760.-ABD Doları	60.-ABD Doları
Denetçi Yardımcısı	58 saat	1.740.-ABD Doları	30.-ABD Doları

31.3.2005, 30.6.2004 ve 30.9.2005

Denetim Ekibi	Çalışma Saatleri	(KDV Hariç)Ücreti	Saat Başı Ücreti
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	6 saat	600.-ABD Doları	100.-ABD Doları
Baş Denetçi	16 saat	1.280.-ABD Doları	80.-ABD Doları
Denetçi	34 saat	2.040.-ABD Doları	60.-ABD Doları
Denetçi Yardımcısı	36 saat	1.080.-ABD Doları	30.-ABD Doları

8. ADRESLER :

Tarafların tebligat adresleri aşağıda gösterilmiş olup bu adreslere (faks dahil) yapılan bildirimler usulüne uygun olarak tebliğ – tebellüğ edilmiş sayılır. Taraflar adres değişikliklerini bir hafta içinde diğer tarafa bildirmek zorundadır.

Ortaklık:

Ünvanı : ABC Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
Adresi : XXXXXXX
Telefon : 0 232 111 01 11
Faks : 0 232 111 01 12
Vergi Dairesi ve Sicil No: Hasan Tahsin – 111 002 1111

Denetçi:

Ünvanı : XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.
Adresi : YYYYYYYY
Telefon : 0 232 111 01 01
Faks : 0 232 111 01 02
Vergi Dairesi ve sicil no : Konak 111 002 1112

Şekil 2.1: Örnek Bağımsız Denetim Sözleşmesi (Devamı)

9. SÖZLEŞMENİN FESHİ:

Sermaye Piyasası kurulu tarafından uygun görülecek zorunlu nedenlerle ve yazılı gerekçe göstermek koşulu ile, denetleme sözleşmesi her zaman feshedilebilir. Anlaşmanın feshi halinde alınan ücret iade edilmez.

10. DAMGA VERGİSİ:

Sözleşmeden doğan damga vergisi ortaklık tarafından ödenecektir.

11. YÜRÜRLÜK :

Bu sözleşme imzalandığı tarihte yürürlüğe girer. Tarafların yazılı mutabakatı ile tadil edilebilir.

İşbu denetim sözleşmesinin uygulanmasından ve yorumlanmasından doğacak ihtilafların bulunması halinde İzmir Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkili olacaktır.

Bu mukavele İzmir'de 1 asıl 3 sayfa olarak beraberce hazırlanmış olup, aslı denetçide kalmış, denetçi tarafından her sayfası tasdikli bir örneği ortaklığa tevdi edilmiştir.

Tarih: 30.6.2005 Saat : 13:00

Ortaklık	Denetçi
ABC Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Şekil 2.1: Örnek Bağımsız Denetim Sözleşmesi (Devamı)

2.5.2.2. Firma Görüşmesi ve Bağımsız Denetim Planı

Bağımsız denetim çalışmasının etkin bir şekilde planlanması gerekir. Etkin planlamadan maksat, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, iş ve zaman tasarrufu sağlanarak bağımsız denetimin nihai amacına ulaşması için gerekli çalışmaların sistemli bir şekilde yürütülmesidir.[55] Bunun için denetlenecek firma ile sürekli temas halinde olunmalı, firma yetkilileri ile ortak fikir alışverişleri ile bir denetim planı oluşturulmaya çalışılmalıdır. Zira, denetlenecek firmanın rutin iş akışı

[55] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 543

içerisinde uygun bir plan dahilinde denetçiyi asitse edebileceği unutulmamalıdır. Aksi takdirde denetim çalışmaları zaman ve maliyet açısından büyük kayıplara gebe kalacaktır.

Bağımsız denetim İle ilgili olarak yapılacak bir planlama kapsamında asgari olarak;[56]

- Planlama yapılmadan önce işletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör ve diğer hususlarda gerekli araştırmaların yapılmış olması,
- Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve denetim raporları ile işletmenin haberleşme dosyalarının gözden geçirilmesi,
- Müşterinin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin ve bağımsız denetimin iç kontrollere ne ölçüde dayandırılacağı ile denetim riski ve Önemlilik sınırının tespit edilmesi,
- Müşterinin muhasebe politikalarının ayrıntılarıyla incelenmesi, muhasebede, bağımsız denetim uygulamalarında veya mevzuatta meydana gelen ve işletmenin mali tablolarını etkileyebilecek olan değişmelerin araştırılması,
- Yapılacak bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı ve zamanlamasının yöneticiler ve işletmenin diğer ilgili personeli ile tartışılması,
- Bağımsız denetim faaliyeti sırasında denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyon sağlanması,
- Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek ekip içinde iş bölümünün yapılması ve koordinasyonunun sağlanması,
- Yazılı bir bağımsız denetim programının hazırlanması, gerekir.

Denetim planı, ayrıntılı denetim programı ile desteklenmediği sürece amacını tam olarak yerine getiremeyecektir. Denetim planı, nispeten daha ayrıntılı olan denetim programı ile desteklenerek, denetim faaliyetlerinin daha ayrıntılı olarak plan ve programa bağlanması sağlanabilecektir.

[56] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 543

BAĞIMSIZ DENETİM PLANI FORMU XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.	Form No : Sayfa No : 1/4
DENETİM TÜRÜ: Bağımsız Denetim	**TARİH:** 02.05.2005
MÜŞTERİ: ABC Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	**İNCELEME DÖNEMİ:** 31.03.2005

SÖZLEŞME MADDELERİ:	**Ref.**
(Özel durumları içeren sözleşme maddelerini belirtin. Sözleşme fotokopisini plana ekleyin.)	

VERİLEN HİZMETLER

	Açıklamalar	**Ref.**
Tam Tasdik :☐ KDV Raporu :☐ Müşavirlik :☐ Münferit :☐ Diğer :☐ Firmaya verilen tüm denetim müşavirlik vb hizmetleri belirleyin. Bu kısım hem denetim şirketinin vermiş olduğu hem de müşteriye dışarıdan sağlanan hizmetleri kapsamalıdır.		

DİĞER DENETÇİ/UZMANLARA GÜVEN

Önceki denetçiler var ise onlara ne kadar güvenilebileceği belirtilir.

Hazırlayan	Onaylayan

MN.01.03.05-1521

Şekil 2.2: Örnek Bağımsız Denetim Planı Formu

BAĞIMSIZ DENETİM PLANI FORMU XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.	Form No : Sayfa No : 2/4

MÜŞTERİ HAKKINDA BİLGİ

Aşağıdaki hususları gözden geçirin yada güncelleyin:	Ref.
Şirket ana sözleşmesi Yönetim Kurulu Karar Defteri İş ile ilgili sözleşmeler Ticaret ve sanayi odalarının sektöre ilişkin yayınları ile diğer mesleki yayınlar Müşteri işletmeyi ilgilendiren yasal düzenlemeler (Yorumlar ve Gözlemler)	

ÇALIŞMA ORTAMI

	Açıklama
Yardımcı olması için bir eleman tahsis edildi mi? EVET☐ HAYIR ☐ Ayrı oda tahsis edilebiliyor mu? EVET☐ HAYIR ☐ Müşteri firmada kullanılan muhasebe programının adı: Diğer: (Yorumlar ve Gözlemler)	

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GÜVENİLİRLİĞİ

Aşağıdaki hususları gözden geçirin yada güncelleyin:	Ref.
İş akış şeması Organizasyon şeması Belge akış şeması	

Hazırlayan Onaylayan

MN.01.03.05-1521

Şekil 2.2. Örnek Bağımsız Denetim Planı Formu (Devamı)

BAĞIMSIZ DENETİM PLANI FORMU XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.	Form No : Sayfa No : 3/4

SON ZİYARET VEYA DENETİMDEN BERİ DEĞİŞİKLİKLER

Son denetimden beri müşteriyi etkileyebilecek değişiklikleri **anahatlarıyla** belirleyin. (Müşterinin teknolojisinde, ürünlerinde, hizmetlerinde yakın zamanda meydana gelmiş veya olası değişiklikler; kazançlar, elden çıkarmalar; yeni borçlanmalar, sermaye değişiklikleri, organizasyondaki veya yönetimdeki değişiklikler, tüzük değişiklikleri, muhasebe ve açıklık yükümlülükleri, muhasebe sisteminin değişiklikleri vb.)

KRİTİK HUSUSLAR

Yeni muhasebe standartları, finansal tabloların açıklık yükümlülükleri, yasadaki değişiklikler, yanlışlık çıkması muhtemel hesaplar gibi denetimi hissedilir derecede etkileyebilecek hususları belirleyin.

Hazırlayan	Onaylayan

MN.01.03.05-1521

Şekil 2.2: Örnek Bağımsız Denetim Planı Formu (Devamı)

BAĞIMSIZ DENETİM PLANI FORMU XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.	Form No : Sayfa No : 4/4
BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM (CAAT)	
	Ref
Bilgisayar destekli denetim yapılacaksa belirleyin ve ayrıntıları tanımlayın.	
GEREKLİ RAPORLAR MALİ TABLOLAR ve BELGELER	
	Ref
Gerekli Belgeler Formunu Ekleyin.	
DENETİM PROGRAMI	
	Ref
Denetim programı formunu ekleyin	
DİĞER DURUMLAR	
	Ref
Müşterinin belirttiği özel durumlar var mı, varsa görüşü değiştirir mi?	
Hazırlayan	Onaylayan
MN.01.03.05-1521	

Şekil 2.2: Örnek Bağımsız Denetim Planı Formu (Devamı)

Bağımsız Denetim Programı

Bağımsız denetim programları, bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında herbir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim İşlemlerinin çalışma kağıtlarıyla ilişkilendirilerek kalemler itibariyle çeşit, tarih ve süre ile görevlendirilen elemanlar bakımından ayrıntılı olarak belirlendiği belgelerdir. Bağımsız denetim programı çerçevesinde yapılacak görevlendirmelerde, ekip elemanlarının sorumluluk, mesleki teknik bilgi, yetenek ve deneyimleriyle ilgili hususlara dikkat edilir ve görevler açıklıkla belirlenir.[57]

Uygulamada bağımsız denetim planı ve bağımsız denetim programı aşağıda verilen form örneklerinde olduğu gibi matbu hale getirilmek ve ihtiyaç duyulduğunda revize edilmek suretiyle oluşturulmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETİM PROGRAMI FORMU

XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :

Sayfa No : 1/3

FİRMA ADI: ABC Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

İncelenen Hesap	Faaliyeti Yürütecek Kişi	En Erken Başlama Tarihi	En Geç Bitiş Tarihi
1- Dönen Varlıklar			
10. Hazır Değerler			
11. Menkul Kıymetler			
12. Ticari Alacaklar			
13. Diğer Alacaklar			
15. Stoklar			
17. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			
18. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
19. Diğer Dönen Varlıklar			

Hazırlayan Onaylayan

MN.01.03.05-1522

Şekil 2.3: Örnek Bağımsız Denetim Programı Formu

[57] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 543

BAĞIMSIZ DENETİM PROGRAMI FORMU XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.	Form No : Sayfa No : 2/3		
2- Duran Varlıklar			
22. Ticari Alacaklar			
23. Diğer Alacaklar			
24. Mali Duran Varlıklar			
25. Maddi Duran Varlıklar			
26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
27. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			
28. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
29. Diğer Duran Varlıklar			
3- Kısa Vadeli Yab.Kaynaklar			
30. Mali Borçlar			
32. Ticari Borçlar			
33. Diğer Borçlar			
34. Alınan Avanslar			
35. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri			
36. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler			
37. Borç ve Gider Karşılıkları			
38. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları			
39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar			
4- Uzun Vadeli Yab. Kaynaklar			
40. Mali Borçlar			
42. Ticari Borçlar			
43. Diğer Borçlar			
44. Alınan Avanslar			
47. Borç ve Gider Karşılıkları			
48. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları			
49. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			
5- Öz Kaynaklar			
50. Ödenmiş Sermaye			
52. Sermaye Yedekleri			
54. Kar Yedekleri			
57. Geçmiş Yıllar Karları			
58. Geçmiş Yıllar Zararları			
59. Dönem Net Karı (Zararı)			
Hazırlayan		Onaylayan	
MN.01.03.05-1522			

Şekil 2.3: Örnek Bağımsız Denetim Programı Formu (Devamı)

BAĞIMSIZ DENETİM PROGRAMI FORMU XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.		Form No : Sayfa No : 3/3	
6- Gelir Tablosu Hesapları			
60. Brüt Satışlar			
61. Satış İndirimleri			
62. satışların Maliyeti			
63. Faaliyet Giderleri			
64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar			
65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar			
66. Finansman Giderleri			
67. Olağan Dışı Gelir ve Karlar			
68. Olağan Dışı Gider ve Zararlar			
69. Dönem Net Karı (Zararı)			
7- Maliyet Hesapları (7/A Seçeneği)			
70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları			
71. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
72. Direkt İşçilik Giderleri			
73. Genel Üretim Giderleri			
74. Hizmet Üretim Maliyeti			
75. Araştırma ve Geliştirme Giderleri			
76. Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri			
77. genel Yönetim Giderleri			
78. Finansman Giderleri			
79. Gider Çeşitleri (7/B Seçeneği)			
8- Serbest			
9- Nazım Hesaplar			
0- Serbest			
Doğrulamalar			
Rapor Yazımı			
Raporun Okunması			
Çoğaltma			
Mühürleme			
Teslim			
Arşivleme			
Hazırlayan		Onaylayan	
MN.01.03.05-1522			

Şekil 2.3: Örnek Bağımsız Denetim Programı Formu (Devamı)

2.5.2.3. Gözetim ve Koordinasyon

Etkin ve verimli bir denetim için salt bağımsız denetim planlaması ve bağımsız denetim programı da yetmez; ayrıca, bağımsız denetim çalışmalarının etkin ve yeterli bir şekilde gözetim ve koordinasyona tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre, [58]

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur.

Bu sorumluluk denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesini ve faaliyetin çalışma kağıtlarından izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar.

2.5.2.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar. İç kontrol, İşletme içinde kurmaylık görevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür. [59]

Denetçi uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla müşterinin İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir.

---

[58] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 544
[59] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 544

Müşterinin, Türk Ticaret Kanunu'nda Öngörülen murakıplar dışında kendi yönetimince atanmış bir iç denetim biriminin bulunması hafinde, bu sistemin güvenilirliğinin,[60]

- İç denetçiye tanınan örgütsel statünün sağladığı bağımsızlık derecesi,
- İç denetçilerin fiilen sahip olduğu yetkiler, işlevler, çalışma tarzı, raporunda ulaştığı sonuçların yönetimce nasıl değerlendirildiği,
- İç denetimlerde yeterli sayıda ehliyetli İç denetçi çalıştırılıp çalıştırılmadığı,
- İç denetimlerdeki planlama ve gözetim ile incelemelerin kapsam, içerik ve zamanlamasının yeterliği, hususlarının araştırılarak değerlendirilmesi gerekir.

2.5.2.5. Kanıt Toplama ve Değerlendirme

Aslında denetim faaliyeti, bir nevi kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi olayıdır. Buna göre, [61]

Denetçi bağımsız denetim programının yürütülmesi sırasında belirli denetim tekniklerini uygulayarak yeterli miktarda güvenilir denetim kanıtı toplar ve bunları değerlendirerek müşterinin mali tabloları hakkında görüşünü oluşturur. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik açısından nispi önemi, hatalı veya hileli olması riski, toplanabilecek kanıtların güvenirliği ve elde etme maliyeti gibi hususlar göz önünde bulundurulur. Güvenilirlik, kanıtın toplanma amaçlarına ve denetçi görüşünün oluşumuna hizmet edebilme özelliği, kaynağı, uygun zamanda elde edilmesi ve nesnelliğine göre tespit edilir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri:X, No:16 Tebliğ'in 30. maddesinde belirtildiği üzere, kanıt toplamada amaç, mali tablolarda yer alan;

- Tüm varlık, kaynak gelir ve giderlerin gerçek olduğu ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedildiği,

[60] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 544
[61] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 544

- Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlemler ve hesapların bu tablolarda doğru tutarlarıyla yer aldığı,

- Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin müşteriye ait olduğu,

- Değerlemenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapıldığı,

- Mali tabloların ana kalemler itibariyle uygun tanımlama, sınıflandırma ve açıklama niteliklerine sahip olduğu, şeklindeki işletme beyanlarının doğruluğunun araştırılmasıdır.

Denetçiler, bağımsız denetim programını yürütürlerken yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtını aşağıdaki tekniklerle toplarlar; [62]

a) Sayım ve envanter incelemesi; belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten varolduklarının görülmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin işletmeye ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması İşlemidir.

b) Belge incelemesi; müşterinin faaliyeti mali tablolar ile ilgili hor çeşit belgenin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı İncelenmesini ifade eder.

c) 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.

d) Bilgi toplama; denetçinin iç denetçileri de kapsayacak şekilde- ilgililerden bilgi almasıdır.

e) Doğrulama; denetçinin belirlediği çerçevede, müşteri dışındaki bir kaynaktan müşterinin yazılı talebiyle bilgi istenmesi ve bu bilginin doğrudan denetçiye iletilmesi işlemidir.

f) Karşılaştırma ve aritmetik inceleme; aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması, tutar aktarımlarının kontrolü, kayıt ve belge düzenindeki her türlü aritmetik işlemin doğruluğunun incelenmesidir.

[62] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 544

BAĞIMSIZ DENETİM
GEREKLİ BELGELER FORMU

XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 1/2

FİRMA ADI: ABC Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Sıra No:	Bilgi/Belge	Açıklama	Son Teslim Tarihi
1	İlgili dönem yönetim kurulu karar defteri fotokopisi		
2	Esas faaliyet konusu ile ilgili sözleşmeler	(müşteriler veya tedarikçiler ile ilgili)	
3	Kredi, leasing vb sözleşmeler		
4	Teminat mektupları listeleri ve tutarları, hangi bankadan, hangi bankaya, hangi müşteriye vs. verildiği		
5	Karşılaştırmalı Bilanço ve Gelir Tablosu	(hem Excel hem de kağıt kopyası)	
6	Nakit Akım Tablosu		
7	Dönem sonu mizanı	(Kümülatif çift bakiyeli ayrıntılı)	
8	Maliyet Çalışmaları		
9	Yatırım indirimi vb. vergi avantajı sağlayan belge veya haklar varsa bunları destekleyen bilgi ve belgeler		
10	Organizasyon Şeması		
11	Kasa, Çekler, Senetler vb. varlıklara ait sayım tutanakları		
12	Stoklara ait Sayım Tutanakları		
13	Bankalara yollanacak Doğrulama Mektuplarının Cevapları	(hem mevduat hem de kredi hesapları için) (doğrulamalar en geç …… tarihine kadar yollanmalıdır)	
14	Avukatlara yollanacak Doğrulama Mektuplarının Cevapları	(doğrulamalar en geç …… tarihine kadar yollanmalıdır)	
15	Sigorta şirketlerine yollanacak Doğrulama Mektuplarının Cevapları	(doğrulamalar en geç …… tarihine kadar yollanmalıdır)	
16	Alıcılara yollanacak Doğrulama Mektuplarının Cevapları	(doğrulamalar en geç …… tarihine kadar yollanmalıdır)	
17	Satıcılara Tam Tasdik kapsamında yollanmış olan Karşıt inceleme Mektuplarının Cevapları		

Hazırlayan Onaylayan

MN.01.03.05-1523

Şekil 2.4: Örnek Bağımsız Denetim Gerekli Belgeler Formu

BAĞIMSIZ DENETİM
GEREKLİ BELGELER FORMU
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 2/2

FİRMA ADI: ABC Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Sıra No:	Bilgi/Belge	Açıklama	Son Teslim Tarihi
18	Diğer ticari ve ticari olmayan alacak ve borçlara yollanacak Doğrulama Mektuplarının Cevapları	(doğrulamalar en geç …… tarihine kadar yollanmalıdır)	
19	Dövizli tüm hesapların değerleme çalışmaları, tabloları ve icmalleri	(hem Excel hem de kağıt örnekleri)	
20	2002-2003 yılı mal alım ve satış miktarları		
21	Bakiyesi olan alacak ve borçların vadelerini gösterir tablo		
22	100 hesap son 10 gün muavin		
23	102 hesap dönem sonu faiz tahakkuku çalışmaları		
24	181 hesap son ay muavin		
25	Son ay KDV, Muhtasar, Geçici Vergi bey.	Fotokopileri (tah. Fişleri ile birlikte)	
26	195 muavin		
27	25 ve 26 grubuna ilişkin son dönemdeki alımlar ve satışlar ve bunların hangi hesaplara kaydedildiği		
28	Dönem amortismanların dağıtım anahtarı		
29	Yeni alınan sabit kıymetlere ilişkin 258 ve 259hesaplarla ilişkilendirilmesi	(Ödemeler parti parti yapıldıysa ödeme zamanları)	
30	Banka kredilerinin dönem sonu faiz tahakkuklarını gösterir çalışma		
31	381 hesap son 6 ay muavin		
32	5 grubu tüm hesapların tüm yıl muavini		
33	600 ve 601 hesaplarda varsa maden satışı haricindekilerin dökümü ve satış faturaları		
34	612 hesap tüm yıl muavin		
35	640-642 ve 645'in tüm yıl muavinleri		
36	646 ve 649 son 3 ay muavin		
37	654 hesap tüm yıl muavin		
38	679 ve 689 hesaplar tüm yıl muavin		

Hazırlayan Onaylayan

MN.01.03.05-1523

Şekil 2.4: Örnek Bağımsız Denetim Gerekli Belgeler Formu

BAĞIMSIZ DENETİM AVUKATLAR DOĞRULAMA FORMU XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.	Form No : Sayfa No : 1/1

FİRMA ADI:

Tarih: ..../…./…..

Sayın **(Doğrulama Gönderilen Avukatın ya da Avukatlık Bürosunun Adı/Unvanı)**

(Denetimi yapılan şirketin tam unvanı)'nin **(Denetimi gerçekleştirilen hesap dönemi)** dönemi bağımsız denetimini üstlenmiş bulunmaktayız. Bağımsız Denetim çalışmalarımız sırasında, şirket lehine ve aleyhine açılmış davalar ile tazminat talepleri bulunup bulunulmadığı; var ise durumları hakkında bilginize ihtiyaç duyulmaktadır. Göstereceğiniz ilgiye teşekkür eder, saygılar sunarız.

XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.
Yetkili İmza

Cevap Adresi :

Bilgi:(**Bilgiyi alacak kişinin ismi)**

MN.01.03.05-1524

Şekil 2.5: Örnek Avukatlar Doğrulama Formu

BAĞIMSIZ DENETİM
BANKALAR DOĞRULAMA FORMU
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 1/1

FİRMA ADI:

Tarih: ..../…./…..

Banka Adı :
Banka Adresi :

Sayın Yetkili,

Bağımsız Denetçimiz **(Denetçi Firmanın Adı ve Unvanı)** tarafından hesaplarımız incelenmektedir. Banka hesaplarının incelenmesine esas olmak üzere ana başlıkları aşağıda verilen ilişikteki formları eksiksiz olarak doldurmanız bankanızla ilgili olmayan soruları "YOKTUR" diye cevaplamanızı, bütün mevduat, döviz tevdiat ve avans hesaplarının **(Denetime Esas Hesap Dönemi)** tarihi itibariyle bakiyelerini gösteren cevabınızı imzalayıp kaşeledikten sonra, doğrudan doğruya bağımsız denetçilerimizin aşağıdaki adresine göndermenizi rica ederiz.

Saygılarımızla,
(Denetimi yapılan firmanın kaşe ve imzası)

1. Mevduat Hesapları
2. Kredi ve Plasmanlar
3. Kapanan Mevduat, Kredi ve Plasman Hesapları
4. Çekler ve Senetler
5. Akreditif, Kabul Kredileri ve Teminat Mektupları
6. Döviz İşlemleri
7. Repo İşlemleri
8. Menkul Kıymetler
9. Diğer

Cevap Adresi :

Bilgi:**(Bilgiyi alacak kişinin ismi)**

MN.01.03.05-1525

Şekil 2.6: Örnek Bankalar Doğrulama Formu

BAĞIMSIZ DENETİM
FİRMALAR DOĞRULAMA FORMU
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 1/1

FİRMA ADI:

Tarih: ..../…./…..

Sayın Yetkili,

Bağımsız Denetçimiz **(Denetçi Firmanın Adı ve Unvanı)** tarafından hesaplarımız incelenmektedir. Söz konusu denetim çalışmaları çerçevesinde, aşağıda listelenen bilgileri **(Denetime Esas Hesap Dönemi)** tarihi itibariyle firmanız nezdinizdeki hesap bakiyelerimizi yansıtacak şekilde doldurmak ve ilgili bölümleri imzalayıp kaşelemek suretiyle, bu formu doğrudan doğruya bağımsız denetçilerimizin aşağıdaki adresine göndermenizi rica ederiz.

Saygılarımızla,
(Denetimi yapılan firmanın kaşe ve imzası)

Nezdimizde kayıtlarımızın **(Denetime Esas Hesap Dönemi)** tarihi itibariyle bakiyeleri aşağıdaki gibidir:

		BORÇ	**ALACAK**
Ticari Hesaplar:	(Hesap Cinsi……..	……..	……..
Özel Hesaplar:	(Hesap Cinsi……..	……..	……..
Çekler	(Hesap Cinsi……..	……..	……..
Diğer Hesaplar	(Hesap Cinsi……..	……..	……..

(Lütfen hesaplarla ilgili açıklamalara yer veriniz.)

Adres **Tarih** **Firma Kaşesi ve Yetkili İmza**

<u>Cevap Adresi</u> :

Bilgi:(**Bilgiyi alacak kişinin ismi)**

MN.01.03.05-1526

Şekil 2.7: Örnek Firmalar Doğrulama Formu

BAĞIMSIZ DENETİM
İŞTİRAKLER DOĞRULAMA FORMU
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 1/2

FİRMA ADI:

Tarih: ..../…./…..

Sayın **(Doğrulama İstenen iştirakin tam unvanı)**

Firmamız, **(Denetlenen Firma Adı ve Unvanı)'**nin bağımsız denetimini üstlenmiş bulunmaktadır. Bu nedenle firmanızla, müşterimiz arasındaki işlemleri ve sonuçlarını **(Denetime Esas Hesap Dönemi)** tarihi itibariyle doğrulayabilmemiz için mektubumuz ekinde bulunan "**İştirakler Doğrulama İstek Formu**" nun doldurulup imzalanarak, aşağıda belirtilen adrese en kısa sürede gönderilmesini rica ederiz. Göstereceğiniz işbirliğine şimdiden teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

<u>Cevap Adresi</u> :

Bilgi:(**Bilgiyi alacak kişinin ismi**)

Not: Mutabakat veya itirazınızı 1 ay içinde bildirmediğiniz takdirde TTK'nın 92. maddesi gereğince bakiyede mutabık sayılacağınızı hatırlatırız.

MN.01.03.05-1527

Şekil 2.8: Örnek İştirakler Doğrulama Formu

BAĞIMSIZ DENETİM
İŞTİRAKLER DOĞRULAMA FORMU
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 2/2

İŞTİRAKLER DOĞRULAMA İSTEK FORMU

1) Müşterimizin Unvanı :
2) Hesabın Türü :

	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
Ticari Hesap	……	……...
Özel Hesap	……	……...
Poliçe/Bono	……	……...

3) **(Denetlenen Şirket Adı ve Unvanı)**'den alınan teminatın veya ipoteğin

Cinsi	Tutarı	Geçerlilik Süresi
…….	…….	……...
…….	…….	……...
…….	…….	……...

4) **(Denetlenen Şirket Adı ve Unvanı)**'ye verilen teminatın veya ipoteğin

Cinsi	Tutarı	Geçerlilik Süresi
…….	…….	……...
…….	…….	……...
…….	…….	……...

5) **(Denetime Esas Hesap Dönemi)** tarihi itibariyle;

Toplam Sermayemiz :…….
Toplam Hisse Adedi :…….
(Denetlenen Şirket Adı ve Unvanı)'ye ait sermaye tutarı:……
(Denetlenen Şirket Adı ve Unvanı)'ye ait hisse adedi:…….

Yukarıdaki bilgi **(Denetlenen Şirket Adı ve Unvanı)**'nin **(Denetime Esas Hesap Dönemi)** tarihi itibariyle muhasebe kayıtlarımızda yer alan sonuçlarıdır.

Tarih **Firma Yetkilisi ve İmza** **Firma Kaşesi**

MN.01.03.05-1527

Şekil 2.8: Örnek İştirakler Doğrulama Formu (Devamı)

BAĞIMSIZ DENETİM
DOĞRULAMA TAKİP FORMU
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 1/1

FİRMA ADI:
DENETİM DÖNEMİ:

Sıra No	Gönderme Tarihi	Doğrulama Muhatabı	Takip Durumu		Sonuç		Açıklama
			İade	Geldi	Olumlu	Olumsuz	

Hazırlayan Onaylayan

MN.01.03.05-1528

Şekil 2.9: Örnek Doğrulama Takip Formu

2.5.2.6. Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi

Denetçinin bağımsız denetim faaliyetleriyle ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olması gerekir. Denetçi, kayıt düzenini çalışma kağıtları ve bunların dosyalanmasıyla sağlar. Çalışma kağıtları, denetçinin izlediği denetim

yöntem ve tekniklerini, uyguladığı denetim testlerini, topladığı bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. [63]

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti bağımsız denetim kuruluşuna aittir. Çalışma kağıtlarının dosyaları içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 5 yıl süreyle veya bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olanların, ihtilafın sonuçlanmasına kadar saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur. [64]

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıdaki hususları göz önünde tutarak, kullanacakları çalışma kağıtlarının şeklini belirlemekte serbesttirler.

- Çalışma kağıtları, ait oldukları konuda mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşımalıdır.

- Her çalışma kağıdında bir başlık bulunmalıdır. Bu başlık; denetlenen müşteriyi, bağımsız denetimin yapıldığı dönemi, çalışma kağıdının konusunu, hazırlayan denetçi ve denetçi yardımcılarının ad ve paraflarını ve hazırlanma tarihini içermelidir.

- Çalışma kağıtlarında incelemenin koşullarına uygun olarak bağımsız denetim programının ne ölçüde yerine getirildiği belirtilmeli ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yer verilmelidir.

- İyi bir dosyalamanın yapılması açısından çalışma kağıtları uygun bir düzende kodlanmalıdır.

- Tamamlanmış çalışma kağıtlarında yapılan bağımsız denetim işi, uygulanan denetim teknikleri ile önceden belirtilmemiş ilgili puantaj İşaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilmeli ve yeterli açıklama yer almalıdır.

[63] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 546
[64] a.g.e., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1999, S. 546

BAĞIMSIZ DENETİM
DENETİMİN UYGUNLUĞU FORMU
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 1

DENETLENEN FİRMA :
DENETİM DÖNEMİ:
SORUMLU DENETÇİLER:

Sıra	Soru	Cevap	Açıklama	Uygunsuzluk Durumunda Yapılacak Faaliyet
1	Denetim programa uygun gerçekleşti mi?			
2	Denetim sözleşmesi edinildi mi?			
3	Sözleşmede belirtilen tüm hizmetler yerine getirildi mi?			
4	Karar defterleri gözden geçirilip mali tabloları etkileyebilecek hususlar araştırıldı mı?			
5	Avukat yazıları incelendi mi?			
6	Tüm önemli hususları içeren uygun tarihli bir tutanak edinildi mi?			
7	Tüm çalışma kağıtları, doğrulamalar ve denetim programı gözden geçirilip imzalanıp referans verildi mi?			
8	Denetim sırasında elde edilen bulgular tutanağa geçirildi mi?			
9	Müşteriyle yaptığımız düzeltmeler tartışılıp onlara düzeltme kayıtlarını gösteren çalışmanın bir kopyası verildi mi?			
10	Denetim sırasında ortaya çıkan sorunlar belgelendi mi? (denetim sorunları, müşteri ile uzlaşılamayan muhasebe problemleri, vb)			
11	Mali tablolardaki tüm kalemler doğrulanıp, çalışma kağıtları ile referanslandı mı?			
12	Tüm bilanço sonrası olaylar incelendi mi?			
13	Verilen görüşün uygunluğu hakkında tatmin olundu mu?			
14	Mali tabloların ilgili mevzuata uygun olarak hazırlandığı konusunda tatmin olundu mu?			
15	Dipnotların uygunluğu konusunda tatmin olundu mu?			

Hazırlayan Onaylayan

MN.01.03.05-1529

Şekil 2.10: Örnek Denetimin Uygunluğu Formu

BAĞIMSIZ DENETİM
ÇALIŞMA KAĞITLARI
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 1

DENETLENEN FİRMA :
DENETİM TİPİ:
DENETİM DÖNEMİ:

KASA DENETİMİ:

Sorumlu Denetçi:
İş Günü:

Denetim Tekniği	Örneklem Yöntemi	Açıklamalar
……...	……	…….
……...	……	…….
……...	……	…….
……...	……	…….
……...	……	…….
……...	……	…….
……...	……	…….

1- Belirli periyodlar esas alınarak kasa bakiyesinin kontrolü ve aşırı derecede yüksek bakiye olup olmadığı:
…….
…….

Dönem Başı Bakiye	Dönem İçi Giriş/Çıkış	Dönem Sonu Bakiye
…….....	……	…….
…….....	……	…….
…….....	……	…….

2- Döviz giriş, çıkış ve dönem sonu değerlemelerinde hangi kurun kullanıldığı:

Giriş kayıtlarına esas kur :……..
Çıkış kayıtlarına esas kur : …….
Değerleme işlemlerine esas kur : …….

Hazırlayan Onaylayan

MN.01.03.05-1529

Şekil 2.11: Kasa ve Bankalar Denetimine İlişkin Örnek Çalışma Kağıtları

BAĞIMSIZ DENETİM
ÇALIŞMA KAĞITLARI
XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.

Form No :
Sayfa No : 2

DENETLENEN FİRMA :
DENETİM TİPİ:
DENETİM DÖNEMİ:

BANKALAR DENETİMİ:

Sorumlu Denetçi:
İş Günü:

Denetim Tekniği	Örneklem Yöntemi	Açıklamalar
……...	……	……
……...	……	……
……...	……	……

1- Bankalardan hangi dönemler itibariyle ekstre temin edilerek mutabakat yapılmaktadır. (X İşareti ile ifade ediniz.)

Aylık……. 3 Aylık…….. 6 Aylık…… Yıllık…….

2- Vadesiz Ticari Mevduat/Döviz Tevdiat

Banka/Şube	Hesap No	Mizan Bakiye …./…./….	Ekstre Bakiye …./…./…..	Fark	Açıklama
……	……	……..	……..	……	…….....
……	……	……..	……..	……	…….....
……	……	……..	……..	……	…….....
……	……	……..	……..	……	…….....

3- Vadeli Ticari Mevduat/Döviz Tevdiat

Banka/Şube	Hesap No	Mizan Bakiye …./…./….	Ekstre Bakiye …./…./…..	Fark	Açıklama
……	……	……..	……..	……	…….....
……	……	……..	……..	……	…….....
……	……	……..	……..	……	…….....
……	……	……..	……..	……	…….....

Hazırlayan Onaylayan

MN.01.03.05-1529

Şekil 2.11: Kasa ve Bankalar Denetimine İlişkin Örnek Çalışma Kağıtları (Devamı)

2.5.2.7. Raporlama

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.[65]

Denetim Raporu genel olarak Denetimin Kapsamı ve Görüş bölümlerinden oluşur. Denetim faaliyetlerinin ne şekilde yürütüldüğü, çeşidi ve kapsamı anlatıldıktan sonra, denetlenen işletmenin finansal tabloları ile ilgili denetçi görüşüne yer verilir. Denetçi raporunda finansal tabloların denetim kapsamı doğrultusunda hangi şartları taşıması gerektiği, hangi standart ve ilkeler uygun olması gerektiği konusunda bir görüşe varır. Bu görüşünü de finansal tabloların güvenilir olup olmadığı konusunda bir cümleye dayandırarak ifade eder. Bu noktada denetçinin üç tip görüşünden bahsedilebilir. Denetçi, finansal tablolar ile ilgili OLUMLU GÖRÜŞ bildirebilir; olumlu görüş bildirmesini engelleyebilecek durumlarda, özellikle belirli şartların oluşması durumunda finansal tabloların olumlu görüş bildirilebilecek hale gelebileceği durumlarda, ŞARTLI GÖRÜŞ bildirebilir; finansal tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyebilecek ve ortadan kalkması mümkün olmayan durumların varlığı halinde ise OLUMSUZ GÖRÜŞ bildirebilir. Bunun dışında denetçi GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA seçeneğini de kullanabilir. Denetçinin yapmış olduğu çalışmalar herhangi bir görüşe ulaşmasına imkan tanımıyorsa o halde denetçi görüş bildirmekten kaçınacaktır. [66]

Denetçinin görüşünü etkileyebilecek bir takım aksaklıklar sonucu olumlu görüşten sapmalar meydana gelmektedir. Bunlardan en önemlisi muhasebe standart, ilke ve politikalarına aykırılıktır. Bunun yanında kapsam sebebiyle ve belirsizlik sebebiyle de olumlu görüşten sapmalar meydana gelebilmektedir. Tabii ki, sapmanın

[65] a.g.e., GÜREDİN, İstanbul, 2000, S. 45
[66] a.g.e., GÜREDİN, İstanbul, 2000, S. 45

düzeyi aksaklığın önem derecesine ve finansal tablolar üzerindeki etkisine göre farklılık gösterecektir.

Aksaklık	Aksaklığın Önem Derecesi		
	Önemsiz	Önemli (Finansal tablolar bir bütün olarak dürüst-güvenilir)	Yeterince Önemli (Finansal tablolar bir bütün olarak dürüst-güvenilir değil)
1- Muhasebe İlke ve Standartları, Politikalar.	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
2- Kapsam	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ Bildirmekten Kaçınma
3- Belirsizlik	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ Bildirmekten Kaçınma

Şekil 2.12: Denetçi Görüşünü Etkileyen Aksaklıklar (Kaynak: a.g.e., GÜREDİN, 2000, S. 50)

ABC ELEKTRONİK SANAYİ TİCARET A.Ş. ve BAĞLI ORTAKLIKLARI
31 Mart 2005 Ara Hesap Dönemine Ait Konsolide Mali Tablolara İlişkin Bağımsız Sınırlı Denetim Raporu

ABC Elektronik Sanayi Ticaret A.Ş.
Yönetim Kurulu'na

ABC Elektronik Sanayi Ticaret A.Ş.'nin ("Ana Ortaklık") ve Bağlı Ortaklıklarının (Şirket) 31 Mart 2005 tarihi itibariyle düzenlenmiş konsolide bilançosunu ve bu tarihte sona eren üç aylık ara hesap dönemine ait konsolide gelir tablosu ile öz sermaye değişim ve nakit akım tablolarını sınırlı denetim ilke ve kurallarına ve SPK'nun Seri: XI, No:25 sayılı tebliğine göre incelemiş bulunuyoruz. Firmamızın sorumluluğu yalnızca bahis konusu tabloları incelemekten ibaret olup, bu konsolide mali tabloların hazırlanması Şirket yönetiminin sorumluluğundadır.

Şekil 2.13: Örnek Bağımsız Denetim Raporu

Ara dönem konsolide mali tablolar üzerinde yaptığımız çalışmalar, yıllık konsolide mali tablolara ilişkin olarak genel kabul görmüş denetleme ilke, esas ve standartlarına göre yapılan incelemeye oranla sınırlı tutulmuştur. İncelememiz, esas olarak, ara bilançolar ve gelir tablolarının hazırlanışındaki sistemi anlamaya yönelik olarak, analitik inceleme, bilgi toplama ve sınırlı denetleme ilke ve kurallarının gerektirdiği çeşitli denetleme tekniklerinin uygulanmasından oluşmuştur. Bu nedenle raporumuzun yıllık bağımsız denetleme raporlarından farklı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede yukarıda belirtilen konsolide mali tablolarda, ABC Elektronik Sanayi Ticaret A.Ş.'nin ve Bağlı Ortaklıklarının 31 Mart 2005 tarihi itibariyle mali durumunun ve aynı tarihte sona eren üç aylık ara hesap dönemine ait faaliyet sonuçlarının ve nakit akımlarının, SPK tarafından yayımlanmış muhasebe standartlarına ve SPK'nun Seri : XI, No:25 sayılı tebliğine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

İzmir, 07 Temmuz 2005

XYZ BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM A.Ş.

Sorumlu Ortak Baş Denetçi

Ahmet BULUR

Şekil 2.13: Örnek Bağımsız Denetim Raporu (Devamı)

Oluşturulan denetim raporu bir rapor teslim tutanağı düzenlenmek suretiyle denetlenen işletmeye teslim edilir. Bundan sonra raporların ilgi gruplarına iletilme sorumluluğu denetlenen firmaya aittir. Denetim raporu, SPK mevzuatı gereği hem dosya olarak hem de Kamuyu Aydınlatma Projesi kapsamında elektronik ortamda ilgi gruplarına ve kamu otoritelerine iletilir.

BAĞIMSIZ DENETİM RAPOR TESLİM FORMU XYZ Bağımsız Dış Denetim A.Ş.	Form No : Sayfa No : 1

DENETLENEN FİRMA :

DENETİM DÖNEMİ :

RAPOR KONUSU :

RAPOR TARİHİ :

RAPOR NUMARASI :

RAPOR ADEDİ :

TESLİM TARİHİ :

Teslim Eden **Teslim Alan**

Şekil 2.14: Örnek Rapor Teslim Formu

2.5.2.8. Bağımsız Denetimde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Bağımsız denetim faaliyetleri yürütülürken tüm anlatılanlarla birlikte uygulamada karşılaşılan önemli hususlar ele alındığında, özellikle bazı konularda dikkatli olunması, denetimin kaliteli ve başarılı bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır. Bu sebepten dikkat edilmesi gereken konulardan bir kısmı aşağıda listelenmiştir.

1-Denetim çalışması için denetim programı hazırlanmalı, zaman ve görev dağılımı yapılmalıdır. Varsa hukuki problemler belirlenmelidir.

2-Çalışma kağıtları kodlama ve semboller kullanılarak düzenlenmelidir.

3-Tüm muameleler kayıtlara alınmakta mıdır? İç kontrol mekanizmaları çalışmakta mıdır?

4-Kayıtlar güvenilir mi? Sondaj yöntemi ile mahsup fişleri ve orijinal eklerini kontrol ediniz.

5-Denetim tarihinde kasa sayımı yapınız. Menkul kıymetleri belirleyiniz. Kayıtlar ile tutturunuz.

6-Kasa döviz mevcudunun doğru kurlar ile değerlendiğini tespit ediniz.

7-Banka, alacaklar ve alacak senetleri döviz bakiyelerinin (borç bakiyesi veren) doğru kurlar ile değerlendiğini tespit ediniz.

8-Banka, borçlar ve borç senetleri döviz bakiyelerinin (alacak bakiyesi veren) doğru kurlar ile değerlendiğini tespit ediniz.

9-Banka ekstrelerini (noter onaylı) kayıtlarla karşılaştırıp doğruluğunu teyit ediniz. Bankalara direk doğrulama mektupları göndererek mutabakat yapınız.

10-Banka hesaplarında rehin veya blokaj durumlarını tespit ediniz ve varsa bilanço dipnotlarında belirtiniz.

11-Kasa, banka veya aracı kurumlarda mevcut menkul değerleri cinslerine göre tespit ediniz. Bu kıymetler şirket adına kayıtlı mıdır? Bu menkul kıymetlerle ilgili ödenmemiş taahhütler var mıdır?

12-Menkul değerlere yatırımlar şirket sermayesine oranla (sene başı ve sonu itibariyle) %10'u geçiyor mu?

13-Borsaya kote menkul değerler bilanço tarihinden önceki son 5 günün fiyatlarının ortalaması ile değerlenmiş midir?

14-Menkul değerlerin alım-satımı gerekli onaylar alındıktan sonra mı yapılmaktadır?

15-İştirakin normal değeri çıkarılmış sermayenin %10'unu veya iştirakin hakiki maliyeti toplam bilanço aktifinin 10'unu aşıyor mu?

16-Menkul kıymetler değer azalmaları kayıtlara yansıtılmış mıdır? Temettüler tahsil edilmekte midir?

17-Alacak ve borç senetleri için reeskont yapmak zorunludur. Bu kurala uyulmuş mudur? Ayrıca UFRS dönüşümlerinde kıst reeskont hesaplaması yapılmış mıdır?

18-Ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklar ile ticari karakteri olmayan senetli alacakları tespit ediniz. Bilanço dipnotlarında gösteriniz.

19-Üç aydan fazla süreli senetsiz alacaklar ve borçlar da reeskont işlemine tabi tutulmalıdır.

20-Stoklar fiziki olarak sayılmış mıdır? Normal şartlarda yıl sonu sayımlarında bulunmak gerekir.

21-Stok değerleme esasının bir önceki yıla göre değişmemiş olması gerekir. Stok listelerini kayıtlarla karşılaştırınız. Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalı mıdır? Karar veriniz.

22-Stoklar sigortalanmış mıdır? Yeterli midir?

23-Birkaç ana hammadde ve malzeme veya ticari mal için kaydi envanter yapınız.

24-Mamuller için birim mamul imalinde kullanılan hammadde,malzeme,yakıt ve diğer malzeme miktarlarını ve tutarlarını belirleyiniz. Veriler imalattan sorumlu bir kişi tarafından hazırlanırsa kontrol açısından çok daha geçerlidir.

25-24.bentte bulunan değerleri imal edilen mamul adetleri ile çarparak sarf edilmesi gereken toplam miktarlara ulaşınız. Fiili sarfiyatlarla karşılaştırınız. Fireler sanayi odaları tarafından verilen rakamlarla uyumlu mudur? Kontrol ediniz.

26-Stoklar yıl içinde çeşitli tarihlerde sayılmakta ve muhasebe kayıtlarıyla tutarlılığı kontrol edilmekte midir? Belirleyiniz.

27-Maddi duran varlıklar fiilen var mıdır? Muhasebe kayıtlarıyla uyumlu mudur? Sigortalama değerleri yeterli midir? Tamir ve bakımları zamanında yapılmakta mıdır?

28-Amortisman kayıtlarını gözden geçiriniz. Önceki yıllarda ayrılan amortismanların ve yeniden değerleme fonlarının doğruluğundan emin olunuz. Amortisman oranları maddi duran varlıkların ekonomik ömürlerine göre mi belirlenmiştir? Şüpheli durumlarda şirket yönetimi ile görüşünüz.

29-Önemli bakiye veren alıcı ve satıcılara direk doğrulama mektubu gönderiniz.

30-Şirket avukatına doğrulama göndererek bilgi alınız.

31-Krediler ve vadeli mevduatlar için dönem sonunda dönemsellik ilkesi uyarınca gerekli faiz gelir ve gider tahakkuklarının yapıldığını kontrol ediniz.

32-Kazanca ilişkin vergi karşılıklarının doğru hesaplandığı tespit edilecek.

33-Kıdem tazminatı karşılıklarının doğru hesaplandığı tespit edilecek. Ayrıca UFRS gereği kıst ve ayrılma ihtimali gözetilerek dönüştürme yapılıp yapılmadığı tespit edilecek (Her bir personel için ayrı ayrı hesaplandığını gösteren tabloyu elde ediniz.)

34-Özsermaye hareketleri tablosu hazırlanacak. Kar dağıtım kararları genel kurul kararları ile uyumlu mu? Yedek akçeler ve temettüler doğru hesaplanmış mı?

35-Bağlı şirketler/grup şirketlerine satışlar yeterli detayda tespit ve kontrole tabi tutulacak, satış fiyatları emsaline göre yüksek veya düşükse raporumuzda belirtilecektir. İlişkili taraf işlemleri UFRS gereği ayrıca dipnotlarda belirtildiği ve bilançodan elimine edildiği için bu tür işlemlerin ayrıntısı istenecek.

36-Ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü hesaplamaları doğru yapılmış mı?

37-Amortisman hesaplamaları doğru yapılmış mı? UFRS gereği kıst amortisman hesaplamaları ve eliminasyon işlemleri yapılmış mı?

BÖLÜM 3
GENEL OLARAK DENETİM, MUHASEBE ve FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN STANDARTLAR

3.1. Denetim Standartları

3.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim çalışmalarının tarafsız ve tüm ilgi grupları tarafından aynı şekilde yorumlanabilir olması için bir takım kıstaslar gereklidir. Denetim faaliyetlerinin kaliteli ve yeterli düzeyde olması ancak standartlaşmayla mümkün olabilir. Tabii ki ancak bu standartların da geniş kitleler tarafından kabullenilmesiyle denetimin objektifliği sağlanabilir. İşte denetçilerin faaliyetlerini yürütürken uymak zorunda oldukları bu genel nitelikli standartlara "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" denmektedir. Denetim faaliyetlerini mesleki özellikler, faaliyetleri yürütme ve

raporlama olarak üç ana noktada özetleyebiliriz. İşte söz konusu standartlar da bu üç başlık altında toplanmıştır.

Denetim Standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" adı altında yayınlanmıştır. Daha sonra pek çok ülke tarafından da benimsenen standartlar, 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi tarafından gözden geçirilerek "Denetim Standartları Açıklamaları" adı altında tekrar yayınlanmıştır. Söz konusu standartlar günümüzde de halen geçerliliğini korumaktadır. Bu standartlar; 1-Genel Standartlar, 2-Çalışma Alanı Standartları ve 3-Raporlama Standartları olarak üç gruba ayrılmıştır.[67]

1- Genel Standartlar

Genel standartlar denetimin kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır. Bu standartlar denetçilerin mesleki özellikleri ile ilgilidir.

Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı: Denetim mesleğinin ancak teknik yeterlilik, yetenek ve bilgi birikimine sahip kişilerce yapılmasını öngörür.

Bağımsızlık: Denetçiler müşterilerinden bağımsız olarak hareket edebilmeli, ortak ve yetkililer ile nüfuz sahibi kişi ve kuruluşların etkisi altında kalmamalıdır.

Mesleki Özen ve Titizlik: Denetçiler faaliyetleri esnasında gerekli dikkat ve özeni göstermek mecburiyetindedirler.

2- Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları denetçinin faaliyetlerini sürdürürken güvenilir ve kaliteli kanıtlara ulaşarak doğru bir denetim görüşüne ulaşmasını sağlayan standartlarıdır.

[67] a.g.e., DÖNMEZ, BERBEROĞLU, ERSOY, 2005, S.52-78

Planlama ve Gözetim: Denetim faaliyetlerinin önceden planlanarak sistematik olarak yapılmasını, böylece yeterli ve güvenilir bilgiye ulaşmayı, aynı zamanda denetçi yardımcılarının faaliyetlerinin gözlemlenmesini öngörür.

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme: İç kontrol sisteminin işlerliği ve güvenilirliği denetim riskini azaltacağından, bu standarda uymakla denetçi görüşü konusunda daha güvenilir bilgiler elde edebilecektir.

Kanıt Toplama Standardı: Yeterli bir görüşe ulaşabilmek için gereken miktarda ve güvenilir kanıtlar toplanması gerektiğini öngörür.

3- Raporlama Standartları

Raporlama standartları denetim faaliyetleri sonucu oluşan görüşün rapor haline getirilmesi ile ilgili standartlardır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Raporlama esnasında finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının açıklanmasını öngörür.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık: Raporlama esnasında Muhasebe İlkelerinin ilgili dönemde bir önceki dönem ile aynı uygulandığını ve devamlılık arz ettiğini belirtmeyi öngörür.

Mali Tabloların Tam Açıklama Standardı: Mali tabloların tam ve yeterli bilgi içerdiğini raporlamayı öngörür.

Görüş Bildirme Standardı: Denetçinin faaliyetleri sonucu bir görüş bildirmesini, şartlı/olumsuz bir görüşe ulaştıysa veya bir görüşe ulaşamadıysa sebeplerini açıklamasını öngörür.

3.1.2. Uluslararası Denetim Standartları

Denetim standartları, AICPA'in bir alt kuruluşu olan ASB tarafından SAS adı altında 1972 yılından sonra yayımlanmaya başlamıştır. Bunlar aslında, ilk yayımlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın bir yorumudur. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ise 1947 yılından bu yana çok az bir değişiklikle günümüze kadar gelmiştir. Uluslararası denetim standartlarından birincisi ise, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC-International Federation of Accountants) bağlı olarak faaliyet gösteren ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) diye adı değiştirilen Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. 1994 yılında ise standartlar tamamlanarak bir set halinde kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır. [68]

Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı;

Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı uluslararası muhasebe standartları kapsamında ayrı bir başlık halinde ele alınmamakla birlikte, "200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı"nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında sayılan maddelerden biri olarak yer almaktadır. Ayrıca "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları" başlığı altında da meslek elemanlarının gerekli eğitimi almış ve yeterli olmaları gerektiği konusuna değinilmiştir.

Mesleki Özen ve Dikkat Standardı

Mesleki özen ve dikkat standardı da yine uluslararası denetim standartlarında ayrı bir başlık olarak ele alınmamış, mesleki eğitim ve deneyim standardında olduğu

---

[68] Şerafettin SEVİM, Tansel ÇETİNOĞLU, Niyazi KURNAZ, *"Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu:AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?",* **http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/018/,** 05.04.2007. s.17.

Sezai TANRIVERDİ, *"220 Numaralı Uluslararası Denetim Standardı: Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü",* **www.malihaber.com,** 01.03.2007,

gibi "200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı"nda denetimin genel ilkeleri başlığı altında bir madde olarak yer almıştır. "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları" başlığı altında meslek elemanlarının taşıması gereken özellikler arasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özen de sayılmıştır ve "meslek elamanları denetim hizmetlerini gereken özen ve dikkati göstererek yürütmelidirler" denilmiştir.

Bağımsız Davranma Standardı

Uluslararası Denetim Standartları arasında bağımsız davranma bir standart olarak ele alınmamakla birlikte, "200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı"nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında bir madde olarak belirtilmiştir. "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları" başlığı altında da bağımsız davranma standardına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Denetçi, şirket yönetiminin etkisi altında olmayan bir kişidir. Denetçiler şirket ortaklarına ya da diğer 3. kişilere sağladıkları enformasyonun yanlış olması durumunda çok büyük bir kayba uğrayabilirler fakat yaptıkları iş karşılığında bununla orantılı bir ücret almaları söz konusu değildir. Denetçiler finansal tabloların yasal koşullara uygunluğunu garanti etmektedirler.[69]

Kişisel menfaat çatışmaları, denetçinin kendi kendini objektif olarak kontrole tabi tutamaması, müşteriye aşırı güvenme riski, yıldırılma ihtimali gibi sebeplerle denetçinin bağımsızlığan gölge düşebilir. Bu sepepten, bu gibi bağımsızlığı etkileyici tehditlerin mevcut denetimlerde bertaraf edilmesi, müşteri seçiminde bunlara dikkat edilmesi ve bağımsızlığa gölge düşmesi halinde denetimden çekilinmesi gerekmektedir.[70]

[69] Murat YILDIRIM, "Uluslararası Son Gelişmeler Işığı Altında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa Ve Türkiye'deki Durum", **www.muhasebetr.com,** 26.12.2005.
[70] Şaban UZAY, ***"Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı",*** **http://iibf.erciyes.edu.tr/,** 05.04.2007.

Ayrıca, denetime tabi şirketler yeterli ve bilgili personele sahip olmadığından, UMS'ye uygun finansal tabloların hazırlanmasında bağımsız denetçiler, asli görevleri olan denetimin yanı sıra, VUK ve TTK hükümlerine göre hazırlanmış bulunan finansal tablolara gerekli düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarını yapmak suretiyle UMS'ye uygun finansal raporların hazırlanması görevini de, kendi görevleri olmadığı halde üstlenmek durumunda kalırlar. Bu durum denetçinin bağımsızlığını gölgelemekte, icraata dahil olmama ilkesi ile ters düşmektedir.[71]

Planlama ve Gözetim Standardı

Denetimin planlamasına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartlarında "300-399 Planlama" ana başlığı altında yer verilmiştir. "300 Planlama Standardı"nda; "denetçi, denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla denetimi planlamalıdır" denilmektedir. Standart kapsamında; çalışmanın planlamasına, bir bütün olarak denetim planına, denetim programına, denetim programı ve denetim planında olabilecek değişikliklere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca "310 Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplama Standardı"nda da, denetimin planlanması aşamasında denetçinin, denetim sırasında karşılaşacağı olayları ve işlemleri anlayabilmesine olanak sağlayacak düzeyde, müşteri işletme hakkında bilgi toplamasının gerekliliğine değinilmiştir.

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı

Denetçi açısından iç kontrol sisteminin önemi temelde iki nedenden kaynaklanmaktadır. Bunlardan biri, denetçinin yapacağı denetim planına esas olacak bilgilerin iç kontrol sisteminin incelenerek türetilmesidir. Denetçi kayıpların, hataların, hilelerin fazla eksik olduğu alanları tespit eder. Böylece yapacağı denetim alanına esas bilgilere iç kontrol sistemini inceleyerek sahip olur. ,ç kontrol sistemi iyiyse daha az zaman harcar. Bir diğeri ise, denetçi eğer yönetime tavsiye mektubu verecek ise buna esas olacak bilgilerin iç kontrol sistemi incelenerek türetiliyor olmasıdır. Sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek, isletme yöneticilerine

[71] Aslan COŞKUN, *"Denetim",* **www.tmud.org.tr/yayinlar/,** 15.11.2006. S. 4.

sistemin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak için iç kontrol sistemini inceler.[72]

İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartları kapsamında "400-499 İç Kontrol Sistemi" ana başlığı altındaki standartlarda yer verilmiştir. "400 Denetim Riskinin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı"nda, genel kabul görmüş denetim standartlarında da olduğu gibi; "denetçi, denetimi iyi bir şekilde planlamak ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirmek için, denetimini gerçekleştireceği işletmeninin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmalıdır", denilmektedir.

Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardı, uluslararası denetim standartlarında da "500-599 Denetim Kanıtları" adı altında ayrı bir standart grubu olarak yer almaktadır. "500 Denetim Kanıtlarının Toplanması Standardı"nda, "denetçi, denetime ilişkin olarak mantıklı sonuçlar elde edebilmek için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir" denilmektedir. Bu standart kapsamında denetim kanıtı; "denetçi tarafından kullanılan, (örneğin finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtları ve diğer bilgiler gibi) tüm bilgiler" olarak tanımlanmıştır. Bu grupta yer alan diğer standartlarda da denetim kanıtlarının türlerine, nasıl elde edileceğine ve analitik inceleme prosedürlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bu standarda ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartlarında "700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama" ana grubu altında yer alan "710 Karşılaştırmalar Standardı" başlığı altında yer verilmiştir. Bu standartta, denetçi cari dönem finansal tablolarının muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırmalıdır, denilmektedir.

[72] Seyhan Çil KOÇYİĞİT, *"1007 Nolu Uluslararası Denetim Standardı "İşletme Yönetimi İle Bilgi Alışverişi",* **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi,** Sayı:1, 2005, S. 150.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı

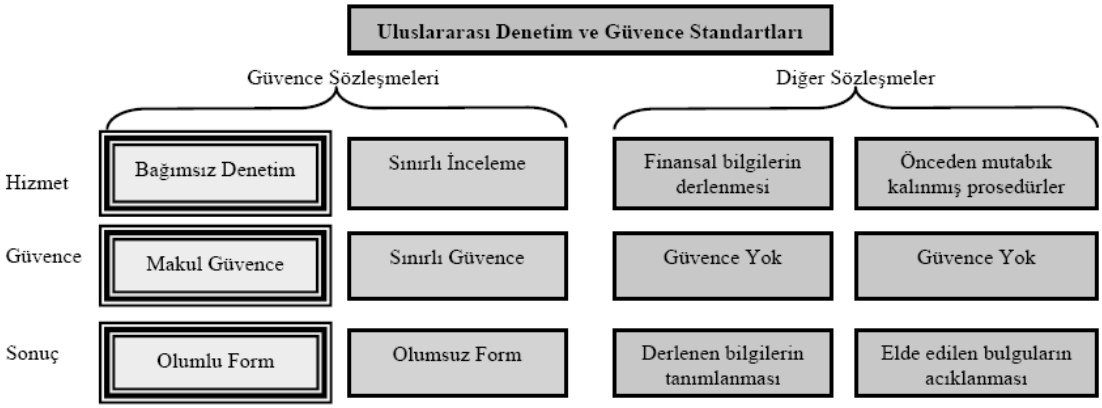
Uluslararası denetim standartlarında bu standarda ilişkin açıklamalara "710 Karşılaştırmalar Standardı"nda yer verilmiştir ve standart kapsamında, "denetçi, işletmenin geçmiş dönem finansal tablolarında uygulanan muhasebe ilkeleri ve politikalarının cari dönemde de uygulanıp uygulanmadığını araştırmalıdır", denilmektedir.

Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

Bu standart uluslararası denetim standartlarında genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi ayrı bir başlık olarak ele alınmamakla birlikte, "700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama" ana başlığı altında yer alan standartlarda bu standardı karşılayacak açıklamalara yer verilmiştir. Finansal tablolardaki açıklamaların, şüpheye yer vermeyecek şekilde tam ve eksiksiz olması gerektiği vurgulanmıştır.

Görüş Bildirme Standardı

Uluslararası denetim standartları kapsamında, bu standarda ilişkin açıklamalara "700 Denetçi Raporu" ve "710 Karşılaştırmalar" standartlarında yer verilmiştir. Bu standartlar kapsamında, "denetçi raporu, finansal tablolara ilişkin görüşlerle ilişkili olarak açık bir şekilde yazılmış ifadeleri içermelidir" denilmektedir. Ayrıca bu standartlarda, denetim raporunda yer alması gereken temel unsurlara, denetim raporu örneğine, denetçi görüşü üzerinde etkisi olan ve olmayan konulara, tam bir denetim görüşüne ulaşmayı engelleyen konulara ilişkin açıklamalara, denetçi görüşü türlerine ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.



Şekil 3.1: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Genel Çerçeve (Kaynak: Burak PİRGAİP, *"Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu",* Yeterlik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Ankara, Mayıs 2004, S. 23.)

3.1.3. Türkiye'de Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum

Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı şirketler dışında, özel işletmelerin denetlenmesi önce bankaların Hazine tarafından bağımsız denetime zorunlu kılınmaları ve 1980'lerin sonuna doğru SPK'nın halka açık şirketlerde denetim uygulamasına başlaması ile bir ölçüde yaygınlaşmıştır. Bazı holding ve şirketler de kendilerine bağlı işletmelerde ihtiyari olarak denetim yaptırmaya başlamışlardır. Son olarak EPDK da bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. Bu süreçte; [73]

- SPK ve Maliye Bakanlığı yayınladıkları tebliğ ve yönetmeliklerle bir çok standart oluşturmuş,

- 1994 yılında tek düzen hesap planı yayınlanmış,

- Başta TÜRMOB olmak üzere meslek odaları, denetimin önemini ortaya koyan bir tutum sergilemiş, muhasebe mesleğine gerçek anlamını kazandırmaya yönelik uluslararası adımlar atılmış,

[73] Aslan COŞKUN, *"Denetim ve Denetime Talep/Denetim Faaliyetleri/Meslek Tekniği",* **http://www.tmud.org.tr,** 21.04.2006.

- Uluslararası muhasebe standartlarının hemen hemen tamamı yayınlanarak meslek mensuplarının kullanımına hazır hale gelmiş,

- Uluslararası denetim standartlarının büyük bölümü tercüme edilerek yayınlanmış, bir bölümü de revize edilerek kısa zaman içinde yayınlanmaya hazır duruma gelmiştir.

Özellikle Sermaye Piyasası Kurulu Uluslararası Denetim Standartları ve bağımsız denetim konularında önemli ve somut adımlar atmıştır. Öyle ki, 20/7/1988 tarihli ve 19878 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:7 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ", 18/2/1992 tarih ve 21146 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:12 sayılı " 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik' Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ" ve 7/6/1994 tarihli ve 21953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:15 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ" ile bağımsız denetim standartları ve bağımsız denetim faaliyetlerinin çerçevesi oluşturulmaya çalışılmıştır.

Son olarak ise, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile yukarıda bahsedilen tebliğler, 31.12.2006 tarihli yıllık finansal tablolarda Seri:X, No:22 sayılı tebliğ hükümleri uygulanmak üzere, yürürlükten kaldırılmıştır. Bağımsız denetim faaliyetleri halen bu tebliğ hükümlerine göre yürütülmektedir.

3.2. Muhasebe Standartları

3.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS – veya IAS) 1973 ile 2001 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) Yönetim

Kurulunun onayı ile yürürlüğe giriyordu. Nisan 2001'den sonra muhasebe standartlarının yayımlama yetkisini kendi üzerine alan Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu (IASB) kendi döneminde çıkarılan standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS – veya IFRS) olarak isimlendirme kararı aldı. IASB ayrıca daha önce komite onayı ile yayınlanmış olan tüm UMS'lerin de yürürlükte kalmasını benimsedi. Bu nedenle, şu anda yürürlükte olan uluslararası muhasebe standartları iki ayrı isimle anılmaktadırlar; Nisan 2001'den önce yürürlüğe girenler (UMS – veya IAS), daha sonra yürürlüğe girenler (UFRS – veya IFRS).

Tablo 3.1: Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.

Orijinal Adı	Kısa adı	Türkçe Adı
Preface To International Financial Reporting Standards	Önsöz	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları için önsöz
First Time Adoption of International Financial Standards	UFRS 1	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması
Share-based Payment	UFRS 2	Hisse Senedine Esas İşlemler
Business Combination	UFRS 3	İş Birleşmeleri
Insurance Contracts	UFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	UFRS 5	Kullanım Dışı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
Exploration for and valuation of Mineral Assets	UFRS 6	Maden Kaynaklarının Keşfi ve Değerlendirilmesi
Financial Instruments: Disclosures	UFRS 7	Finansal Araçlar: Sunum
Operation Segments	UFRS 8	Faaliyet Alanları
Framework For The Preparation and Presentation of Financial Statements	Genel İlkeler	Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumunun Genel İlkeleri
Presentation of Financial Statements	UMS 1	Mali Tabloların Sunumu
Inventories	UMS 2	Stoklar
Cash Flow Statement	UMS 7	Nakit Akım Tablosu
Accounting Policies, Changing in Accounting Estimates, and Errors	UMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
Events After the Balance Sheet Date	UMS 10	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
Construction Contracts	UMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
Income Taxes	UMS 12	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
Segment Reporting	UMS 14	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
Property, Plant and Equipment	UMS 16	Maddi Duran Varlıklar
Leases	UMS 17	Kiralama İşlemleri

(Kaynak: http://www.gtturk.com/data_haber_03.htm)

Tablo 3.1: Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Devamı)

Orijinal Adı	Kısa adı	Türkçe Adı
Revenue	UMS 18	Hasılat
Employee Benefits	UMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	UMS 20	Devlet Teşvik ve Yardımları
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	UMS 21	Kur Değişiminin etkileri
Borrowing Cost	UMS 23	Borçlanma Maliyetleri
Related Party Disclosures	UMS 24	İlişkili taraflar
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	UMS 26	Emeklilik Planları
Consolidated and Separate Financial Statements	UMS 27	Konsolide Mali Tablolar
Investments in Associates	UMS 28	İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	UMS 29	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi
Interests in Joint Ventures	UMS 31	Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi
Earnings Per Share	UMS 33	Hisse Başına Kazanç
Interim Financial Reporting	UMS 34	Ara Mali Tablolar
Impairment of Assets	UMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	UMS 37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Intangible Assets	UMS 38	Maddi Olmayan Varlıklar
Financial Instruments: Recognition and Measurement	UMS 39	Finansal enstrümanlar: Tanımlama ve Değerlendirme
Investment Property	UMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Agriculture	UMS 41	Tarımsal Faaliyetler

3.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve

1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.[74]

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimine pek çok kurumun katkısı olmuştur. Bunların başlıcaları Bankalar Birliği, Türk Standartlar Enstitüsü, Sigorta Murakebe Kurulu, Maliye Bakanlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) olarak listelenebilir.

Özellikle TMUDESK, TMSK ve SPK tarafından yürütülen çalışmalar sonucu ortaya çıkan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları'na yakınsama açısından oldukça önemlidir. Zira, bahis konusu kurumlar tarafından oluşturulan standartların amaçlarından birisi ve belki en önemlisi uluslararası piyasalara uyum sağlamak ve uluslararası standartlaşmaya uyum sağlayabilmektir.

TURMOB tarafından 09.02.1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) amaçları arasında, Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamayı da belirtmiş ve bu amaçla standartların oluşumu çalışmalarını yürütmüştür. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş ve TMUDESK'in görevlerini devralmıştır. TMUDESK ve TMSK çalışmaları sonucunda 41 adet standart yayınlanmıştır. Tablo 3.2 incelendiğinde, TMS'lerin UMS'ler ile uyumlu olduğu görülecektir. TMS'ler hazırlanırken UMS'lere olabildiğince yakınsama hedeflenmiştir. Öyle ki, TMSK'nın hedefleri arasında Uluslararası Standartlara tam uyum hedeflenmiştir.

[74] Ahmet BAŞPINAR, *"Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış",* **Maliye Dergisi,** Sayı: 148, 2005, S.46

Tablo 3.2: Yürürlükteki Türkiye Muhasebe Standartları

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
Kavramsal Çerçeve	16.01.2005 – 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 – 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	12.04.2006 – 26137
TMS 2 : Stoklar	15.01.2005 – 25701
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	11.04.2006 – 26136
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 – 25704
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 – 25972
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 – 25972
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 – 25978
TMS 12 : Gelir Vergileri	28.03.2006 – 26122
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	28.10.2006 – 26330
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 – 26097
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 – 26040
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	24.02.2006 – 26090
TMS 18 : Hasılat	09.12.2005 – 26018
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 – 26124
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 – 25983
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 – 26040
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 – 25988
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 – 26040
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 – 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 – 26026
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 – 26036
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 – 26040
TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar	25.03.2006 – 26119
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 – 26040

(Kaynak: www.tms.org.tr)

Tablo 3.2: Yürürlükteki Türkiye Muhasebe Standartları (Devamı)

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 – 26330
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 – 26122
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 – 26068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 – 26112
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 – 26081
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 – 26111
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 – 26335
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006 – 26111
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006 – 26090

Ayrıca SPK tarafından 15.11.2003 tarihinde yayınlanan Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile uluslararası muhasebe standartlarının tamamına uyumlu muhasebe standartları seti oluşturulmaya çalışılmıştır.

3.3. Finansal Raporlama Standartları

3.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)

Meslek mensupları tarafından muhasebe uygulamalarında izlenmesi gereken ilkeleri ve yöntemleri belirleyici muhasebe standartlarına uyularak ticari karın belirlenmesi, muhasebenin doğru bilgi vermesini sağlar. Uluslararası muhasebe standartlarına uyumun sağlanması ile muhasebe mesleğinin evrenselleşmesi, uluslararası ortak bir dil oluşturulması mümkün olur. Küreselleşmenin her boyutu ile önem kazandığı yirmibirinci yüzyılda muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları, uluslararası alanda ve ulusal düzeyde devam etmektedir. Değişik

ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarını olabildiğince ortadan kaldırmak amacıyla 1973 yılında çalışmalarına başlayan ve 2001 yılında yeniden yapılanarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standarts Board-IASB) adını alan komite, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) yayımlamakta ve belirli süreçler içersinde mevcut standartları güncelleştirmektedir.[75]

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşum süreci, 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve ABD kökenli 16 muhasebe uzmanının oluşturduğu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) kurulması ile başlamıştır.[76] Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1974 yılında ilk standart taslağı olan "UMS-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması"nı yayınlamıştır.

1977 yılında muhasebe mesleğine uluslararası bir boyut kazandıran Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur. 1981 yılında IFAC ve IASC, IASC'ın uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma ve yayınlamada tek yetkili olduğu konusunda uzlaşmaya varmışlardır. 1987 yılında ilk defa Uluslararası Muhasebe Standartları bir cilt olarak yayınlanmıştır. 1988 yılında Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği konusunda standart taslak yayınlanmıştır. Aynı yıl Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) IASC'ın danışma gurubuna dahil edilmiştir. 1990 Yılında, daha önce standart taslağı olarak yayınlanan Finansal Tabloların Karşılaştırılması, niyet bildirisine dönüştürülerek yeniden yayınlanmıştır. Avrupa Komisyonu, IASC'ın Danışma Grubuna katılmış ve yönetim kuruluna bir gözlemci atamıştır. 1991 yılında FASB'ın Çalışma Planı uluslararası standartlaşmayı desteklemeye başlamıştır. 1993 yılında Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (IOSCO) önemli standartların listesi konusunda IASC ile mutabık kalmış ve IASC'ın Nakit Akış Tabloları ile ilgili 7 numaralı standardının IOSCO'ya bağlı menkul kıymet borsalarına tabi işletmelerde uygulanmasını zorunlu

[75] Ümit GÜCENME, *"Uygulamaya Hazır mıyız?",* **TC Hayat Dergisi,** Eylül 2004.
[76] Tacihan ORALERKAYA, *"Effects of IFRS on Turkish Compinies at IMKB*", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme Tezsiz Yüksek Lisans Projesi, İzmir, 2006, S.2

kılmıştır. Aynı yılda, 7 standart üzerinde değişiklik yapılarak Karşılaştırma projesine destek verilmiştir. 1994 yılında, ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC) 3 adet UMS'yi kabul etmiştir. Aynı yıl, Dünya Bankası, Tarım İşlerinde Muhasebe projesine mali destek sağlamıştır. Aynı yıl, IOSCO 14 adet UMS'yi kabul etmiştir. Aynı yıl, Pay Başına Kar projesi konusunda FASB ile IASC ortak çalışma konusunda anlaşmıştır. 1995 yılında, IOSCO ile bazı önemli standartların 1999 yılına kadar hazırlanması konusunda anlaşma sağlanmıştır. UMS'ye göre ilk defa Alman Şirket Raporları hazırlanmaya başlamıştır. İsviçre'de Holding şirketlerde UMS uygulanmaya başlamıştır. Avrupa Komisyonu, IASC ile IOSCO anlaşmasına destek olmuştur. 1996 Yılında "Karşılıklar" konusunda İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu ile bir proje başlatılmıştır. Aynı yıl, Avrupa Birliği'nde daha önce yayınlanan muhasebe direktiflerinin UMS'ye uygun hale getirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır. Aynı yıl, Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler konusunda taslak hazırlanmıştır. 1998 yılında, Belçika, Fransa, Almanya ve Italya'da yapılan kanun değişiklikleri ile bu ülkelerdeki, büyük şirketlerin UMS'leri kullanmaları serbest bırakılmıştır. Aynı yıl, IASC'a üye ülke sayısı 100'ü geçmiştir. 1999 yılında G7 Ülkelerinin Maliye Bakanları ile Uluslararası Para Fonu (IMF), IASC'ın standartlarının desteklenmesi konusunda fikir birliğine girmiştir. Aynı yıl, Avrasya Muhasebeciler ve Denetçiler Federasyonu, eski Sovyet Ülkelerinde IASC'ın standartlarının uyumlaştırılarak uygulanmasına karar vermiştir. 2000 yılında IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir. Aynı yıl, Avrupa Komisyonu, 2005 yılının başından itibaren tüm Avrupa'da IASC standartlarının zorunlu olarak uygulanacağını ilan etmiştir. 2001 yılında, IASB, söz konusu standartların bundan sonra Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) dönüştürülmesine karar vermiştir. 2002 yılında, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar vermiştir. Bütün bu süreç sonrasında IASC ve sonrasında IASB tarafından yayınlanan UMS ve UFRS'ler uluslararası alanda kabul görmüş ve uygulanmaya başlanmıştır. "Genel İlkeler" ve "Önsöz" standart metinleri ve henüz yürürlüğe girmemiş, ancak yayımlanmış olan UFRS-8 dışında, halen yürürlükte olan 7 adet

UFRS ile 29 adet UMS bulunmaktadır (Bkz. Tablo 3.1: Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.).[77]

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya çapında kullanılabilecek, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilecektir:[78]

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

---

[77] Ayşe Nilgün ERTUĞRUL, *"Vakıflarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması ve Bir Uygulama"*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 2006, S.33.

Özgür Özmen UYSAL, *"Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler",* **Muhasebe ve Denetime Bakış,** Ocak 2006, S. 89-93.

Can Simga MUGAN, Nazlı Hoşal AKMAN, *"Convergence To International Financial Reporting Standards: The Case Of Turkey",* **International Journal Of Accounting, Auditing and Performance Evaluation,** Vol. 2, Nos. 1/2, 2005, S. 129.

Şükrü ŞENALP, *"Standartlara ve Kanunlara Uyma Üzerine Rapor (ROSC) ve TURMOB",* **www.alomaliye.com,** 26.09.2005.

www.iasb.org.uk,

www.turmob.org.tr

[78] Cemal İBİŞ, Serdar ÖZKAN, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış", **Mali Çözüm,** Sayı:74, 2006, S. 27.

3.3.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Uluslararası Standartlara Uyum

Türkiye'de uluslararası standartlara uyum başta Maliye Bakanlığı, TURMOB ve SPK olmak üzere pek çok kurumun katkılarıyla gelişmiştir. Bu kurum ve kuruluşların çalışmalarından daha önce bahsedildiği için burada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın durumu ele alınacaktır. TFRS'ler TMUDESK sonrası, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından oluşturulmakta ve yayınlanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur. [79]

TMSK yayınlamış olduğu 41 adet TMS'nin yanında Finansal raporlamaya ilişkin 7 adet TFRS yayınlamıştır. Tablo 3.3 incelendiğinde ilk göze çarpan TFRS'lerin mevcut UFRS'ler ile paralel olduğudur. TFRS'ler hazırlanırken UFRS'lere mümkün olduğunca yakınsama hedeflenmiştir. Öyle ki, gerek TMUDESK, gerekse sonrasında TMSK'nın hedefleri arasında Uluslararası Standartlara tam uyum önem arz etmektedir.

[79] www.tmsk.org.tr

Tablo 3.3: Yürürlükteki Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006 - 26125
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006 - 26125
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri	31.03.2006 - 26125
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006 - 26119
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006 - 26110
TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006 - 26066
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007 - 26419

(Kaynak: www.tmsk.org.tr)

Bunun dışında SPK tarafından 15.11.2003 tarihinde yayınlanan Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile UFRS ve UMS'ye tam uyum hedeflenmiştir. İlgili tebliğde öngörülen muhasebe standartları dışında UFRS uygulanmasının da bu tebliğe uyulmasıyla eşdeğer sayıldığı belirtilmiştir. Öyle ki, bahis konusu tebliğ ekinde yer alan ve tebliğ kısımlarını UFRS ve UMS ile karşılaştıran tablo da tebliğin UFRS ve UMS ile tam uyum içerisinde olduğunu belirtmektedir.

Tablo 3.4: SPK tarafından yayınlanan Seri:XI, No:25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ekinde bulunan "Tebliğ Kısımları ve Bu Kısımlara Karşılık Gelen UFRS" tablosu.

KISIM	Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular	IFRS	IFRS Başlığı
Kısım 1	Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler	-	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
Kısım 2	Mali Tabloların Sunumu	IFRS 1	Presentation of Financial Statements
Kısım 3	Ara Mali Tablolar	IFRS 34	Interim Financial Reporting
Kısım 4	Nakit Akım Tablosu	IFRS 7	Cash Flow Statements
Kısım 5	Hasılat	IFRS 18	Revenue
Kısım 6	Stoklar	IFRS 2	Inventories

(Kaynak: www.spk.gov.tr)

Tablo 3.4: SPK tarafından yayınlanan Seri:XI, No:25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ekinde bulunan "Tebliğ Kısımları ve Bu Kısımlara Karşılık Gelen UFRS" tablosu (Devamı).

KISIM	Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular	IFRS	IFRS Başlığı
Kısım 7	Maddi Varlıklar	IFRS 16	Property, Plant and Equipment
Kısım 8	Maddi Olmayan Varlıklar	IFRS 38	Intangible Assets
Kısım 9	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IFRS 36	Impairment of Assets
Kısım 10	Borçlanma Maliyetleri	IFRS 23	Borrowing Costs
Kısım 11	Finansal Araçlar	IFRS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
		IFRS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
Kısım 12	İşletme Birleşmeleri	IFRS 22	Business Combinations
Kısım 13	Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi	IFRS 27	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries
		IFRS 28	Accounting for Investments in Associates
		IFRS 31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
Kısım 14	Kur Değişiminin Etkileri	IFRS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
Kısım 15	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi	IFRS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
Kısım 16	Hisse Başına Kazanç	IFRS 33	Earnings Per Share
Kısım 17	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	IFRS 10	Events After the Balance Sheet Date
Kısım 18	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	IFRS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
Kısım 19	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar	IFRS 8	Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
Kısım 20	Kiralama İşlemleri	IFRS 17	Leases
Kısım 21	İlişkili Taraflar	IFRS 24	Related Party Disclosures
Kısım 22	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	IFRS 14	Segment Reporting
Kısım 23	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması	IFRS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
Kısım 24	İnşaat Sözleşmeleri	IFRS 11	Construction Contracts
Kısım 25	Durdurulan Faaliyetler	IFRS 35	Discontinuing Operations
Kısım 26	Devlet Teşvik ve Yardımları	IFRS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
Kısım 27	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	IFRS 40	Investment Property
Kısım 28	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler	IFRS 12	Income Taxes
Kısım 29	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	IFRS 19	Employee Benefits

Tablo 3.4: SPK tarafından yayınlanan Seri:XI, No:25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ekinde bulunan "Tebliğ Kısımları ve Bu Kısımlara Karşılık Gelen UFRS" tablosu (Devamı).

KISIM	Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular	IFRS	IFRS Başlığı
Kısım 30	Emeklilik Planları	IFRS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
Kısım 31	Tarımsal Faaliyetler	IFRS 41	Agriculture
Kısım 32	Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi	-	-
Kısım 33	İlk Dönem Mali Tablolar	-	-
Kısım 34	Muhtelif Hükümler	-	-

BÖLÜM 4
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) ve ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)

4.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Açıklanması

Uluslararası Muhasebe Standartlarının gelişim süreci üçüncü bölümde anlatıldığı için burada gelişim sürecine değinilmeden standartların açıklanmasına yer verilecektir. Halen yürürlükte olan UMS ve UFRS'ler özet olarak açıklanmak suretiyle standartların genel olarak ne anlama geldiği ve nasıl uygulanacakları ile ilgili bir çerçeve oluşturulacaktır.

4.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Giriş (Kavramsal Çerçeve)

Kavramsal Çerçeve, UFRS ve UMS'lerin kavramsal olarak ne ifade ettiklerini açıklamak amacıyla Nisan 1989 tarihinde IASC tarafından onaylanarak, Nisan 2001 tarihinde IASB tarafından uyarlanmıştır. Genel amaçlı mali tabloların hedefini tanımlar. Söz konusu hedef, isletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler ile ilgili olarak, kullanıcıların ekonomik kararlarını vermede önemli ölçüde yarar sağlayacak bilgiyi sağlamaktır. Mali tablolarda verilen

bilgilerin yararlı olmasını sağlayan niteleyici özellikleri belirtir. Bu niteleyici özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karsılaştırılabilirliktir. Mali tablolarda bulunan temel unsurları tanımlar ve bu unsurların mali tablolarda kayda alınması ve ölçümü ile ilgili kavramları tayin eder. Varlıklar, yükümlülükler ve özkaynak doğrudan mali durum (bilanço) ile ilgili olan unsurlardır. Doğrudan performans (gelir tablosu) ile ilgili olan unsurlar ise gelir ve giderlerdir.[80]

Kavramsal çerçevede temel varsayımlar, Tahakkuk Esası ve İşletmenin Sürekliliği kavramlarıdır. **Tahakkuk Esası,** işlemlerin ve diğer olayların etkisi gerçekleştiğinde tanınması gerektiğini, ödeme yapıldığında veya tahsil edildiğinde değil ilgili oldukları dönemde kaydedilmeleri gerektiğini ifade eder. **İşletmenin Sürekliliği,** ise işletmenin faaliyetlerine öngörülebilir gelecekte devam edeceği varsayımı altında finansal tabloların düzenleneceğini ifade eder.[81]

Kavramsal çerçevede belirtilen niteliksel özellikler ise anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, güvenilirlik ve geçerlilik özellikleridir. Finansal tabloların bu özellikleri ihtiva etmesi beklenir. Özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık, bütünlük ve önemlilik gibi kavramlar da bu niteliksel özelliklerin içerisinde değerlendirilmiştir.

Kavramsal çerçevede varlık, geçmişteki işlemler neticesinde işletmenin kontrol ettiği ve bundan gelecekte oluşacak ekonomik faydaların işletmeye ait olacağı beklenen değerler olarak tanımlanmıştır. Bir varlık bir işletme tarafından bir çok şekilde kullanılabilir ancak bu kullanımların tümü gelecekte ekonomik fayda oluşturmaya yöneliktir. Borç ise, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası işletmenin ekonomik fayda içeren değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlük olarak tanımlanmıştır. Bir yükümlülük basit anlamda bir görev veya belirli bir şekilde yerine getirilmesi gereken bir sorumluluktur.Gelecekteki bir taahhüt mevcut bir yükümlülük değildir. Özsermaye, İşletmenin varlıklarından tüm borçlarını

[80] Deloitte, *"UFRS Cep Kitabı 2006*, Deloitte IFRS Publications", 2006, www.deloitte.com.tr

[81] Hennie Van GREUNING, ***International Financial Reporting Standards, A Practical Guide, Fourth Edition,*** The World Bank Press, 2006, S.3-4
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S.19
www.iasb.org
www.iasplus.com
www.tmsk.org.tr

indirdikten sonra kalan bakiye olarak tanımlanmıştır. Özsermaye sahiplik hakları, net varlıklar olarak ifade edilmiştir. Gelir, Ortakların katkısı haricinde ekonomik faydadaki artış olarak tanımlanmıştır. Gelir, hasılat ve kazançlardan oluşur. Hasılat işletmenin olağan faaliyetlerinden doğar. Gider ise, hissedarlara dağıtım dışında ekonomik faydadaki azalışlar olarak tanımlanmıştır. Giderler zararları da kapsar. Buna örnek olarak cari olmayan varlıklardaki değer düşüklükleri gösterilebilir.

İşlemlerin finansal tablolara alınması ile ilgili hükümler ise şu şekildedir;

- Bir kalem finansal tabloya dahil edildiğinde "tanınmış" olmaktadır.
- Bir kalem bir varlık veya borç ile ilgili ekonomik faydanın işletmeye gireceği veya işletmeden çıkacağı muhtemel olduğunda finansal tablolara alınır. Aynı zamanda borç veya varlığın değeri veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir.
- Gelirlerin gelir tablosuna alınabilmesi için kazanılmış olması gerekmektedir.
- Giderlerin gelir tablosuna alınabilmesi için bir varlıkta azalış veya bir borçta artış olması gerekmektedir.

Kavramsal Çerçeve'de UMS-UFRS açısından atıfta bulunulan ve sıkça kullanılan ölçüm esasları ise şunlardır:

- **Tarihi maliyet**. Varlıklar elde ediliş maliyetleriyle kaydedilirler. Borçlar oluştukları tutarlarda veya yerine getirilmesi için ödenmesi gereken tutarlarda kaydedilirler.
- **Cari maliyet**. Varlıklar bilanço tarihinde eşdeğer bir varlık için ödenmesi gereken tutarlarda kaydedilirler. Borçlar bilanço tarihinde yerine getirilmesi için ödenmesi gereken tutarlarda kaydedilirler;.
- **Gerçekleşebilir veya ifa değeri**. Varlıklar şu anda satılabildikleri değerden kaydedilirler, aynı şekilde borçlar da ödenmesi beklenen tutardan kaydedilirler.

– **Bugünkü değer**. Bu ölçüm esası gelecekteki nakit akımlarının iskonto ederek paranın zaman değerini de hesaba katar.

Ancak, Kavramsal Çerçeve'de farklı ölçüm seçenekleri ile ilgili açıklamalar bulunmasına rağmen, UFRS temelde tarihi maliyete dayanmaktadır. Maliyet esası kavramı, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.[82] *Türkiye'de maliyet esasına getirilmiş olan en önemli istisna, 2004 öncesinde sabit kıymetlerin (maddi duran varlıklar) enflasyonun etkilerinden arındırılması amacıyla yeniden değerlemeye tabi tutulmasıydı. UMS-UFRS'de ise enflasyonun etkileri daha kapsamlı olarak ele alınmış ve yüksek enflasyonlu ortamlarda sadece sabit kıymetlerin değil parasal olmayan (bir nominal değere bağlı olmayan) tüm varlık ve borçların (stoklar, sermaye) UMS 29'a göre enflasyon muhasebesine tabi tutulup bilanço tarihi itibari ile satın alma gücünde yansıtılmasını öngörmüştür. 2004 yılından itibaren ise Türkiye'de de enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmiş, böylece yeniden değerleme uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Türkiye'de uygulamada olan diğer bir istisna ise senetli alacak/borçların değerlenmesidir (reeskont).*

4.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Standartların Anlamı

4.1.2.1. Yürürlükte Olan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)

4.1.2.1.1. UMS-1, Finansal Tabloların Sunumu

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında

[82] Özer T. YENİAY, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, 1 Ocak 2005'e Hazırmıyız*?" **Deloitte UFRS Yayınları,** 2004, S. 9

farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [83]

Bu standardın amacı, finansal tabloların hazırlanıp sunulmasına ilişkin genel açıklamaları yapmak ve hem işletmenin önceki dönem mali tabloları ile hem de diğer işletmelerin mali tabloları ile karşılaştırılabilirliği sağlamaktır. Bu amacı sağlamak üzere standart finansal tabloların sunumuna ilişkin ayrıntılı bilgiler verir, mali tabloların içerikleri için minimum düzenlemeler yapar ve yapılarına ilişkin ana hatları belirler.

UMS-1'e göre bir işletmenin yayınlayacağı finansal tablolar aşağıdaki unsurlardan oluşmalıdır;

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Açıklayıcı Dipnotlar

Finansal tablolar UFRS'nin temel kavramları ve UFRS'nin temel ilkelerine uygun şekilde hazırlanmalıdır.

Standartta yer alan muhasebe ilkeleri aşağıdaki gibidir:[84]

---

[83] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 25
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 15-30
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S.19
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

[84] Hüseyin AKAY, Başak Ataman AKGÜL, ***Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma,* 2. Baskı,** Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004, S. 46

İşletmenin Sürekliliği

Yönetim finansal tabloları düzenlerken, faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini dikkate alır. Yönetimin, şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerim sona erdirme gibi bir amacı yoksa finansal tablolarını süreklilik kavramını göz önüne alarak düzenlemeli ve işletme faaliyetlerine kuşku düşürecek önemli olayların ve belirsizliklerin varolduğu görüşüne ulaşmışsa bu belirsizlikleri dipnotlarda açıklamalıdır. Finansal tablolar, işletmenin süreklilik kavramına göre düzenlenmemişse, bu durumun açıklanması ile birlikte işletmenin sürekliliğini ortadan kaldıran ve ilgili finansal tabloların hangi ilke ve esaslara göre düzenlendiği belirtilmelidir.

Tahakkuk Esası

Bir işletme, nakit akışı bilgileri dışındaki finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esası doğrultusunda düzenlemelidir.

Tahakkuk temeline göre, işlemler ve olaylar oluştukları anda gerçekleşmiş sayılır, muhasebe kayıtlarına alınırlar ve ilgili oldukları dönemlerin finansal tablolarında raporlanırlar

Tutarlılık Kavramı

Finansal tabloların sunuluşu ve sınıflandırılmasına İlişkin esaslar, bir dönemden diğerine finansal tablolarda değiştirilmeden uygulanır. Ancak, aşağıdaki durumların varlığı halinde değişiklikler yapılabilir:

- İşletmenin faaliyetlerinin içeriğinde önemli bir değişikliğin bulunması durumunda yada finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesi sonucunda ilgili değişikliğin sunuluşu daha uygun olacaksa,
- Uluslararası Muhasebe Standartları veya IASB'ın yorumları sonucunda sunuluşunda bir değişiklik yapıldığı durumlarda,

- Önemli alış veya satışların olması veya finansal tabloların sunuluşunun yeniden gözden geçirilmesi durumunda, finansal tabloların farklı şekilde sunulması öngörülmektedir.

Önemlilik Kavramı ve Bilgilerin Birleştirilmesi

Her bir önemli kalem, finansal tablolarda ayrı ayrı sunulmaktadır. Önemsiz miktarlar, benzer işlevli yada nitelikli diğer miktarlar birleştirilmekte ve finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak sunulmamaktadır. Bir bilginin finansal tablolarda açıklanmaması, kullanıcıların finansal tablolara dayanarak verdiği ekonomik kararlar etkiliyorsa, o bilgi önemli kabul edilmektedir.

Netleştirme

Varlıklar ve yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar, gelir ve giderler diğer bir Uluslararası Muhasebe Standardı tarafından düzenlenmediği veya izin verilmediği durumlarda mahsup edilmek suretiyle netleştirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Gelir ve gider unsurları sadece aşağıdaki durumda netleştirilmelidir.

- Bir Uluslararası Muhasebe Standardı tarafından düzenlenmiş veya izin verilmişse,
- Benzer İşlem ve olaylardan meydana gelen kar, zarar ve gelir, giderler önemli kalemleri oluşturmuyorsa,

Standartta, işlem ve olayların özünü yansıttığı durumlar dışında netleştirmenin, finansal tablo kullanıcılarının işletme faaliyetlerini değerlendirmesi ve işletmenin gelecekteki nakit akışını belirlemesini güçleştirdiği belirtilmektedir. Ancak stok değer düşüklüğü karşılıkları ve şüpheli alacak karşılıkları gibi düzenleyici hesaplar yardımıyla varlıkların net değeri ile gösterilmesinin netleştirme olmadığı da ifade edilmektedir.

18'nolu Uluslararası Muhasebe Standardına göre tanımlanan gelirler, işletme tarafından uygulanan indirim ve iskontolar dikkate alınarak, tahsil edilen veya edilebilir gerçeğe uygun değer ile değerlenmektedir.

Bir işletme olağan faaliyetlerinin yanısıra gelir sağlayıcı esas faaliyetlerine bağlı olarak gerçekleşen ancak bireysel olarak gelir yaratmayan faaliyetlerde bulunabilir. Tek başına gelir yaratmayan bu faaliyetlerin sonuçları, ilgili işlemlerin özünü yansıttığı sürece, aynı işleme ait gelirlere karşılık gelen giderlerin mahsup edilerek netleştirilmesi suretiyle sunulmalıdır.

UMS-1'e göre yayınlanacak bilançonun içeriğinde en az aşağıdaki bilgiler yer almalıdır;

- Maddi duran varlıklar
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Finansal varlıklar
- İştirakler
- Stoklar
- Ticari ve diğer borçlar
- Nakit ve nakde eşdeğer varlıklar
- Ticari ve diğer alacaklar
- Vergi borçları ve alacakları
- Karşılıklar
- Uzun vadeli faizli borçlar
- Azınlık payları
- Sermaye ve yedek akçeler

UMS-1'e göre yayınlanacak gelir tablosunun içeriğinde en az aşağıdaki bilgiler yer almalıdır;

- Gelirler
- Esas faaliyet sonucu

- Finansman giderleri
- İştirakler ile müşterek yönetime tabi işletmelerin vergi sonrası kar ve zararlarından alınan pay
- Vergi karşılığı ve gideri
- Olağan faaliyetlerden kar ve zarar
- Azınlık payı
- Dönem net karı / zararı

UMS-1'e göre işletmeler giderlerini türlerine veya fonksiyonlarına göre sınıflandırmak ve bunların detayına ilişkin bilgileri gelir tablosunun içeriğinde yada dipnotlarda sunmak zorundadır.

Türlerine göre sınıflandırma, giderlerin gelir tablosunda türlerine göre bir araya getirilmesidir (*amortismanlar, ulaşım maliyetleri, ücretler, vs).* Bu yöntemin seçilmesi durumunda giderlerin fonksiyonel kalemler arasında paylaştırılmasına gerek bulunmamaktadır.

Fonksiyonlarına göre sınıflandırma yönteminde giderler satışların maliyeti, satış/pazarlama yada genel yönetim faaliyetinden kaynaklanmaları esas alınarak sınıflandırılmaktadır. Bu yöntemin seçilmesi durumunda gider türlerine ilişkin detaylar da verilmelidir.

Giderlerin sunumu ile ilgili yöntemin seçilmesi, işletmenin finansal performansının en açık şekilde değerlendirilmesine imkan sağlayacak şekilde, şirket yönetimi tarafından yapılmalıdır.

UMS-1'e göre yayınlanacak özkaynak değişim tablosunun içeriğinde en az aşağıdaki bilgiler yer almalıdır;

- Dönem net karı / zararı
- Özkaynaklar ile ilgili kalemler

- Muhasebe politikalarındaki değişiklik yada önceki dönemlerdeki önemli hataların düzeltilmesi sonucunda oluşan tutarların toplam etkisi

Bunlara ek olarak tablo üzerinde ya da dipnotlarda;

- Sermaye hareketleri, temettü dağıtımları,
- Önceki dönem kar ve zararının dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve dönem içinde meydana gelen değişiklikler,
- Sermayenin ve her bir yedek akçenin dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve dönem içinde meydana gelen değişiklikler de belirtilmelidir.

Bunların dışında, Nakit Akım Tablosu ile ilgili açıklamalar UMS-7'nin konusunu oluşturduğu için burada değil **4.1.2.1.3. UMS-7, Nakit Akım Tablosu** kısmında açıklanacaktır.

İşlem ve olayların işletmenin mali durumuna ve performansına nasıl yansıtıldığının anlaşılmasında mali tablo kullanıcılarına yardımcı olacak muhasebe politikaları dipnotlarda açıklanmalıdır. Açıklanabilecek bazı örnekler aşağıda verilmiş olmakla beraber açıklanması gerekenler bunlarla sınırlı değildir;

- Gerçekleşen hasılat
- Konsolidasyon ilkeleri
- Birleşmeler
- Müşterek yönetime tabi işletmeler
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların mali tablolara alınması, amortisman politikaları
- Borçlanma maliyetleri
- İnşaat sözleşmeleri
- Yatırım amaçlı Gayrimenkuller
- Finansal araçlar ve yatırımlar
- Kiralama sözleşmeleri
- Stoklar

- Dönem vergi gideri, vergi karşılıkları
- Kıdem tazminatları
- Yabancı para dönüştürme işlemler
- Nakit ve nakde eşdeğer varlıklar
- Enflasyon muhasebesi
- Teşvikler, sübvansiyonlar
- Ar-Ge giderleri

Finansal tabloların; UFRS'ye uygunluk hakkında açık ve şartsız bir açıklama içermesi, finansal tabloların gerçeğe uygun olması için gerçekleştirilen UFRS dışı uygulamalar, işletmenin en önemli muhasebe politikalarını uygularken verilen kararlar ve tahminlerdeki belirsizliğin ana nedenleri ile ilgili yeterli açıklamaları içermesi, sermaye ve yedeklerle ilgili bilançoda veya dipnotlarda detaylı açıklamalarla birlikte, önemli olduğu düşünülen gelir ve gider kalemleri hakkında gelir tablosunda veya dipnotlarda açıklamalar ihtiva etmesi gerekir.

4.1.2.1.2. UMS-2, Stoklar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [85]

[85] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 29
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 96-104
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 21
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

Bu standardın amacı, tarihi maliyet sistemi altında stoklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Bu düzenlemede temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir.

UMS-2'de stok;

- Normal işletme faaliyetleri içinde satılmak için elde bulunan (ticari mal)
- Böyle bir satışa yönelik olarak imalat aşamasında bulunan (yarı mamul)
- Satılacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan (hammadde) gözle görünür varlıklar olarak tanımlanmıştır.

Standarda göre stoklar maliyet yada net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlenmelidir. Net gerçekleşebilir değer stokların gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden tamamlama maliyetlerinin ve satış sırasında katlanılacak maliyetlerin düşülmesi ile elde edilecek değer olarak tanımlanmıştır.

Stokların maliyeti ise tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyetleri, satın alma fiyatını, ithalat vergilerini, taşıma-yükleme-boşaltma maliyetlerini, mamul, yarı mamul ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri kapsar.

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetler ile stokların mamul mala dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir biçimde dağıtılan tutarları içerir. Sabit üretim maliyetleri üretim miktarından bağımsız olan, nispeten sabit giderleri kapsar. Değişken üretim maliyetleri ise üretim hacmindeki değişimler doğrultusunda değişen dolaylı maliyetlerdir. Sabit üretim maliyetlerinin üretim maliyetine yüklenmesinde,üretim tesisinin normal kapasitesi esas alınmalıdır.

Diğer maliyetler ise, sadece stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılması durumunda stokların maliyetine dahil edilebilir. *(Özel sipariş ile üretilen ürünün tasarım maliyeti).*

Stok maliyetinin belirlenmesinde izin verilen bir diğer uygulama da perakende satış yöntemidir. Perakende satış yapan işletmelerde, diğer maliyet yönteminin uygulanması pratik olmadığı, hızla değişen, çok sayıda ürün ve mamulden oluşan stokların değerlemesinde perakende satı yöntemi uygulanabilir. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun olan kar marjının düşülmesi ile bulunur. Stok maliyetlerinde FIFO (ilk giren ilk çıkar) ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Standart LIFO (son giren ilk çıkar) yönteminin kullanılmasını da alternatif yöntem olarak kabul etmiş olmakla beraber, bu yöntemin uygulanması durumunda FIFO ya da ağırlıklı ortalama ile değerlenmiş stok değerleri, net gerçekleşebilir değer ve cari maliyet değerinin küçük olanı ile LIFO ile değerlenmiş stoklar arasındaki farkın dipnotlarda açıklanmasını ister. İşletme birbirine benzer tüm stokları için aynı maliyet yöntemini kullanmalıdır.[86]

Stokların zarar görmesi, kısmen yada tamamen demode hâle gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tahmini tamamlama maliyetlerinin artması durumunda net gerçekleşebilir değer yöntemi ile stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir. Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler, tahminin yapıldığı zamanda ulaşılabilir en güvenilir kanıtlara göre yapılmalı ve bilanço tarihinden sonraki olaylar ve fiyat dalgalanmaları da dikkate alınmalıdır. Değer düşüklüğü karşılığı ve stoklarla ilgili tüm kayıplar, düşüklüğün ve kaybın oluştuğu dönemde giderleştirilmelidir.

UMS-2'ye göre mali tablolarda stoklarla ilgili olarak aşağıdaki hususların açıklanması gerekmektedir.[87]

---

[86] 2004 yılından itibaren 5024 sayılı kanun gereği Enflasyon Muhasebesi uygulamasına geçilmesiyle birlikte Türkiye'de LIFO uygulanmamaktadır.

[87] Feriştah SÖNMEZ, *"13 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı - Stoklar (IAS 2 Ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)",* **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,** Mayıs 2003, S.20.

- Uygulanan Muhasebe Politikası
- Envanter tutarlarının kategoriler halinde kaydedilmesi,
- Net gerçekleşebilir değer üzerinden hesaplanan envanter tutarının kaydı,
- Herhangi bir ters kayıt tutarı,
- Dönem içinde gider hesabına kaydedilen envanterin maliyeti
- Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi
- Stokların toplam net defter değeri
- Stokların işletmenin faaliyetine uygun olarak sınıflandırılmış şekilde değerleri
- İptal edilerek geçmiş dönem gelirleri ile ilişkilendirilen stok değer düşüklüğü karşılıkları
- Stok değer düşüklüğü karşılığı iptaline neden olan olaylar
- Yükümlülüklere karşı güvence olarak rehin edilen envanter tutarının kaydı,

4.1.2.1.3. UMS-7, Nakit Akım Tablosu

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [88]

Bu standardın amacı, işletmenin nakit ve nakde eşdeğer varlıklarında meydana gelen değişikliklerin (nakit akımlarının) "işletme faaliyetleri", "yatırım faaliyetleri" ve "finansman faaliyetleri" şeklinde sınıflandırılarak nakit akım tablosunda

[88] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 32
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 31-40
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 22
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

sunulmasını açıklamaktır. Nakit Akım Tablosu, bir işletmenin her dönem için hazırlaması gereken temel mali tablolarının ayrılmaz bir parçasıdır.

UMS-7'de açıklanan nakit akım tablosuna ilişkin temel tanımlar ve kurallar şu şekildedir.

Nakde eşdeğer varlıklar**,** yüksek derecede likit varlıklar olup hemen paraya çevrilebilen ve değer değişiklikleri karşısında önemli risk taşımayan varlıklardır. Hisse senedi yatırımları bu tanıma dahil değildir.

Nakit akımları**,** nakit ve nakde eşdeğer varlıkların işletmeye giriş ve çıkışlarıdır.

İşletme faaliyetleri**,** işletmenin yatırım ve finansman faaliyetleri dışında esas ve diğer faaliyetleridir.

Yatırım faaliyetleri**,** duran varlıkların ve nakde eşdeğer olmayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir.

Finansman faaliyetleri**,** özkaynak ve borçların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir.

UMS-7'ye göre işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarının doğrudan yöntem (brüt tutarlar ile) kullanılarak gösterilmesi tavsiye edilmektedir. İzin verilen diğer yöntem ise net değişiklik tutarlarının kullanılmasıdır.

Yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları ise sadece brüt tutarlar kullanılarak (brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışları) raporlanmalıdır. Bu kural sadece aşağıda belirtilen nakit hareketleri için geçerli değildir;

- Müşteriler adına yapılan ödemeler ve tahsilatlar,

- Devir hızı yüksek, tutarları büyük ve kısa vadeli kalemlere ilişkin,

- Sabit vadeye sahip mevduatların kabulü ve geri ödemesinden kaynaklanan,

- Diğer finansal kuruluşlara yatırılan ve çekilen mevduatlar,

- Müşterilere verilen krediler, borçlar ve bunların tahsilatı.

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve yabancı bir ülkede yerleşik iştiraklerden kaynaklanan nakit akımları, nakit hareketinin gerçekleştiği tarihteki kambiyo kurları kullanılarak fonksiyonel para birimine çevrilmelidir.

Olağandışı işlemlere ait nakit hareketleri ilgili oldukları grup içinde ayrı olarak gösterilmelidir. Dönem karına ilişkin vergiler ile ilgili nakit hareketleri ayrıca açıklanmalı ve kesin bir şekilde finansman ve yatırım faaliyetleri ile ilgili olmadıkları takdirde işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımı olarak sınıflandırılmalıdır.

Bağlı ortaklıkların satın alınması ve elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit hareketleri yatırım faaliyetlerinden ayrı olarak raporlanmalıdır.

Konsolide nakit akım tablosu düzenlenirken, grup tarafından kullanılması mümkün olmayan nakit ve nakde eşdeğer varlıkların önemli tutarlarda olanlara ilişkin bilgiler, yönetimin yorumu ile birlikte nakit akım tablosu dipnotlarında açıklanmalıdır.

4.1.2.1.4. UMS-8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında

farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [89]

UMS-8, muhasebe tahminlerindeki ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve temel hataların düzeltilmesi ile ilgili muhasebe uygulamalarını belirler.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler

Bir muhasebe tahminindeki değişiklik hem cari dönemi hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Örneğin değersiz alacakların tutarının tahminindeki bir değişiklik, sadece cari dönemi etkileyecektir. Ancak amortismana tabi maddi duran varlıkların ekonomik ömürleri ile ilgili tahmindeki değişiklik hem cari dönemi hem de gelecek dönemi etkileyecektir. Her durumda cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi cari döneme gelir yada gider olarak kaydedilmelidir. Gelecek dönemlere ait bir etki söz konusu ise, gelecek dönemlerde gelir yada gider kaydı yapılmalıdır. Cari dönemde önemli bir etkisi olan yada gelecek dönemlerde önemli bir etkisi olması beklenen her türlü değişikliğin niteliği ve tutarları açıklanmalıdır.

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler

Bir muhasebe politikasındaki değişiklik, sadece kanun yada bir muhasebe standardı tarafından istenirse yada değişiklik işletmenin mali tablolarındaki olay ve işlemlerin daha uygun sunulmasını sağlayacak ise yapılmalıdır. Muhasebe politikalarındaki bir değişiklik, önceki dönemlerde açıklanan ve düzeltilen dönem başı karların yeniden yapılandırılması sureti ile geçmişe yönelik olarak

[89] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 35
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 41-46
Osman BAYRİ, Feriştah SÖNMEZ, *"TMS-10 Dönem Net Karı Veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (UMS-8, UMS-35 ve SPK Tebliği Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)"*, **www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/ferTMS10.doc,** 10.03.2007.
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 23
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

uygulanmalıdır (temel yöntem). Eğer önceki dönemlere ilişkin düzeltmeler makul bir biçimde belirlenemiyorsa düzeltme, izin verilen alternatif bir yöntem olarak cari dönemin net kar yada zararının belirlenmesinde hesaba katılmalıdır. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır;

- Değişikliğin nedenleri
- Cari dönemin net kar yada zararına kaydedilen düzeltmelerin tutarı
- Her bir geçmiş dönemi kapsayan düzeltmelerin tutarları.

Temel hataların düzeltilmesi

Geçmiş yada daha önceki dönemlerin mali tablolarının hazırlanmasında temel hatalar oluşmuş olabilir ve bu hatalar cari dönemde ortaya çıkabilir. Hatalar, matematiksel bir yanlışlık, muhasebe politikalarının uygulanmasında yanlışlık, olayların yanlış yorumlanması, hile ve kusur olarak oluşabilir. Temel hataların düzeltilmesi ile ilgili iki adet yöntem söz konusudur. Asıl yönteme göre önceki dönemleri ilgilendiren bir temel hatanın düzeltilmesi, dönem başı dağıtılmamış kar/zarar rakamının düzeltilmesi ile yapılmalıdır. İzin verilen, alternatif yönteme göre ise, temel hatanın düzeltme tutarı cari dönemin net kar/zararının hesaplanmasında dikkate alınır. Temel hatalar ve düzeltme tutarları ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar mali tablo dipnotlarında mutlaka açıklanmalıdır;

- Temel hatanın niteliği,
- Cari dönemde ve geçmiş dönemlerde yapılan düzeltmelerin toplam tutarları,
- Karşılaştırmalı tablolarda yer alan geçmiş dönemlere ait düzeltme tutarları,
- Karşılaştırmalı tabloların yeniden düzenlendiği yada bunun yapılmasının mümkün olmadığının yönetim tarafından beyanı.

4.1.2.1.5. UMS-10, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [90]

Bu standardın amacı, bilanço tarihinden sonra ancak mali tabloların yayınlanmasından önce ortaya çıkan olaylarla ilgili olarak işletmeler tarafından yapılacak düzeltmeleri ve mali tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamaları düzenlemektir.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, mali tabloların yayınlanmasına kadar geçen sürede olumlu yada olumsuz olarak ortaya çıkan ve işletmelerin mali performansları ile ilgili olaylardır. Bu olaylar olumlu ya da olumsuz olmalarının dışında düzeltme kaydı gerektiren ve düzeltme kaydı gerektirmeyen olarak ikiye ayrılırlar.

Düzeltme kaydı gerektiren olaylar bilanço tarihinde geçerli olan koşullar hakkında daha fazla bilgi ve kanıt sağlayan olaylardır. Bu tür olaylar için işletmeler mali tablolarını düzeltmelidir *(Örneğin, Bilanço tarihi itibari ile var olan fakat bilanço tarihinden sonra işletme lehine sonuçlanan, işletmenin taraf olduğu davalar).*

---

[90] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 38
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 240-243
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 24
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

Düzeltme kaydı gerektirmeyen olaylar ise bilanço tarihinden sonra gelişen olaylar ile ilgilidir. Bu tür olaylar için işletmeler mali tablolarını düzeltmemeli ancak dipnotlarda nitelik ve finansal etkileri belirtecek şekilde açıklama yapmalıdır *(Örneğin, Bilanço tarihinden sonra iştiraklerin piyasa değerinde ortaya çıkan değer düşüklüğü, Şubat 2001'de Türkiye'de yaşanan devalüasyon).*

Kar paylarının bilanço tarihinden sonra açıklanması, bilanço tarihi itibari ile işletme tarafından bir yükümlülüğün kaydedilmesini gerektirmez. Ancak bu durum mali tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar işletmenin sürekliliği kavramını ortadan kaldırıyor ise, işletme cari dönem bilançosunu işletmenin sürekliliği kavramından bağımsız olarak hazırlamalıdır.

4.1.2.1.6. UMS-11, İnşaat Sözleşmeleri

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [91]

Bu standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. İnşaat sözleşmelerinin yapısı gereği, sözleşme ile belirlenmiş faaliyetlerin başlama ve bitiş tarihleri farklı hesap

[91] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 40
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 105-113
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 25
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

dönemlerinde gerçekleştiğinden, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin temel konu, sözleşme gelir ve maliyetlerinin inşaat işinin gerçekleştiği muhasebe dönemlerine tahsis edilmesidir.

Standartta inşaat sözleşmesi, köprü, baraj, boru hattı (kanal), yol, gemi, tünel gibi tek bir varlığın yada tasarım-teknoloji-fonksiyon-amaç ve kullanım açısından birbirine bağlı birden fazla varlığın inşası için işveren ve müteahhit arasında imzalanan sözleşme olarak tanımlanmıştır. *(rafineri, fabrika, tesisler vs).*

İnşaat sözleşmelerinin birden çok varlığı kapsaması durumlarında;

- Her bir varlık için ayrı tekliflerin sunulması
- Her bir varlığın ayrı ayrı görüşme konusu olması ve kabul yada reddedilmesinin mümkün olması
- Her bir varlığın maliyet ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi durumunda her bir varlığın inşası için ayrı bir inşaat sözleşmesinin olduğu kabul edilmelidir.

Yukarıda açıklanan durumun tersi durumlarda, yani sözleşme yada sözleşmeler grubunun bir yada birden çok müşteri ile yapılmasına bakılmaksızın;

- Sözleşmeler grubu içi tek bir teklif sunuluyor ise
- Sözleşmelerin toplam kar marjlı tek bir projenin parçası olacak kadar birbirine yakın olması durumunda
- Sözleşmelerin aynı anda yada birbirini isleyen evrelerde gerçekleşmesi durumunda tek bir inşaat sözleşmesinin olduğu kabul edilmelidir.

Bir inşaat sözleşmesi müşterinin isteğine bağlı olarak ek varlık inşaatını kapsayabilir. Bu durumda;

- Ek varlığın orjinal sözleşmenin kapsadığı varlık yada varlıklarda tasarım, teknoloji ve fonksiyon açısından önemli farklılıklar gösterdiği durumlarda

- Ek varlığın fiyatının orjinal sözleşmeden ayrı olarak belirlenmesi durumunda yeni bir inşaat sözleşmesinin varlığı kabul edilmelidir.

Yine UMS-11'e göre inşaat sözleşmeleri, UMS-11'in amaçları doğrultusunda "Sabit Fiyatlı" ve "Maliyet Artı" sözleşmeler olarak sınıflandırılmıştır. Sözleşme geliri, standartta, gelirin sözleşme ile belirlenen ilk tutarı ve sözleşme konusu işlerdeki değişiklikler, talep hakları ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlandırılması olası görünenler ile güvenilir biçimde ölçülebilenlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Sözleşme geliri, gelecekteki olaylardan ve belirsizliklerden etkilenebilir. Olaylar gerçekleştikçe ve belirsizlikler çözüldükçe, gelir tahminleri sık sık gözden geçirilmelidir. Bu sebepten, sözleşme geliri dönemden döneme artabilir yada azalabilir.

Sözleşme maliyetleri

- Belirli bir sözleşme ile ilişkisi kurulabilen maliyetleri *(işçilik maliyetleri, inşaatta kullanılacak tesis ve makine amortismanları, tesis-ekipman ve malzemenin inşaat alanına taşınması, tasarı ve teknik maliyetler, garanti maliyetleri, taşeron hizmetleri vs.)*
- Sözleşme faaliyetleri ile genel olarak ilgisi kurulabilen maliyetleri *(sigorta maliyetleri, inşaat genel giderleri)*
- Sözleşme hükümlerine göre müşteriye yüklenebilen diğer maliyetleri kapsar (*sözleşme ile geri ödenmesi kararlaştırılan genel yönetim giderleri vs.*).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor ise, inşaata ilişkin gelirler bilanço günü itibariyle "tamamlanma yüzdesi yöntemi" esas alınarak tahakkuk edilir. İnşaat sözleşmesine ilişkin beklenen zararlar ise hemen gider kaydedilmelidir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme geliri, işin yapıldığı mali dönemlere ilişkin tamamlanmış iş yüzdesine göre gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri ise katlanıldıkları dönemde gider olarak gösterilir.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği zaman, gelir, yalnızca katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım esas alınarak tahakkuk edilir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, her mali dönemde sözleşme geliri ve maliyetlerine ilişkin tahminlere birikimli olarak uygulanır.

Sözleşme gelir yada maliyet tahminlerinde yada bir sözleşmenin sonucuna ilişkin tahminlerde önemli bir değişiklik olması durumunda bu muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (UMS-8).

İnşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar mali tablolarda ve dipnotlarda açıklanmalıdır;

- Dönemde gelir olarak kaydedilen sözleşme geliri tutarı
- Sözleşme gelirini belirlemede kullanılan yöntem
- Yapılmakta olan sözleşme konusu işlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem
- Bilanço gününe kadar katlanılan toplam maliyetler
- Alınan avansların tutarı
- Alıkonulan hakediş tutarları.

4.1.2.1.7. UMS-12, Kurum Kazancı Üzerinden Vergiler

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya

çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [92]

Bu standardın amacı, işletmelerin net gelirleri üzerinden alınan vergilerin (gelir vergisi ve kurumlar vergisi) muhasebeleştirilmesini ve bu vergilerin finansal tablolarda gösterilmesini düzenlemektir. UMS-12 mali kar ve ticari kara etki eden gelir ve gider kalemlerinin ticari ve mali kara dahil olup olmadıklarının ve buna bağlı olarak ertelenen vergi borcu ya da alacağı yaratıp yaratmadıklarının tespitini ve muhasebeleştirilmesini düzenler.

Standardın temel bakış açısı, gelir üzerinden alınan vergiyi karın bir parçası olarak değil bir gider olarak kabul etmek ve verginin ilişkili olduğu gelir ve gider kalemlerini eşleştirerek ilgili olduğu dönemlerde muhasebeleştirilmesini sağlamaktır. Standartta kullanılan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;

- *Muhasebe kar / zararı*; vergi giderleri düşülmeden önce hesaplanan net dönem sonucudur.
- *Vergiye tabi kar / zarar*; vergi idaresi tarafından belirlenen kurallara göre belirlenen ve üzerinden vergi hesaplanacak olan dönem sonucudur.
- *Cari vergi*; vergiye tabi kar / zarar üzerinden hesaplanan vergi tutarıdır.
- *Ertelenen vergi borcu*; vergiye tabi geçici farklardan kaynaklanan ve gelecek dönemlerde cari vergi olarak ortaya çıkarak ödenecek vergi tutarıdır.
- *Ertelenen vergi alacağı*; vergiye tabi geçici farklardan kaynaklanan ve gelecek dönemlerde cari vergi indirimi olarak ortaya çıkarak vergi indirimi sağlayacak tutarlardır.
- *Geçici farklar*; bilançodaki varlık ve borç kalemlerinin vergiye konu değerleri ile bilançolarda taşıdıkları değerler arasındaki geçici farklardır.

[92] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 43
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 114-123
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 26
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

Farkları yaratan nedenlerin ortadan kalktığı dönemlerde bu farklar vergi matrahını etkileyecektir.

Bu standarda göre, cari dönem ile önceki dönemlere ilişkin vergiler ödenmediği sürece bir borç olarak kaydedilir. Cari dönem ve önceki dönem vergi borçlarına mahsuben yapılan ödemelerin söz konusu dönemlere ilişkin vergi borcunu aşması durumunda, aşan kısım alacak olarak kaydedilir.[93]

UMS-12'ye göre cari dönem vergi hesaplaması yürürlükte olan vergi oranları ve vergi mevzuatı uyarınca yapılır. Ertelenen vergi alacakları ve borçları ise bilanço tarihindeki mevzuat uyarınca, ertelenmiş vergi borçları yada alacaklarının realize edileceği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları ile hesaplanır.

Ertelenen vergi alacakları ve borçları iskonto edilemez. Cari yada ertelenmiş vergi alacakları ve borçlarının mahsup edilebilmesi, işletmenin tabi olduğu vergi mevzuatı uyarınca yapılır. Cari vergi alacakları, borçları, ertelenmiş vergi alacakları ve borçları mali tablolarda ayırt edilecek şekilde sunulmalıdır.

Ertelenen vergi aslen bir varlığın yada bir borcun (yükümlülüğün) muhasebedeki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farktan oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanır. Ertelenmiş vergi varlığı; İndirilebilir geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması nedenleriyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarını ifade etmektedir. Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü) ise; Geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade etmektedir.[94]

4.1.2.1.8. UMS-14, Bölümlere Göre Raporlama

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin

[93] a.g.e., AKAY, AKGÜL., İstanbul, 2004, S. 77
[94] Ali Türker PİRTİNİ, *"Ertelenmiş Vergi Nedir?",* **http://www.alomaliye.com,** 14.12.2006.

açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [95]

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcıları tarafından işletmelerin geçmiş performanslarının daha iyi anlaşılabilmesi, risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilebilmesi ve işletme hakkında bir bütün olarak daha doğru karar verilebilmesine imkan sağlayacak şekilde, finansal bilgilerin üretilen farklı türdeki ürün ve hizmetler ile işletmenin faaliyet gösterdiği coğrafi bölgeler bazında raporlanmasına ilişkin prensipleri belirlemektir.

UFRS 14'ün hisse senetleri halka arz edilmiş, sermaye piyasalarından borçlanma sağlayan finansal araç ihraç etmiş bulunan işletmeler ile halka açılma aşamasında bulunan işletmeler tarafından uygulanması gerekir.

Bölümlere göre raporlama "endüstriyel dağılım" ve "coğrafi dağılım" olmak üzere iki şekilde yapılmalıdır. İşletmelerin bunların birini "birincil" diğerini ise "ikincil" bölümleme olarak seçmesi gerekir. Bu seçim, işletmenin risk ve getirilerinin esası ve temel kaynağı göz önüne alınarak yapılır. (*İşletmenin risk ve getirileri ürettiği mal ve hizmetlerdeki farklılıklardan etkileniyorsa birincil raporlama olarak endüstriyel raporlama, eğer farklı bölgelerdeki faaliyetlerinden etkileniyorsa birincil raporlama olarak coğrafi raporlama seçilir, Borusan Grubu için çelik – boru – distribütörlük, Tansaş için bölgesel dağılım*).

İşletmelerin risklerini ve getirilerini belirlemede temel kaynak olarak işletmelerin kullandığı içsel raporlar, işletmelerin örgüt yapıları ve yönetsel yapıları

[95] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 45
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 243-247
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 28
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

kullanılır. Finansal raporlarda kullanılacak bölüm raporlamaları, içsel finansal raporlardan daha kısa yada uzun olabilir, belirli endüstriler yada coğrafi bölgeler birleştirilebilir, yada işletme açısından stratejik öneme sahip olduğu düşünülen bölümler farklı olarak raporlanabilir.

Varlık, borç, gelir ve giderlerin bölümlere ne şekilde dağıtılacağı, bu tür kalemlerin esası, bölümler tarafından yerine getirilen faaliyetler ve bölümlerin görece özerklikleri gibi faktörlere bağlıdır. Tek bir dağıtım esasının belirlenmesi mümkün olmadığı gibi uygun da değildir.

UMS-14'e göre açıklanması gereken bilgiler;

- Birincil raporlama formatı bilgileri
- İkincil raporlama formatı bilgileri
- Açıklanması gereken diğer detaylar olarak üçe ayrılmıştır.

4.1.2.1.9. UMS-16, Maddi Varlıklar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [96]

[96] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 48
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 124-135
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 28
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

Bu standardın amacı, maddi duran varlıklar ile ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemektir. UMS-16'da maddi duran varlıkların kayda alınma zamanları, kayıtlı değerleri ve bunlara ilişkin amortismanlara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. UMS-16, başka bir UMS-UFRS farklı bir muhasebe uygulaması öngörmediği ve izin vermediği sürece tüm maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Ancak maden hakları ile maden, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynaklar için standart uygulanmaz. Bir gayrimenkul, tesis, makine yada ekipmanın maddi duran varlık olarak kabul edilebilmesi için işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamasının muhtemel ve işletmeye olan maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması gerekir.

- *Maddi duran varlık*, bir işletmenin mal ve hizmet üretmek yada elde etmek, diğer işletmeler kiraya vermek veya idari amaçlarla elinde tuttuğu, bir dönemden daha fazla ekonomik olarak kullanımı hedeflenen varlık olarak,
- *Amortisman*, bir varlığın amorti edilebilir kısmının faydalı ömrü süresine sistematik dağılımı olarak,
- *Amorti edilebilir kısım,* bir varlığın maliyetinden hurda değerinin indirilmesi ile elde edilen tutar olarak,
- *Faydalı ömür,* bir varlığın işletme tarafından mal yada hizmet üretiminde kullanılmasının tahmin edildiği süre olarak,
- *Maliyet*, satın alma yada üretme tarihi itibari ile bir varlığı elde etmek için ödenen nakit yada nakde eşdeğer varlıkların yada verilen kıymetlerin gerçeğe uygun değeri olarak,
- *Gerçeğe uygun değer,* pazarlık ortamında, bilgili taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkan tutar olarak tanımlanmıştır.

Maddi duran varlıklar UMS-16'ya göre öncelikle maliyet değerleri ile kaydedilir. Standartta maliyet unsurları olarak satın alma fiyatı, ithalat vergileri, iadesi mümkün olmayan satın alma vergileri ve varlığın işletmenin amacına uygun şarta ve işler duruma getirmek için katlanılan diğer maliyetler tanımlanmıştır. Bir maddi varlığın satın alınmasından sonra katlanılan diğer maliyetler, ancak maddi

varlık için öngörülen ekonomik yararları arttırdığı durumda varlığın maliyetine eklenebilir.

UMS-16 maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesine, yeniden değerlemenin gerçeğe uygun değer ile yapılması ve yeniden değerlenmiş tutarın varlığın kayıtlı değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda izin vermektedir. Yeniden değerleme durumunda, birikmiş amortisman tutarları da aynı oranda arttırılmalıdır. Herhangi bir varlığın yeniden değerlenmesi durumunda, aynı sınıftaki tüm varlıklar da yeniden değerlenmelidir.

Yeniden değerleme sonucunda bir değer artışı söz konusu ise bu tutar özkaynaklar hesap grubuna eklenmelidir. Eğer bir değer düşüşü söz konusu ise bu tutar yeniden değerlemenin yapıldığı dönemde gider olarak kaydedilmelidir. Daha önceden gider olarak kaydedilmiş bir değer düşüklüğü olan varlıklarda ortaya çıkacak değer artışları ise gelir olarak kaydedilmelidir.

Maddi duran varlıkların amorti edilebilir tutarları, söz konusu varlıkların faydalı ömürleri boyunca sistematik olarak ayrılmalıdır. Uygulanacak amortisman yöntemi işletmenin faaliyetlerini ve varlıktan elde edilecek ekonomik faydayı en iyi şekilde yansıtmalıdır. Standartta izin verilen amortisman yöntemleri, "doğrusal yöntem", "azalan bakiyeler yöntem"i ve "üretim miktarları" yöntemleridir. Bir varlık için seçilen amortisman yöntemi, bir dönemden diğerine, ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece, değiştirilmemelidir. Varlığın ekonomik ömrü yada beklenen ekonomik fayda tahminlerinde bir değişiklik olması durumunda muhasebe tahminleri değişikliği uygulamaları uyarınca gerekli dipnotlar hazırlanmalıdır.

4.1.2.1.10. UMS-17, Kiralama İşlemleri

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında

farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [97]

Bu standardın amacı, finansal ve operasyonel kiralamalarda, kiracı ve kiralayan açısından muhasebe politikalarının ve raporlama esaslarının açıklanmasıdır. Kiralama işlemi, kararlaştırılan süre için, bir varlığın kullanım hakkının belirli bir kira karşılığında kiralayan tarafından kiracıya devretmeyi taahhüt etmesi olarak tanımlanmaktadır. Kiralama işlemleri finansal yada operasyonel içerikli olabilir.

Ayrıca;

- Kiralama sözleşmesinin kiracı tarafından feshi durumunda kiralayanın bu işlemden doğan zararları kiracı tarafından karşılanıyorsa veya

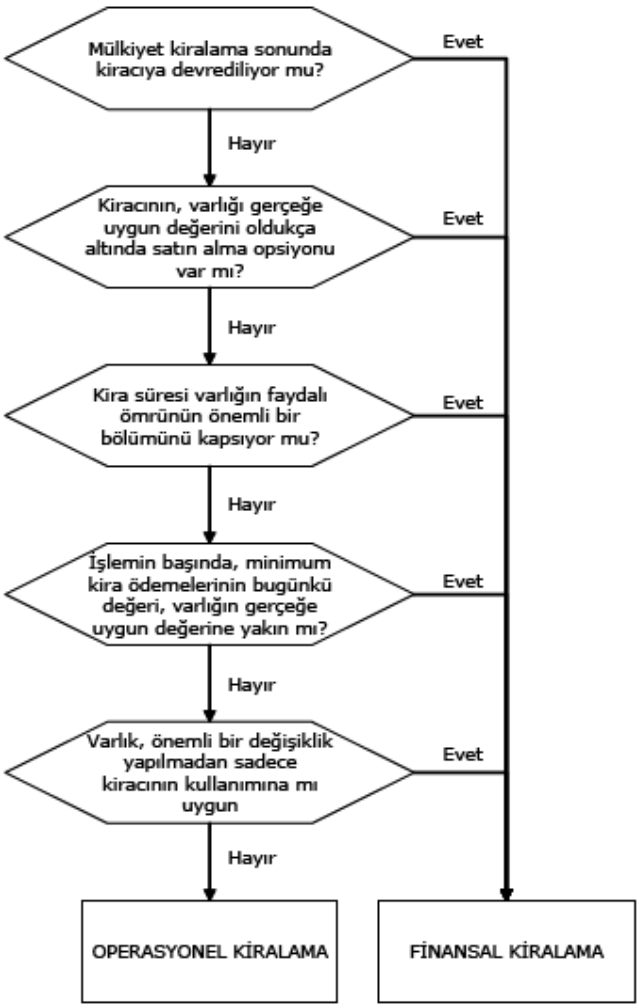
- Kiralayanın, varlığın hurda değerinin gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden doğan zararı kiracı tarafında karşılanıyorsa veya

- Kira tutarları piyasada oluşan kira tutarlarından önemli ölçüde düşük olmakla beraber kiracının kira dönemi sonunda benzer şartlar ile sözleşmeyi yenileme opsiyonu varsa

Bu tür kiralamalarda finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

Herhangi bir kiralama işleminin finansal kiralama olup olmadığı aşağıdaki akış diyagramı yardımı ile bulunabilir.

[97] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 51
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 136-147
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 30
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006



Şekil 4.1: Finansal Kiralama-Operasyonel Kiralama Akış Diyagramı (Kaynak: a.g.e., YENİAY, 2004, S. 51)

Arazi ve bina kiralamaları da diğer kiralamalarda olduğu gibi finansal yada operasyonel özellikli olabilir. Ancak, arazilerin sınırsız kullanım ömürlerinin olması sebebi ile eğer kira dönemi sonunda mülkiyet devri söz konusu değil ise bu tür bir kiralama operasyonel kiralama olarak sınıflandırılır.

Finansal kiralama işlemi, kiracının aktifinde bir varlık, pasifinde ise bir borç olarak gözükmelidir. Kira döneminin başlangıcında birbirine eşit olan bu tutarlar, kiralamaya esas varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü

değerinden küçük olanı olarak hesaplanmalıdır. Kira ödemelerinin bugünkü değerine indirgenmesinde kullanılacak iskonto oranı, kira sözleşmesinin faiz oranı olmalıdır. Bunun mümkün olmadığı durumlarda, kiracının benzer vadelerdeki borçlanma maliyetleri kullanılabilir.

Bu açıklamadan da görüldüğü üzere, UMS-17, özün önceliği kavramı gereğince, finansal kiralama sözleşmelerini hukuki şekli ile değil (kiralama sözleşmesi), içeriği ve özü ile (varlık satın alınması için yabancı kaynak kullanımı) değerlendirmektedir.

Finansal kiralama sözleşmeleri uyarınca kiracı tarafında yapılan ödemeler anapara ödemesi ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılmalı ve faiz bölümleri ait oldukları dönemde gider olarak kaydedilmelidir. Finansal kiralama sözleşmesi ile satın alınan maddi duran varlıklar, diğer maddi duran varlıklar gibi amortismana tabi tutulmalıdır.

Finansal kiralamaya konu varlıklar kiralayan bilançosunda "maddi duran varlık" olarak değil, net kira yatırımı (net kira alacağı) şeklinde gösterilmelidir. Kiracıdan alınan kira tutarlarının içindeki faiz bölümleri, ait oldukları dönemlerde gelir olarak kaydedilmelidir.

Standarda göre finansal kiralama sadece finansal kiralama şirketlerince değil, üretim ve ticaret şirketlerince de yapılabilir. Faaliyet kiralamaları, hem kiracı hem de kiralayan açısından adi kiralama şeklinde muhasebeleştirilir. Kiralayanlar faaliyet kiralamasına konu olan maddi duran varlıklarını ayrı olarak raporlamalıdır.

Satış ve geri kiralama işlemleri, standartta, bir varlığın kiracı tarafından kiralayana satılıp geri kiralaması olarak tanımlanmıştır. Bu işlem eğer finansal kiralama olarak değerlendirilir ise, özün önceliği kavramı, bu işlemin kiralamaya esas varlığın teminat gösterilerek yabancı kaynak kullanımı olarak yorumlanmasını gerektirir.

Bir satış ve geri kiralama işlemi finansal kiralama olarak değerlendirilir ise, işleme konu varlığın satışı dolayısı ile satıcının (kiracı) elde edeceği gelir, gelir olarak muhasebeleştirilmemeli, kira süresi boyunca amorti edilmelidir.

Eğer işlem operasyonel kiralama niteliğinde ise, varlığın satışı sebebi ile edilecek kar yada zarar satışın gerçekleştiği dönemde gelir gider tablosuna aktarılmalıdır.

4.1.2.1.11. UMS-18, Hasılat

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [98]

Bu standardın amacı, belirli tipteki işlem ve olaylardan doğan gelirlerin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. UMS-18'de gelir, özkaynakta artış sağlaması şartı ile dönem içinde işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan ekonomik faydanın brüt tutarıdır. Gelir muhasebeleştirilmesinde temel husus, gelirin ne zaman tahakkuk edileceğinin belirlenmesidir. Gelir, işletmenin ekonomik yarar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk edilmelidir. UMS-18'e göre gelir;

[98] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 54
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 149-156
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 32
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

- Mal satışlarından (*Mal, satış amacı üretilen yada alınan mamuller yada ticari mallar, satılmak üzere elde tutulan arazi, arsa, bina ve diğer gayrimenkuller olarak tanımlanmıştır*)
- Hizmet satışlarından (*Hizmet, yazılı yada sözlü bir anlaşma çerçevesinde belli bir süre ile belirli hizmetlerin yerine getirilmesi olarak tanımlanmıştır*)
- Faiz, telif hakkı ya da temettü geliri getiren varlıkların başkaları tarafından kullanılması ile doğar. (*Faiz, işletmenin nakit ve nakde eşdeğer varlıklarının başkaları tarafından kullanılması nedeniyle oluşan tutarlar, telif hakkı, patent-ticari marka bilgisayar programı gibi uzun vadeli fikri varlıkların başkaları tarafından kullanılması nedeniyle oluşan tutarlar ve temettü, sermayesine iştirak edilen işletmelerin dağıttıkları kardan iştirak oranında elde edilen paylar olarak tanımlanmıştır*).

Mal satışlarından oluşan gelirin tahakkuk edilmesi için aşağıdaki şartların tümünün oluşması gerekir;

- Malların sahipliği ile ilgili risklerin alıcıya devredilmesi
- Malların üzerinde etkin kontrolün yada malların yönetimi ile ilgili hakların sahipliğinin gerektirdiği derecede devredilmesi
- Gelirin tutarlı ve güvenilir bir biçimde ölçülmesi
- Ekonomik faydanın işletmeye girişinin muhtemel olması
- Satış işlemi ve satılan mallar ile ilgili maliyetlerin (oluşmuş ve/veya oluşacak) güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

Hizmet satışlarında, ilgili işlemlerin sonuçlarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği zaman işleme ilişkin gelir, bilanço tarihi itibariyle verilen hizmetin tamamlanma düzeyi göze alınarak tahakkuk edilmelidir.

Faiz, temettü ve telif hakkı gelirleri ise aşağıdaki şartlar doğrultusunda hesaplara alınır.

- Faiz, varlığın efektif getirisi dikkate alınarak zaman orantılı olarak
- Telif hakkı gelirleri, ilgili sözleşmelerin özü esas alınarak
- Temettü gelirleri ise hissedarların temettü tahsil etme hakkının ortaya çıkması ile UMS-18'e göre aşağıdaki hususlar mali tablolarda ve dipnotlarında açıklanmalıdır.
- Gelirin kayıtlara alınmasında kullanılan muhasebe politikaları (tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılan yöntem dahil)
- İlgili dönemde kayıtlara alınan her bir gelir kategorisinin tutarları
- Mal ve hizmet değişiminden (takas) kaynaklanan gelirlerin gruplar itibarı ile tutarları.

4.1.2.1.12. UMS-19, Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [99]

Bu standardın amacı, personele sağlanan haklar ile ilgili muhasebe politikalarının ve açıklamalarının belirlenmesidir. Çalışanların hizmetleri karşılığında işletme tarafından yapılan tüm ödeme ve benzeri hakları kapsamaktadır. Personele sağlanacak kısa vadeli haklar (*ücret, maaş, kar payları, ikramiye, sosyal güvenlik yardımları*), hakların iptali (*işten çıkarma ve ayrılma*), çalışma sonrası elde edilen haklar (*emeklilik hakları, çalışma sonrası sigortalar*) ve bir yıldan uzun olan diğer

[99] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 56
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 157-165
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 32
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

haklar ile ilgili kayıtlara alma ve değerleme esasları standartta detaylı olarak belirlenmiştir.

UMS-19, çalışma akdi biriminde elde edilecek hakların, sağlık ve hayat sigortası haklarının, biriken izin ve hastalık haklarının ve benzeri diğer hakların tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtir.

Standartta emeklilik haklarını da kapsayan çalışma sonrası hakları, "Tanımlanmış Fayda Planı" ve "Tanımlanmış Katkı Planı" olmak üzere iki şekilde sınıflandırmıştır.

Tanımlanmış Fayda Planı, işverenin şimdiki ve önceki çalışanları ile üzerinde anlaştıkları fayda miktarını sağlama yükümlülüğüdür. Fayda, yaş, hizmet süresi ve tazminat gibi faktörlere dayanmaktadır (*Türkiye'de uygulanan kıdem tazminatı, ihbar tazminatı*). Güncel hizmet maliyeti gider olarak gelir tablosuna yansıtılmalı, istatistiki riskler ve yatırım riskleri ise işveren tarafından üstlenilmelidir. Bu plan doğrultusunda ayrılacak karşılıklar çalışanlar tarafından bilanço tarihi itibari ile hak edilmiş tutarlar olarak, tahmin edilen tutarların bugünkü değerlerine getirilmesi yoluyla belirlenmelidir. Söz konusu tutarlar istatistiki teknikler kullanılarak hesaplanmalı ve gelecekte oluşacak yükümlülük tutarları iskonto edilerek bilanço tarihine getirilmelidir.

Tanımlanmış Katkı Planı'nda ise dönem içinde tahakkuk eden giderler işveren tarafından ödenmekte (ve gider olarak gelir tablosuna yansıtılmakta), istatistiki riskler ve yatırım riskleri ise çalışanlar tarafından karşılanmaktadır. Dolayısı ile istatistiki riskler ve yatırım riskleri ile ilgili olarak işletmenin herhangi bir işlem yapmasına yada karşılık ayırmasına gerek yoktur.

4.1.2.1.13. UMS-20, Devlet Teşvik ve Yardımları

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış

kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [100]

Bu standardın amacı, devletler tarafından işletmelere verilen teşvik ve yardımların muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile ilgili hususları düzenlemektir.

Teşvikler (parasal olmayan bağışların gerçeğe uygun değerleri de dahil olmak üzere), işletmenin söz konusu teşvikin şartlarına uyacağının ve söz konusu teşviki elde edebileceğine ilişkin makul bir güvence oluşana kadar kayıtlara alınmamalıdır. Teşvikin kayıtlara alınması kararlaştırıldığında, karşılanması amaçlanan maliyetler ile ilişkilendirmek amacı ile teşvikin süresi boyunca sistematik bir şekilde gelir tablosuna kaydedilmeli, doğrudan özkaynaklara dahil edilmemelidir.

İşletmelerin kullanımı amacı ile arsa ve diğer kaynaklar gibi parasal olmayan varlık transferi şeklinde teşvik alınabilir. Bu durumda, varlığın gerçeğe uygun değerinin hesaplara alınması gerekir.

Varlıklarla ilgili teşvik ve yardımlar, bilançonun pasifinde ertelenen gelir olarak gösterilmeli ve varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve rasyonel bir şekilde gelir tablosuna aktarılmalıdır.

Gelirler ile ilgili teşvik ve yardımlar, gelir tablosunda ayrı olarak raporlanabileceği gibi "diğer gelirler" kalemi altında da gösterilebilir. İzin verilen alternatif yöntem ise, teşvik yada yardımın ilgili giderin raporlanmasında indirim

[100] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 58
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 166-170
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 34
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

kalemi olarak gösterilmesidir. Devlet teşviklerinin yada yardımlarının geri ödenmesi durumunda muhasebe tahmini düzeltmesi olarak, ilgili standardın gereklilikleri ile raporlanmalıdır. Teşvik ve yardımların raporlanmasında aşağıdaki açıklamalar mali tablolarda ve dipnotlarda yapılmalıdır;

- Teşvik ve yardımların muhasebeleştirilmesi için kabul edilen muhasebe politikalarının açıklanması
- Mali tablolara alınan teşvik ve yardımların yapısı ve kapsamının açıklanması
- Kayıtlara alınan teşvik ve yardımlara ilişkin yerine getirilmeyen şartlar ve diğer beklenmedik olaylar.

4.1.2.1.14. UMS-21, Kur Değişiminin Etkileri

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [101]

Bu standardın amacı, kur farkları, yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetler ile ilgili muhasebe uygulamalarının düzenlenmesidir.

---

[101] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 60
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 171-177
Feriştah SÖNMEZ, *"12 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı – Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (UMS- 21 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)",* **Mali Çözüm Dergisi,** Yıl:13, Sayı:64, 2003.
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 35
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

UMS-21'de, dövizli işlemlerin muhasebeleştirilmesi, döviz kurlarındaki değişimlerin muhasebede yaratacağı etkiler ve hazırlanmış mali tabloların farklı para birimlerine dönüştürülme esasları açıklanmıştır. Standartta bir işletmenin yabancı paraya dayalı faaliyetleri "yabancı para cinsinden işlemler" ve "yurtdışındaki faaliyetlerden kaynaklanan işlemler" olarak iki bölümde ele alınmıştır. Yabancı paraya dayalı kalemlere ilişkin finansal koruma işlemlerinin (hedging) muhasebeleştirilmesi UMS-21'in kapsamı dışında tutulmuştur.

Yabancı para birimi cinsinden bir işlem, işlem tarihindeki döviz kuru uygulanarak kayıtlara alınmalıdır. Uygulamada kolaylık sağlaması açısından, döviz kurlarının önemli derecede dalgalı olmadığı ortamlarda, belirli dönemler için ortalama kur kullanımı da mümkündür.

Yabancı para cinsinden işlemlerden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde gelir tablosuna gelir yada gider olarak kaydedilmelidir. Ancak, bir işletmenin yabancı bir ülkede bulunan bir işletmedeki yatırımı şeklindeki varlığı olan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, bu yatırımın satılmasına kadar gelir yada gider olarak tahakkuk edilmemeli, özkaynak grubunda ayrı olarak belirtilmelidir. Yatırımın satışı gerçekleştiğinde, ilgili kur farkları gelir yada gider olarak gelir tablosuna aktarılmalıdır.Yurtdışındaki faaliyetlerin finansal tablolara dönüştürülmesinde kullanılan yöntem, raporlayan işletme ile ilişkilerindeki finansman ve faaliyet şekline bağlıdır. Bu amaçla UMS-21'de yurtdışındaki faaliyetler;

- Raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yurtdışı faaliyetler (*sadece raporlayan işletmeden ithal ettiği malları satan bir yapı*)
- Yabancı işletmeler olarak ikiye ayrılmıştır.

Raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yurtdışı faaliyetlere ait finansal tablolar, belirtilen yöntemler doğrultusunda, yabancı ülkedeki faaliyetler raporlayan işletmenin işlemleriymiş gibi raporlanmalıdır. Kullanılacak kur, işlemlerin gerçekleştiği tarihteki kur olmalıdır.

Yabancı işletmelerin finansal tablolarının dönüştürülmesine ilişkin düzenlemeler de UMS-21'de yapılmıştır. Raporlayan işletme, finansal tablolarında birleştirme yapmak için;

- Yabancı işletmenin hem parasal hem de parasal olmayan varlık ve borçlarını kapanış kuru ile raporlama birimine dönüştürmeli
- Yabancı işletmenin gelir ve gider kalemlerini işlem tarihindeki kurdan raporlama birimine dönüştürmeli
- Ortaya çıkan dönüştürme farklılıkları, özkaynak grubunda raporlanmalıdır (yatırımın elden çıkarılmasına kadar)

Yabancı işletmenin enflasyonist bir ortamda faaliyet göstermesi durumunda, öncelikle UMS-29'a uygun şekilde mali tablolar düzeltilmelidir. UMS-21'e göre dipnotlarda açıklanması gereken hususlar şunlardır;

- Döneme ait net kar / zarara dahil edilmiş kur farkları
- Özkaynaklar içinde yer alan kur farkları ve dönem içinde meydana gelen değişiklikler
- Dönem içinde aktifleştirilen kur farkları.

Bunlara ek olarak UMS-21'de işletmelerin yabancı para risk yönetim politikalarını da açıklamaları teşvik edilmektedir.

4.1.2.1.15. UMS-23, Borçlanma Maliyetleri

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya

çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [102]

Bu standardın amacı, işletmelerin borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Standartta yabancı kaynak maliyetlerinin neler olacağı ve nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmaktadır.

Borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından borçlanılan fonlarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetleri aşağıdaki unsurları kapsayabilir;

- Kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler
- Borçlanmalarla ilgili primler
- Borçlanma sözleşmelerine ilişkin katlanılan yan maliyetler
- UMS-17 ile uyumlu olarak, finansal kiralamalara ilişkin finansal giderler
- Yabancı para cinsinden borçlanmalarla ilişkili kur farkları

UMS-23, borçlanma maliyetlerinin gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. Ancak, özellikli bir varlığın satın alınması, inşası yada üretimi sırasında katlanılan ve özellikli varlıkla direkt olarak ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmiştir.

Özellikli varlık, amaçlandığı şekilde kullanıma yada satışa hazır hale getirilmesi uzun zaman gerektiren aktiflerdir (*satılabilir hale getirilmesi işletmenin normal faaliyetlerinden önemli şekilde uzun zaman gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji santralleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller*). Aktifleştirmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetlerin gelecekte işletmeye yarar sağlaması ve doğru olarak ölçülmesi gerekir. Doğrudan doğruya özellikli varlık ile ilgili olmayan

[102] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 66
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 178-184
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 36
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

krediler ile ilgili borçlanma maliyetleri katlanıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmelidir.

Bir işletmenin özellikli bir varlık ile ilgili aktifleştirilecek borçlanma maliyeti, cari dönem süresince söz konusu borçlanmadan kaynaklanan gerçek maliyetlerden, bu borçlanmadan temin edilen fonların varsa geçici olarak değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin düşülmesi ile hesaplanır.

Özellikli bir varlığın amaçlandığı şekli ile kullanıma yada satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetler, söz konusu varlığın inşasından önceki ya da sonraki faaliyetleri de kapsayabilir. (*Bir arazinin inşaata hazır hale getirilmesi için gerek işlemler süresince borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir, ancak arazinin herhangi bir faaliyet olmadan inşaat amacı ile elde tutulması durumunda o dönemde katlanılan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez).* Fiili geliştirme faaliyetlerine uzun bir süre ara verilmesi durumunda borçlanma maliyetlerinin bu döneme denk gelen bölümü aktifleştirilemez. Önemli teknik ve/veya idari çalışmaların devam ediyor olması halinde bu kural uygulanmaz. Bağımsız kullanımlı bölümlerden oluşan bir özellikli varlığın inşası sırasında bir bölümün kullanıma hazır duruma getirilmesi durumunda, o bölüm ile ilgili aktifleştirmeye son verilir.

UMS-23'e göre borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar mali tablolarda açıklanmalıdır:[103]

- Kabul edilen muhasebe politikaları
- Dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri
- Genel amaçlı borçlanmalardan özellikli varlıklar için kullanılan kısımlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme oranı

[103] Feriştah SÖNMEZ, *"14 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (IAS 23 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)",* **Yaklaşım Dergisi,** Sayı 129 ve 130, 2003, S. 10

4.1.2.1.16. UMS-24, İlişkili Taraf Açıklamaları

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [104]

Bu standardın amacı, raporlama yapan işletme ile ilgili taraflar ve işletmeler arasındaki işlemlerin açıklanması konusunu ele almaktır.

UMS-24'e göre ilgili kuruluş ve taraflar beş madde ile sınıflandırılmıştır.

- Diğer işletmeleri doğrudan ya da dolaylı şekilde kontrol eden kuruluşlar ve bunlar tarafından kontrol edilen işletmeler (holdingler, bağlı kuruluşlar ve iştirakler)
- İlgili işletmeler (yatırımlar)
- İşletmeler üzerinde önemli bir etkinlik sağlayan ve işletmenin yönetiminde doğrudan yada dolaylı şekilde söz sahibi olan kişiler ve bunların yakın aile fertleri
- İşletmelere ait faaliyetlerin planlanmasında, yürütülmesinde ve kontrol edilmesinde yetki ve sorumluluğu olan çalışanlar, yöneticiler ve bunların yakın aile fertleri
- Yukarıda açıklanan kişilerin önemli paya sahip olduğu işletmeler.

[104] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 68
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 248-251
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 37
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

UMS-24'e göre konsolidasyon yapılan gruplarda ve kontrolü devlete ait kurumlarda grup içinde yapılan işlemlerin yeniden açıklanmasına gerek bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan ilişkili kuruluş işlemlerinde açıklanması gereken konulardan biri ilişkili kuruluşlar arasında yapılan işlemlerin fiyatlandırılmasıdır. Standarda göre bu tür işlemler "karşılaştırılabilir fiyat" yöntemi kullanılarak yapılmalıdır. Karşılaştırılabilir fiyat, birbirleri ile ilişkisi olmayan alıcı ve satıcıların bir araya gelerek yaptıkları alışveriş sırasında ortaya çıkan fiyat olarak tanımlanmıştır. İlişkili kuruluşlar arasında yapılan ve açıklanması gereken işlemlerden bazıları, mal alım satımı, maddi ve maddi olmayan varlık alım satımı, hizmet alım satımı, şube ve acente anlaşmalarıdır.

4.1.2.1.17. UMS-26, Emeklilik Planları

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [105]

Bu standardın amacı, emeklilik planlarının değerleme esasları ve ilgili mali tablo dipnotlarının hazırlanması ile ilgili ilkelerin belirlenmesidir. UMS-19'da açıklanan Tanımlanmış Katkı Planı ve Tanımlanmış Fayda Planına dayalı emeklilik

[105] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 70
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 252-255
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 38
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

planlarının net aktif değeri tablosunu da içeren raporlama gerekliliklerini belirler. Standarda göre, Tanımlanmış Katkı Planı için hazırlanacak rapor,

- Faydalar (ikramiyeler) için ayrılabilecek net varlıkları
- Ayrılan net varlıklardaki değişiklikleri
- Plandaki değişikliklerin muhtemel etkilerini
- Ödeme planının nasıl fonlanacağını,

Tanımlanmış Fayda Planı için hazırlanacak rapor da,

- Fayda (ikramiyeler) için ayrılabilecek net varlıkları
- Taahhüt edilen faydaların istatistiki bugünkü değerini
- Ortaya çıkan fazlalık ya da eksiklikleri gösteren bir tabloyu
- Bu bilgilere referans olabilecek detayları gösteren bir raporu içermelidir.

UFRS 26'da plandaki varlıkların değerlemesinin gerçeğe uygun değerler ile yapılmasının zorunluluğu belirtilmiştir. Menkul değerlerin gerçeğe uygun değeri olarak piyasa fiyatları alınmalıdır. Standarda göre emeklilik fayda planı raporu, yukarıda açıklananlara ek olarak;

- Fayda için ayrılan net varlıklardaki değişim tablosunu
- Önemli muhasebe politikalarının özetini
- Planın tarifini ve dönem boyunca plandaki değişiklikleri kapsamalıdır.

4.1.2.1.18. UMS-27, Konsolide ve Ayrı Finansal Tablolar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya

çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [106]

Bu standardın amacı, bir ana ortaklığın kontrolünde olan şirketler topluluğunun konsolide mali tablolarının hazırlanması ve sunulması ile ilgili gerekliliklerin ve ana ortaklığın konsolide olmayan mali tablolarında bağlı ortaklıkların nasıl muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Standartta aşağıdaki tanımlar yapılmıştır.

- *Ana ortaklık*, bir ya da birden çok bağlı ortaklığı bulunan işletmedir.
- *Bağlı ortaklık*, ana ortaklığın kontrolü altında bulunan işletmedir.
- *Grup*, ana ortaklık ve tüm bağlı ortaklıklardan oluşur.
- *Konsolide mali tablolar*, bir grubun mali tablolarını tek bir işletmeymiş gibi gösteren mali tablolardır.
- *Kontrol*, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda elde etmek için finansman ve işletme politikalarını yönetebilme gücüdür.
- *Azınlık payı*, bağlı ortaklığın net varlıklarının, ana ortaklık yada diğer bir bağlı ortaklığın sahip olduğu payların dışındaki paylara düşen kısmıdır.

Ana ortaklık aynı zamanda başka bir ana ortaklığın tamamen yada kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık ise, azınlık payı sahiplerinden onay almak şartı ile konsolide mali tablo hazırlamak zorunda değildir. (*Borusan Holding → Borusan Teknoloji Holding → Bnet – Pargem – Time – Borusan Bilişim yapısında Borusan Teknoloji Holding konsolide mali tablo hazırlamak zorunda değildir.*)

UMS-27'ye göre bir ana ortaklığın konsolide mali tabloları, ana ortaklığın kontrolündeki tüm işletmeleri kapsamalıdır. Kontrol, ana ortaklığın doğrudan yada dolaylı olarak, yarıdan bir fazla oy hakkına sahip olduğu durumlarda geçerlidir.

---

[106] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 71
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 60-67
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 39
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

Ancak, bazı durumlarda, ana ortaklık yarıdan bir fazla oy hakkına sahip olmasa da kontrolden söz etmek mümkündür. Bu durumlar;

- Diğer yatırımcılar ile yapılan anlaşmalar ile oy haklarının yarısından fazlasını kullanma gücünün olması
- Yapılan anlaşmalar gereği işletmenin finans ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün bulunması
- Yönetim kurulu yada eşdeğer yönetim organlarındaki üyelerin çoğunluğunu atama ve yerlerini değiştirme gücünün bulunması
- Yönetim kurulu yada eşdeğer yönetim organlarının toplantılarında oyların çoğunluğunun elde bulunması olarak açıklanmıştır.

Eğer bağlı ortaklıklar yakın zamanda elden çıkarılmak amacı ile elde tutuluyor ise yada bağlı ortaklık uzun dönemde ciddi kısıtlamalar altında ise konsolidasyon dışı bırakılmalıdır.

Standartta konsolidasyon prosedürleri başlığı altında uyulması gereken prosedürler açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre konsolide mali tablolar hazırlanırken;

- Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların mali tabloları satır satır birleştirilmelidir
- Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların her bir bağlı ortaklıktaki net defter değeri ile her bir bağlı ortaklıktaki özkaynak tutarları mahsup edilmelidir
- Grup içi bakiyeler ve grup içi işlemler mahsup edilmelidir
- Azınlık payları hesaplanmalıdır

UMS-22'de de belirtildiği üzere satın alınan bir bağlı ortaklık satın alındığı tarihten itibaren, satılan bir bağlı ortaklık ise satıldığı tarihe kadar konsolidasyona dahil edilmelidir.

Standartta son olarak konsolide mali tablolarda yapılması gereken açıklamalara yer verilmiştir. Bunlar;

- Önemli bağlı ortaklıkların listesi
- Eğer var ise bir bağlı ortaklığın konsolide edilmeme nedenleri
- Ana ortalık ile bağlı ortaklıklar arasındaki ilişkilerin niteliği
- Dönem boyunca bağlı ortaklıkların satın alınması ve satılmasının etkileridir.

4.1.2.1.19. UMS-28, İştiraklerdeki Yatırımlar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [107]

Bu standardın amacı, iştiraklerin ve mali yatırımların bir yatırımcı tarafından muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları tespit etmektir. Standartta ana şirket tarafından kontrol edilen şirket bağlı ortaklık, önemli etkinliğe sahip olunan (işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına katılmak, ancak kontrol etmemek) işletmeler ise iştirak yada mali yatırım olarak tanımlanmıştır. İşletmenin finansal ve faaliyet politikalarına katılım gücü tespit edilemiyor ise, en az % 20 oy gücünü elinde bulundurmak, bir şirketin iştirak yada mali yatırım olarak tanımlanmasına

[107] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 74
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 68-73
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 40
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

yeterli kabul edilmektedir. % 20'nin altında bir oy gücüne sahip bir yatırımcının bu ortaklık üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığı varsayılmıştır.

İştirakler, UMS-28'e göre özkaynak yöntemi ile maliyet yöntemi esas alınarak yapılır.

Özkaynak yönteminde, maliyet bedeli ile muhasebeleştirilen iştirakin değeri, iştirakin özkaynağındaki değişimden işletmeye düşen paya göre arttırılır yada azaltılır. Özkaynaktaki kar / zarar kaynaklı artış yada azalışlar iştirakler hesabına karşılık gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. İştirak kar payı dağıttığında ise alınan kar payı iştirakler hesabından düşülür. İştirakin özkaynağında meydana gelen kar dışındaki nedenlerden kaynaklanan artışlardan işletmeye düşen pay iştirakler hesabına karşılık sermaye yedeklerine eklenir.

Konsolide finansal tablolardaki iştiraklere ilişkin yatırım, daha sonra satılmak amacıyla yapılmadığı sürece, özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilir. Daha sonra satılmak amacı ile yapılan yatırımlar maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilir.

Standarda göre özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirakler bilançoda duran varlık olarak sınıflandırılmalı ve ayrı olarak sunulmalıdır. Bu yatırımlardan elde edilen gelirler de gelir tablosunda ayrı olarak belirtilmelidir. UMS-28'e göre mali tablolarda belirtilmesi gereken hususlar; önemli iştiraklerin listesi ve yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemdir.

Yatırımcılar iştirak yatırımların bazı kıstaslar altında uygun olan üç yöntemden birine göre muhasebeleştirirler;[108]

i. Konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirme, Yatırımcının %50 oranında veya daha fazla paya sahip olduğu veya yatırımcının hem finansal ve işletme politikalarını belirlemeye, hem de bu politikaların uygulanmasına katılma

[108] Feriştah SÖNMEZ, Aydın GERŞİL., *"6 No'lu TMS-İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Ums-28 İle Karşılaştırmalı)",* **Mali Çözüm Dergisi,** Yıl:13, Sayı: 65, 2003, S.102-114

gücü bulunduğu ortaklıklar bağlı ortaklıklar olarak tanımlanır ve konsolidasyon yöntemine göre kayda alınır. Ancak, ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücü veya etkinlik gücünün bulunmaması durumunda ilgili ortaklıklar özkaynak yöntemi veya maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilir.

ii.Yatırımcının bir iştirakin dolaylı veya dolaysız olarak % 20 veya daha fazla oy gücüne sahip olması yani önemli etkinliğinin var olduğu durumlarda o iştirak özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilir. Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlar, yatırımcının bilançosunda "duran varlıklar" hesabında gösterilir. Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımların net defter değerinde devamlı düşüşler var ise, bu düşüşü yansıtacak azaltmalar gerçekleştirilir.

iii. Yatırımcının yatırım yaptıkları ortaklıklarda payları % l0'un altında ise bu yatırımlar maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilir. Ayrıca konsolidasyon ve özkaynak yöntemleri dışında bırakılan ortaklık yatırımlarında da maliyet yöntemi esas alınır. Diğer bir deyişle, yatırımcının yatırım yaptıkları ortaklıklarda önemli etkinliğini yitirmesi ya da ilgili ortaklığın yatırımcıya fon transferi yapmasını engelleyen ciddi uzun vadeli sınırlamalar altında çalışması nedeniyle özkaynak yönteminden vazgeçildiğinde de maliyet yöntemi gündeme gelmektedir.

4.1.2.1.20. UMS-29, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya

çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [109]

Bu standardın amacı, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide faaliyet sonuçlarını ve finansal durumu yeniden düzenlenmemiş yerel para birimi ile raporlamak kullanışlı değildir. Farklı zamanlarda, hatta aynı muhasebe döneminde gerçekleşen olay ve işlemlerin parasal değerlerinin karşılaştırılması paranın satın alma gücünün azalmasından dolayı yanıltıcı olmaktadır. Bu sebepten dolayı yüksek enflasyonlu ekonomilerde mali tablolar enflasyonun etkisinden arındırılarak hazırlanmalıdır.

Standarda göre yüksek enflasyon aşağıdaki durumların gerçekleşmesi durumunda ekonomide varlığını göstermiştir.

- Nüfusunun geneli servetini, yerel para birimine göre daha istikrarlı olan yabancı para biriminde tutuyorsa ve elde bulundurulan yerel paralar satın alma gücünü korumak için hemen yatırıma dönüştürülüyorsa
- Nüfusun geneli parasal işlemlerde yabancı para birimini kullanıyorsa, fiyatlar yabancı para birimi ile belirleniyorsa
- Kredili alım satımlarda, vade kısa olsa dahi fiyatlar kredi süresi boyunca satın alım gücünde beklenen zarar dikkate alınarak belirleniyorsa
- Faiz oranları, ücretle ve fiyatlar fiyat endekslerine bağlanmışsa
- Üç yıllık toplam enflasyon % 100'ün üzerinde ise.

[109] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 76
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 256-260
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 40
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

Tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi (enflasyonun etkisinden arındırılması) aşağıdaki esaslara göre yapılmalıdır.

- Bilanço tutarlarının genel fiyat endeksi kullanılarak cari değerleri saptanır
- Parasal kalemler (nominal değerini koruyan ancak satın alma gücü para değerindeki değişimlere göre ters hareket eden kalemler; nakit ve nakde eşdeğer varlıklar, alacaklar) bilanço günündeki gerçeğe eşdeğer tutardan gösterildiklerinden yeniden değerlenmezler
- Endekse bağlı tahvil ve borçlar gibi fiyatlardaki değişime bir anlaşma ile bağlanmış varlık ve borçlar, anlaşmaya dayanarak değerlenirler
- Parasal olmayan varlıklar (para değerindeki değişimlere paralel olarak nominal değerleri değişen ancak satın alma güçler sabit kalan kalemler; gayrimenkuller, maddi duran varlıklar, stoklar) yeniden değerlenir, bu değerlemede baz fiyat olarak maliyet yada daha önce cari değere getirilmiş ise cari değer kullanılır
- İştirakler, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmiş ise yeniden değerlenir,
- Özkaynaklar ve yedek akçeler yeniden değerlenir
- Gelir tablosunda gösterilen tüm kalemler yeniden değerlenir
- Parasal varlık ve parasal borçların farkından doğan kazanç ve kayıplar gelir tablosunda net karın hesaplanmasında dahil edilir (kur farkları parasal kalemlerin değerlenmesi ile ilgili olduğundan net karın hesaplanmasına dahil edilir)

Mali tabloların yeniden düzenlenmesi sebebi ile vergilendirilecek kar ve muhasebe karı değişecektir. Bu değişim ve uygulamalar UMS-12'de açıklanmıştır.

Nakit akım tablosundaki tüm kalemler bilanço tarihinde geçerli olan ölçü birimi ile ifade edilmeli, yani yeniden düzenlenmiş mali tablolar üzerinden hesaplanmalıdır.

Karşılaştırmalı mali tablolar da (geçmiş dönem sonuçları) sağlıklı bir karşılaştırma sağlaması amacı ile yeniden düzenlenmeli ve cari değerlere getirilmelidir.

Konsolidasyona tabi işletmeler aynı fiyat endeksini kullanmalıdır. UMS-29'a göre aşağıdaki açıklamaların mali tablolarda yapılması gerekir.

- Mali tabloların ve önceki dönemlere tekabül eden rakamların para biriminin genel satın alma gücündeki değişime göre yeniden düzenlediği açıklanmalıdır
- Mali tabloların tarihi maliyet esasına yada cari maliyet esasına dayandığı açıklanmalıdır
- Kullanılan fiyat endeksi, bilanço tarihindeki değeri ve dönem değişimi açıklanmalıdır.

Parasal Varlıklar: Kasa bakiyesi, bankalar bakiyesi, ticari alacaklar, diğer alacaklar, menkul kıymetler, verilen avanslar (satın alma fiyatı sabit değilse).

Parasal Borçlar: Banka kredileri, ticari borçlar, diğer borçlar, borç ve gider karşılıkları, alınan avanslar (satış fiyatı sabit değilse).

Parasal Olmayan Varlıklar: Stoklar, verilen avanslar (satın alma fiyatı sabit ise), peşin ödenmiş giderler (durum ve işlem içeriğine göre yorum değişikliği mümkün), iştirakler, bağlı ortaklıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, elden çıkarılacak olan varlıklar.

Parasal Olmayan Borçlar: Peşin tahsil edilmiş gelirler (duruma göre), alınan avanslar (satış fiyatı sabit ise), sermaye, sermaye Yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar kar/zararı.

Parasal Olmayan Diğer Hesaplar: Gelir gider tablosundaki tüm hesaplar.

4.1.2.1.21. UMS-31, İş Ortaklıklarındaki Paylar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [110]

Bu standardın amacı, faaliyet şekil ve yapısına bakılmaksızın iş ortaklığı yatırımlarının, bu yatırımlardaki varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin ne şekilde muhasebeleştirileceğinin açıklanmasıdır.

İş ortaklıkları birçok farklı yapı ve biçimde oluşabilir ancak hepsinde görülen ortak karakteristik özellik iki yada daha fazla ortağın yazılı bir sözleşme ile yükümlülük altına girmesi ve bu yazılı sözleşmenin de "ortak kontrolün" temelini oluşturmasıdır. Standart iş ortaklıklarını "ortak kontrol edilen faaliyetler", "ortak kontrol edilen varlıklar" ve "ortak kontrol edilen kurumlar" olmak üzere üç ana kategoride incelemiştir.

Ortak Kontrol Edilen Faaliyetler: Her iş ortağı kendi kontrolünde olan mülkünü, fabrikasını, ekipmanlarını kullanır, kendi giderlerine katlanır, kendi borçlarını ve bütün olarak finansmanını sağlar. İş ortaklığı sözleşmesi ortak kontrol edilen faaliyetlere ilişkin satışların gelirini ve söz konusu ürüne ilişkin giderlerin iş ortakları arasında dağılımını sağlar. Bu tür iş ortaklıklarına örnek olarak genellikle "uçak" üretimleri verilebilir. Üretim süreçlerinin farklı bölümleri farklı iş ortakları

[110] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 83
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 74-80
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 41
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

tarafından gerçekleştirilir ve yazılı sözleşmede belirtilen oranda gelirden pay alınır. Her ortak kendi muhasebe kayıtlarını tutar, iş ortaklığı için ayrı mali tablo hazırlamasına gerek olmayabilir.

Ortak Kontrol Edilen Varlıklar: Bazı iş ortaklıkları iş ortaklığının amaçlarına tahsis etmek için bir yada daha fazla varlığın satın alınmasını ve ortak olarak kontrol edilmesini içerebilir. Bu varlıklar iş ortaklarının gelir elde etmeleri amacıyla kullanılır. Her iş ortağı varlıktan elde edilen gelirden yazılı sözleşmede belirtilen oranda payını alır ve yine yazılı sözleşmede belirtilen oranda giderlerine katlanır. Petrol, gaz ve mineral çıkarma işlemlerinde çoğu kez bu şekildeki iş ortaklıklarına rastlanır. En iyi örneklerden biri de petrol boru hatlarıdır. İş ortakları boru hatlarını kendi ürünlerinin dağıtımı amacı ile kullanır ve boru hattına ilişkin giderlere katlanır. Ortak kontrol edilen varlıklardaki paylara ilişkin olarak, her ortak ayrı ayrı mali tablo hazırlar. İş ortaklığı için mali tablo hazırlanmasına gerek olmayabilir.

Ortak Kontrol Edilen Kurumlar: Ortak kontrol edilen bir kurum, her bir iş ortağının bir paya sahip olduğu bir şirketin, ortaklığın yada bir kurumun tesisini içeren iş ortaklığıdır. İş ortaklığının faaliyetleri üzerindeki ortak kontrol, iş ortaklıkları arasında yazılı bir sözleşme ile tesis edilmesinden ayrı olarak, diğer işletmelerde olduğu gibi işletilir. Ortak kontrol edilen kurumlar kendi muhasebe kayıtlarını tutarlar ve mali tablolarını hazırlarlar. Ortak kontrol edilen kurumlardaki katılım payları iki şekilde raporlanabilir; Oransal Konsolidasyon (temel yöntem) ve Özkaynak Metodu (alternatif yöntem). Oransal konsolidasyon yönteminde, üzerinde ortak kontrol bulunan işletmenin bilançosu ve gelir tablosu ortaklıkta bulunan pay oranında satır satır birleştirilir. Özkaynak yönteminde ise, iş ortaklığı öncelikle maliyet değerinden muhasebeleştirilir ve sonraki dönemlerde net aktif değerinde oluşan değişimler için düzeltme kayıtları yapılır.

Mali tablolarda iş ortaklıklarının listesi, tanımı ve ortak kontrol edilen kurumlardaki mülkiyet oranları, iş ortaklıklarının şarta bağlı borçları ve yatırım taahhütleri açıklanmalıdır.

4.1.2.1.22. UMS-33, Hisse Başına Kazanç

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [111]

Bu standardın amacı, aynı hesap döneminde farklı işletmeler arasında ve aynı işletmenin farklı hesap dönemleri arasında performans karşılaştırması yapılabilmesi için hisse başına karın hesaplanması ve sunumuna ilişkin ilkelerin oluşturulmasıdır.

Standart hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve halka arz hazırlığı yapan şirketlerce uygulanmalıdır. Konsolide mali tablo hazırlanması durumunda, konsolide bazlı hesaplanmalı ve sunulmalıdır.

Standart hisse başına kar hesaplamasının iki şekilde yapılmasını öngörür. Bunlar Adi Hisse Senedi Başına (ordinary shares) ve Sulandırılmış Hisse Başına (diluted shares) olarak sınıflandırılır. Adi Hisse Senedi Başına Kar, dönem net karından adi hisse senetlerine isabet eden kısmın, adi hisse senetlerinin dönem içindeki ağırlıklı ortalamasına bölünmesi ile hesaplanır.

Dönem net karı, imtiyazlı hisse senetlerine ödenecek temettüler sonrası kalan net dönem karıdır. Vergi gideri, olağandışı kalemler, azınlık payları, net dönem karının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

---

[111] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 87
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 264-272
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 44
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

Dönem içinde, herhangi bir zamanda ortakların sahip olduğu adi hisse senedi farklı sebeplerle değişebilir (sermaye artışı, imtiyaz verilmesi vs.). Hisse senetlerinin ağırlıklı ortalamaya dahil edilmesi gereken tarih, hisse senetlerinin karşılıklarının elde edilme tarihi olarak alınmalıdır.

Sulandırılmış Hisse Senedi Başına Karın hesaplanmasında ise, adi hisse senedine isabet eden net kar ve ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısı, potansiyel sulandırıcı etkisi olan adi hisse senetlerinin etkisine göre düzeltilmektedir. Potansiyel sulandırıcı etkisi olan hisse senetlerine örnek olarak opsiyonlar ve hisse senetlerine çevrilebilen finansal araçlar verilebilir. Aşağıda açıklanan bu düzeltmeler vergi sonrası etkilerine göre yapılmalıdır.

- Adi hisse senetlerine isabet eden net karın hesaplanmasında net kardan indirilen sulandırılmış potansiyel adi hisse senelerine ilişkin temettü
- Sulandırılmış potansiyel adi hisse senetlerinin dönem içindeki faizleri
- Sulandırılmış potansiyel adi hisse senetlerinin çevrimi sırasında gelir yada gider olarak ortaya çıkan bütün değişiklikler.

Standarda göre, bir işletmenin net dönem karında farklı haklara sahip olan her bir sınıf adi hisse senedi için iki şekilde de açıklama yapmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, bu hesaplama ve raporlama sadece kar elde edildiğinde değil, zarar edildiğinde de yapılmalıdır.

Standarda ilişkin yapılması gereken açıklamalar ise;

- Her iki şekil için yapılan hesaplamanın payında kullanılan tutarlar ve bu tutarların net dönem karı ile mutabakatı
- Her iki şekil için yapılan hesaplamanın paydasında kullanılan ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısı ve bu paydaların mutabakatıdır.

4.1.2.1.23. UMS-34, Ara Dönem Finansal Tablolar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [112]

Bu standardın amacı, ara dönem mali tablolarının asgari içeriğini belirlemek ve bir ara dönem için tam yada özet mali tablolarda kayda alma ve değerleme için gerekli olan prensipleri belirlemektir.

Ara dönem, tam bir hesap döneminden daha kısa olan bir mali raporlama dönemidir. Ara dönem mali tablolar ise, UMS-1'de tanımlanan tam set mali tablolar ya da bu standartta tanımlanan özet mali tabloların bir seti (özet bilanço, özet gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu, özet nakit akım tablosu ve seçilmiş açıklayıcı notlar) olarak tanımlanmıştır.

Bir işletmenin, ara dönem mali tabloları olarak özet mali tabloları yayınlamayı seçmesi durumunda, özet tablolar asgari olarak en son yayınlanan yıllık mali tablolarda yer alan başlık ve alt başlıkları ve bu standartta belirtilen ve aşağıda verilen seçilmiş açıklayıcı notları içermelidir. Hisse başına kar da ara dönemlerde açıklanmalıdır.

---

[112] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 89
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 273-277
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 46
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

- En son dönem mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının kullanıldığına dair açıklama; değişiklik söz konusu ise değişikliğin sebepleri ve mali tablolara etkileri
- Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel yada dönemsel karakterleri ile ilgili açıklama
- Varlıklar, borçlar, özkaynak, net gelir ve nakit akımlarını etkileyen ve esası, büyüklüğü yada sıklığı dolayısı ile olağandışı olarak nitelendirilebilecek kalemlerin esasları ve tutarları
- Cari yılın önceki ara dönemlerine yada önceki yıllara ait mali tablolarda yer alan tahminlerde meydana gelen değişiklikler ve etkileri
- Hisse senetleri ve borçlanma araçları ihracı, geri satın alınması ve geri ödenmelerine ilişkin açıklamalar
- Adi hisse senetleri ve diğer hisse senetlerine ödenen temettüler
- UMS-14 çerçevesinde bölüm bilgilerinin raporlanmasının gerekli olduğu durumlarda endüstriyel ve coğrafi bölümlere ilişkin ara dönem gelirleri ve bölüm sonuçları
- Ara döneme ilişkin, ara dönem bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve ara dönem mali tablolarına yansıtılmayan önemli olaylar
- İşletmenin ara dönemi boyunca bileşenlerinde meydana gelen değişikliklerin etkileri (birleşme, satın alma, uzun vadeli yatırımlar, durdurulan faaliyetler vs)
- Şarta bağlı borçlar ve şarta bağlı varlıklarda son yıllık bilanço tarihinden sonra meydana gelen değişiklikler

Ara dönem mali tablolarda (özet yada tam set) geçmiş mali yılın aynı ara dönemine ait mali tablolar da karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır.

Ara dönem mali tablolarının hazırlanmasında izlenecek değerleme prosedürleri, yıllık mali tablo hazırlanmasında olduğu gibi makul tahminlere dayanmak zorunda olsa da, genellikle yıllık mali tablolarda daha fazla tahmin yönteminin kullanımı gerekir. Bu sebeple hem tahminler de hem de tahakkuk işlemlerinde önemli etkileri olabilecek farklılıklar olmamalıdır.

4.1.2.1.24. UMS-36, Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [113]

Bu standardın amacı, varlıkların geri kazanılabilir tutarlarından önemli ölçüde yüksek bir değer ile izlenmemelerini sağlamak için işletmelerin izlemesi gereken prosedürleri tanımlamaktır. Bir varlığın net defter değeri, satış yada kullanım yolu ile geri kazanılabilecek değerinden yüksek ise o varlık geri kazanılabilir değerinden yüksek bir değer ile izlenmektedir.

Standart stoklar, inşaat sözleşmelerine konu edilen varlıklar, ertelenmiş vergi alacakları, çalışan hakları, finansal varlıklar (ilgili standartta açıklandığı şekli ile) ve yatırım amaçlı elde tutulan gayrimenkuller dışındaki varlıklara uygulanmalıdır.

Bir varlığın değer düşüklüğü ile ilgili değerlendirme yapılırken hem Dış Kaynaklı Bilgiler hem de İç Kaynaklı Bilgiler dikkate alınmalıdır.

Dış kaynaklı bilgiler ;

- Bir varlığın piyasa değerinin beklenilenden fazla düşmesi

---

[113] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 93
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 185-191
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 47
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

- İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada olumsuz etkiler yaratan önemli değişikliklerin ortaya çıkması yada çıkacak olması
- Piyasa yada yatırım karlılığını etkileyen diğer faiz oranlarının artmış olması ve varlık değerlerini hesaplamada kullanılan iskonto oranını etkilemesi
- Aktiflerin net defter değerinin işletmenin piyasa değerinden önemli ölçüde fazla olması

İç kaynaklı bilgiler;

- Varlığın fiziksel hasara uğradığına ilişkin kanıtlar
- Varlığın mevcut şekli ile kullanılmasının işletmeye olumsuz etkide bulunması yada bulunacak olması
- İşletmenin faaliyet raporlarında bir varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü olduğu yada olacağına ilişkin kanıtların varlığı

Standarda göre bir varlığın geri kazanılabilir tutarı, söz konusu varlığın net satış değeri ile kullanım değerinden büyük olanı olarak tanımlanmıştır.

Bir varlığın değer düşüklüğü sebebi ile oluşan değer düşüklüğü gideri, varlık başka bir UFRS uyarınca yeniden değerlenmemiş ise, gelir tablosuna gider olarak kaydedilmelidir. Benzer şekilde değer düşüklüğü kayıtlarının iptalleri de gelir tablosuna gelir olarak kaydedilmelidir. Böyle bir iptal ancak varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde önemli bir değişikliğin olması durumunda yapılabilir. Standart ile ilgili olarak mali tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır;

- Dönem boyunca gelir tablosuna kayıt edilmiş değer düşüklüğü kayıplarının tutarı ve bunların dahil olduğu gelir tablosu kalemleri
- Dönem boyunca gelir tablosuna kayıt edilmiş değer düşüklüğü kayıp iptallerinin tutarı ve bunların dahil olduğu gelir tablosu kalemleri

4.1.2.1.25. UMS-37, Karşılıklar, Koşullu Borç ve Varlıklar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [114]

Bu standardın amacı, karşılıklar, şarta bağlı borçlar ve şarta bağlı varlıklara özgü tahakkuk ve ölçme esaslarını belirlemek ve mali tablo kullanıcılarının bu kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlamak üzere yeterli ölçüde bilgilerin mali tabloların dipnotlarında açıklanmasını sağlamaktır.

Standart tüm işletmelerce, aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere karşılıkların, şarta bağlı borçların ve şarta bağlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır;

- Gerçeğe uygun değeri ile kaydedilmiş finansal araçlar
- Belirli şartlar altında yürürlüğe girecek olan sözleşmelerden kaynaklananlar
- Sigorta şirketleri ile poliçe sahipleri arasındaki sözleşmelerden kaynaklananlar
- Diğer UMS-UFRS kapsamında ele alınanlar Standarda göre bir karşılık (gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan borç) aşağıdaki durumların varlığında tahakkuk ettirilmelidir;
- İşletmenin geçmişteki bir olaydan kaynaklanan mevcut (yasal ve yapısal) yükümlülüğünün bulunması

[114] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 95
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 192-197
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 48
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

- Yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması
- Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması

Bu koşullar gerçekleşmedikçe herhangi bir karşılık ayrılmamalıdır. Her ne kadar mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığı ender durumlarda açık değilse de böyle durumlarda, bilanço tarihi itibari ile mevcut tüm kanıtlar dikkate alındığında yükümlülüğün varlığı, olmamasından daha olası ise, yükümlülüğün varlığı kabul edilir.

Bilanço tarihindeki mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için karşılık olarak tahakkuk edilen tutar, gerekli olan harcama tutarının en iyi tahmini olmalıdır. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılacak harcamalar bugünkü değerlerine, cari piyasa faiz oranları ile iskonto edilmelidir.

Bir karşılığın belirlenmesinde, elden çıkarılması beklenen varlıklardan sağlanacak kazançlar da dikkate alınmamalıdır. Herhangi bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılacak harcamaların bir kısmının yada tamamının diğer taraflarca geri ödenmesi bekleniyorsa (hemen hemen kesinse), harcamalara ilişkin geri ödeme tutarları da tahakkuk edilmelidir. Ancak geri ödeme tutarı, yükümlülük ile mahsup edilmemeli, ayrı bir varlık olarak bilançoda gösterilmelidir. Gelir tablosunda ise bir karşılıkla ilgili gider, bu karşılıkla ilgili tahakkuk edilen geri ödeme tutarı mahsup edildikten sonra net olarak gösterilebilir.

Herhangi bir karşılık, başlangıçta hangi harcamalara ilişkin olarak kayıtlara alınmış ise ancak o harcamalar için kullanılabilir. Gelecekteki faaliyet zararları için herhangi bir karşılık tahakkuk edilmemelidir.

Bir işletme şarta bağlı varlıkları yada şarta bağlı borçları için herhangi bir tahakkuk yapmamalı, ancak dipnotlarda gerekli açıklamaları vermelidir. Her karşılık sınıfı için aşağıdaki hususlar mali tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

- Dönem başı ve dönem sonundaki kayıtlı değerler
- Dönem içinde ayrılan ek karşılıklar
- Dönem içinde kullanılan karşılıklar
- Dönem içinde kapatılan, kullanılmayan tutarlar
- Dönem içinde, iskonto edilmiş tutarlardaki zamandan kaynaklanan artış ve iskonto oranlarındaki değişikliklerin etkileri

4.1.2.1.26. UMS-38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [115]

Bu standardın amacı, özellikle diğer UMS-UFRS'lerde değinilmeyen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Bu standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde tüm işletmeler tarafından uygulanmalıdır;

- Diğer UMS-UFRS'ler kapsamında olanlar
- UMS-32'de (Finansal Araçların Açıklamaları ve Sunumları) tanımlanan finansal araçlar

---

[115] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 98
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 198-202
Feriştah SÖNMEZ, *"15 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı – Araştırma Geliştirme Maliyetleri (Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)",* **Vergi Dünyası,** Yıl:22, Sayı: 264, Ağustos 2003.
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 50
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

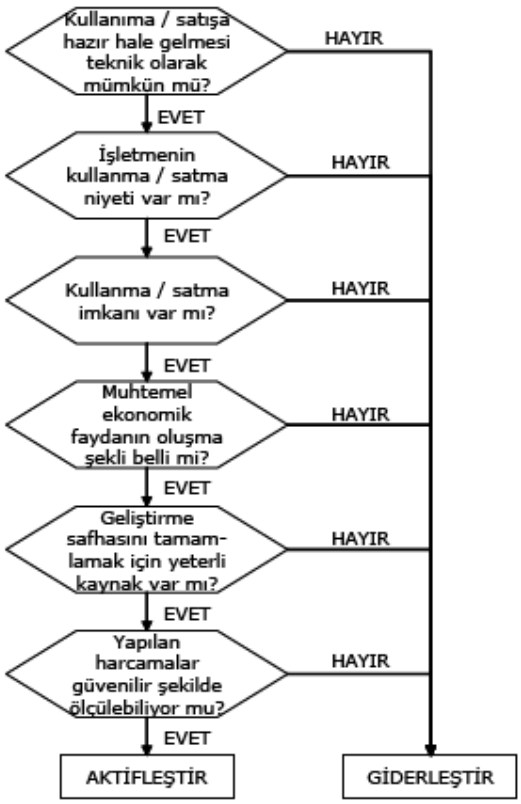
- Maden işletme hakları, maden, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması ve geliştirilmesi için yapılan harcamalar
- Sigorta işlemlerinde poliçe sahipleri ile yapılan sözleşmelerden kaynaklanan maddi olmayan varlıklar

Standartta maddi olmayan duran varlık, fiziki bir varlığı olmayan, mal ve hizmetlerin üretilmesi, tedarik edilmesi, üçüncü şahıslara kiraya verilmesi yada idari amaçlarla elde tutulan parasal olmayan varlık olarak tanımlanmıştır. Bilgisayar yazılımları, patentler, telif hakları, sinema filmleri, avlanma lisansları, isim hakları, pazarlama hakları, ithalat kotaları maddi olmayan duran varlıklara örnekler olarak verilebilir.

Bir maddi olmayan duran varlık ancak, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye akışı muhtemel ise ve varlığın maliyeti güvenilir biçimde ölçülebiliyor ise aktif olarak kaydedilip mali tablolara alınır.

Standarda göre maddi olmayan duran varlıklar başlangıçta maliyetleri ile değerlenir. İşletme bünyesinde oluşan şerefiye ise kayıtlara alınmamalıdır.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın mali tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığının değerlendirilmesinde varlığın oluşturulma süreci standartta “araştırma safhası” ve “geliştirme safhası” olarak ikiye ayrılmıştır. Araştırma safhasında herhangi bir maddi olmayan duran varlık için yapılan harcamalar aktifleştirilerek mali tablolara alınmaz, yapılan harcamalar yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilir. Geliştirme safhasında ise aşağıdaki diyagramdan yararlanarak aktifleştirmeye karar verilmelidir.



Şekil 4.2: Geliştirme Giderlerinin Aktifleştirilmesi İle İlgili Karar Diyagramı (Kaynak: a.g.e., YENİAY, 2004, S. 99)

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar, müşteri listeleri ve bu nitelikteki kalemler aktifleştirilemez ve maddi olmayan duran varlık olarak mali tablolara alınamaz. İşletme tarafından geçmiş dönemlerde gider olarak kaydedilmiş harcamalar hiçbir şekilde maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenemez.

Bir maddi olmayan duran varlıkla ilgili olarak, aktife alındıktan sonra yapılan harcamalar ancak maddi olmayan duran varlıktan elde edilecek ekonomik faydayı arttırması ve harcamanın tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve yapılan harcamanın işleme konu maddi olmayan duran varlıkla doğrudan ilişkilendirilmesi durumunda aktifleştirilerek maliyete eklenebilir.

Maddi olmayan duran varlıklar, maddi olan duran varlıkların amortismanları için geçerli uygulamalar ile itfa edilir ve yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Tek ve

en önemli fark, maddi olmayan duran varlıkların artık değerlerinin aşağıdaki şartlar dışında sıfır olarak varsayılmasıdır;

- Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün sonunda üçüncü bir tarafça satın alınacağına dair yazılı bir taahhüdün olması
- Maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın olması
- Artık değerin bu piyasa tarafından belirlenmesi
- Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün sonunda var olan bu aktif piyasanın varlığını sürdürmesinin muhtemel olması.

4.1.2.1.27. UMS-39, Finansal Araçlar: Huzur Hakkı Kullanımındaki Karşılıkların Eklenmesiyle Tanımlama ve Ölçme

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [116]

[116] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 101
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 203-217
Nalan AKDOĞAN, *"IAS 39 No.lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları",* **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,** 3/2001, S. 61-78
Kemal KARAHAN, *"Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi ve Değerlemesine İlişkin Esaslar",* Yeterlik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Ankara, 2002, S. 20-25
Halim ERGEN, *"39 No'lu UMS ve TMS'nin Uyumlaştırılması",* **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,** 1/2003, S. 117-130
Esra PERİ, *"UMS 39: Finansal Enstrümanların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü",* **Active Bankacılık ve Finans Makaleleri, www.makalem.com,** 05.03.2007.
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 51
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

Bu standardın amacı, bir işletmenin mali tablolarında finansal araçlar hakkında kayda alma, değerleme ve açıklanacak bilgiler konusundaki prensipleri oluşturmaktır. Standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere tüm finansal araçlar için tüm işletmelerce uygulanmalıdır.

- UMS-27, 28 ve 31 kapsamında muhasebeleştirilen iştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki yatırımlar
- UMS-17 kapsamındaki kiralama işlemlerinden kaynaklanan haklar ve yükümlülükler
- UMS-19 kapsamında düzenlenen çalışanlara yönelik fayda planlarından kaynaklanan haklar ve yükümlülükler
- UMS-32'de tanımlanan sigorta sözleşmeleri kapsamındaki haklar ve yükümlülükler
- Opsiyonlar ve sermaye olarak sınıflandırılan diğer finansal araçlar dahil, işletme tarafından çıkarılan hisse senetleri (bu tür araçları ellerinde bulunduran işletmeler bu standardı uygulamak zorundadır)
- Teminat mektupları da dahil olmak üzere finansal garanti sözleşmeleri
- İşletme birleşmelerinde şarta bağlı hükümler içeren sözleşmeler
- İklime, coğrafi yada fiziksel değişkenlere bağlı bir ödeme gerektiren sözleşmeler (bu tür sözleşmelere gömülü bulunan türev araçların diğer türlerine bu standart hükümleri uygulanmalıdır).

Finansal araçlar, iki işletmeden birinin finansal varlıklarında diğerinin ise finansal yükümlülüklerinde yada sermayesinde aynı tutarda artış meydana getiren sözleşmeyi ifade eder. Finansal varlıklar, nakit mevcudunu, alacakları (sözleşmeden doğan finansal varlık alın hakkını) ve başka bir işletmeyle finansal araçları değiştirme hakkını ve diğer bir işletmenin sermayesini temsil eden belgeyi ifade eder. Finansal yükümlülükler ise sözleşmeden doğan ve diğer bir işletmeye nakit yada finansal varlık devretme yada diğer bir işletme ile finansal araçları değiştirme yükümlülüğünü kapsar.

Türev araç aşağıdaki özelliklerin "tamamını" sağlayan finansal araçtır;

- Aracın değerinin faiz oranı, menkul kıymet yada mal fiyatı, döviz kuru, fiyat / oran endeksleri, kredi derecelendirmesi / endeksi yada benzeri değişkenlerde meydana gelen değişikliklere bağlı olarak değişmesi
- Aracın ilk yatırım gerektirmemesi yada piyasa şartlarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer sözleşme tiplerine göre önemli ölçüde düşük ilk yatırım gerektirmesi
- Aracın gereklerinin gelecekte ifa edilmesi

Bu standart kapsamında finansal varlıklar "ticari amaçlı elde tutulan finansal araçlar", "vadeye kadar elde tutulacak finansal araçlar", "işletme faaliyetinden doğanlar" ve "satışa hazır finansal araçlar" olmak üzere dört kategoride incelenmiştir.

Ticari Amaçlı (Spekülatif Amaçlı) Elde Tutulacaklar

Vade sonunu beklemeksizin, fiyatta yada satıcı marjında meydana gelen kısa süreli dalgalanmalardan faydalanmak suretiyle alım-satım karı sağlama amacı ile edinilmiş finansal araçlardır.

Bu finansal araçlar, nitelikleri itibariyle kolayca paraya çevrilebilen ve bir yıldan daha kısa süreli elde tutulma amacıyla edinilen varlıklardır. Atıl olarak kalabilecek kısa vadeli fonların değerlendirilmesi amacıyla yapılan yatırımlardır. Bir menkul kıymet tanımda belirtilen amaçlarla edinilmiş ise ticari amaçlı benzer varlıklardan oluşan başka bir portföyün parçası dahi olsa bu sınıfta değerlendirilir.

Vadeye Kadar Elde Tutulacaklar

Belirli yada sabit ödemeleri olan, işletmenin vadesine kadar elde bulundurma niyeti ve yeteneğinin olduğu finansal araçlardır. Vadeye kadar elde tutulacak finansal

araçların belirlenmesinde UMS-39 Madde 79-80-83-84-86-87 ve 89'a göre şu hususlara dikkat edilir;

- Aşağıdaki koşullarda sabit vadeli de olsa bir kıymetin vadeye kadar elde tutulma niyetinin bulunmadığı kabul edilir.

  - İşletme finansal kıymetleri sadece belirsiz bir süre için saklama niyetinde ise,
  - İşletme piyasa faiz oranlarındaki değişikliklere veya risklere, likidite ihtiyacına, alternatif yatırımların elde edilmesinde ve getirisinde meydana gelen değişikliklere yada yabancı para riskinde meydana değişikliklere karşılık olarak, tekrarı beklenmeyen ve tahmin edilemeyen durumlar dışında menkul kıymeti satmaya hazırsa,
  - Menkul kıymet ihraç edenin; yükümlülüğünü o varlığın amorti edilmiş değerinin (net defter değerinin) çok altında bir tutarda ödeme hakkı varsa.

- Değişken faiz oranlı borçlanma senetlerinin, vadeye kadar elde tutulan yatırımlar için aranan koşulları taşıdığı kabul edilir. Hisse senetleri, vadeleri belirsiz olduğundan ve hisse senedi sahibinin elde edeceği getiri tutarı önceden bilinmediğinden vadeye kadar elde tutulacak finansal araç kapsamında değildir. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlarda, sabit yada belirlenebilir ödemeler ile sabit vade; borcun ana para ve faizi gibi borçlanma senedinin sahibine ödenecek tutarları ve ödeme tarihlerini tanımlayan bir sözleşme anlamına gelir.
- İşletme eğer cari yılda veya son iki yıl içinde vadeye kadar elde tutmak amacıyla edindiği menkul kıymetlerin ihmal edilebilecek kadar küçük olan tutarları dışındaki bir miktarını satışa konu ettiyse veya diğer bir tarafa devrettiyse, bu menkul kıymetler vadeye kadar elde tutulacak finansal araç olarak sınıflandırılmaz. Ancak;

- Piyasa faiz oranlarındaki değişikliklerin menkul kıymetin gerçeğe uygun değeri üzerinde önemli bir etkisi olmayacağı kadar vadeye yakın satışlar,
- Önceden belirlenmiş ödemeler veya peşin ödemeler yoluyla menkul kıymetin değerinin tam olarak tahsil edilmesinden sonra yapılan satışlar,
- Kontrol edilemeyen, yenilenmeyen ve tahmin edilemeyen bir olayın sonucunda yapılan satışların var olduğu durumlarda,

bu kısıtlama geçerli olmaz.

- Genel olarak menkul kıymetler için, gerçeğe uygun değer, amorti edilmiş bedele göre daha uygun bir değerleme yöntemidir. Ancak vadeye kadar elde tutulacak finansal araç sınıflandırması bir istisna olarak kabul edilir ve bu durum eğer işletme söz konusu menkul kıymeti vadeye kadar elde tutmaya niyetliyse ve tutma gücüne sahipse geçerli olur. Bir işletmenin faaliyetleri, vadeye kadar elde tutma niyetine veya yetisine gölge düşürdüğünde ilgili kıymetler vadeye kadar elde tutulacak finansal araç kapsamından çıkar ve gerçeğe uygun değeri ile değerlenir.
- Menkul kıymetlerin;

  - Menkul kıymeti çıkaranın kredi değerliliğinde önemli bir düşüş olması,
  - Vergi kanunlarında, vadeye kadar elde tutulan menkul kıymetlerin faizinde varolabilecek vergi indirim ve muafiyetlerini ortadan kaldıran bir değişikliğin olması,
  - Vadeye kadar elde tutulan menkul kıymetlerin satışının veya devrinin, işletmenin mevcut faiz riski pozisyonunu veya kredi riski politikasını devam ettirmesini gerektiren önemli bir şirket birleşmesi veya bir bölümünün satılması gibi önemli bir düzenleme olması,
  - İzin verilen veya serbest olan bir yatırımın niteliğini belirli türden yatırımların azami oranını önemli ölçüde değiştirecek işletmenin

vadeye kadar elde tutması gereken menkul kıymetleri elden çıkarmasına neden olan yasa ve düzenlemelerde değişiklikler,

- İşletmenin sermaye yeterliliğine ilişkin düzenlemelerde işletmenin vadeye kadar elde tutulan menkul kıymetleri satarak portföyünü küçültmesini gerektiren değişiklikler,
- İşletmenin riske maruz varlıklar nedeniyle tutmaları gereken sermaye düzenlemeleri kapsamında vadeye kadar elde tutulan menkul kıymetlerin risk ağırlıklarının önemli ölçüde artırılması,

nedeniyle vadeden önce satılması halinde, söz konusu yatırımlarda vadeye kadar saklama niyeti ihlal edilmiş sayılmaz.

- İşletmenin menkul kıymetleri vadeye kadar finanse edebilmesini sağlayacak finansal kaynakları yoksa veya menkul kıymeti vadeye kadar elde tutma amacını engelleyebilecek yasal veya benzeri kısıtlamalar varsa, işletmenin vadeye kadar elde tutma amaçlı menkul kıymet edinme kabiliyetinin olmadığı kabul edilir.
- İşletme vadeye kadar saklanacak menkul kıymetlerini, vadeye kadar saklamama niyetini sadece ilgili menkul kıymeti ilk elde ettiği zaman değil, bilanço tarihinde de değerlendirir.

İşletme Faaliyetinden Doğan Satışa Hazır Kıymetler

İşletme tarafından ticari amaçlı olarak sınıflandırılan, doğrudan borç vermek / almak, para, mal yada hizmet satmak / almak sureti ile oluşan ve işletme tarafından yaratılan finansal araçlardır.

Satışa Hazır Kıymetler

İşletme faaliyetlerinden doğan, vadeye kadar elde tutulacak ve ticari amaçlı finansal araçlar dışında kalan, işletmenin her an likit hale getirmek üzere elinde bulundurduğu diğer finansal araçlardır.

İşletmenin finansal araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olması durumunda finansal varlıklar yada finansal borçlar kaydedilerek mali tablolara alınır. Bu ilke türev araçlara ilişkin sözleşme ile belirlenen tüm hakların ve yükümlülüklerin bilançoda varlıklar yada borçlar olarak yer almasını gerektirir.

Finansal varlık alımı ya işlemin gerçekleştiği gün yada sonuca ulaştığı gün muhasebeleştirilmelidir. Seçilen politika her dört kategori için de aynı şekilde uygulanmalıdır. Bir finansal varlığın satış günü teslim edildiği gün olarak alınmalıdır. Finansal borç yada varlıklar ilk defa kaydedilirken maliyet bedelleri ile değerlenir. Maliyet, işlemin gerçekleşmesi aşamasında ilgili varlık yada yükümlülüğün rayiç değeri için alınan ve verilen tutar üzerinden belirlenir. İşlem maliyetleri (varlığın alınması yada elden çıkarılması ile doğrudan ilişkili olan diğer harcamalar) finansal aracın ilk değerlemesine dahil edilir (örnek: kamu idarelerine yada borsalara ödenen komisyonlar, harç ve vergiler).

Finansal varlıklar, maliyet bedelleri ile değerlendikten sonra işlem maliyetleri için herhangi bir indirim yapılmaksızın gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlenirler (ilk kayıt sonrasındaki satış yada elden çıkarmak için ödenecek komisyon, vergi yada harçlar için herhangi bir indirim yapılmaz).

İlk defa kaydedildikten sonra, türev araçları ve ticari amaçlı olarak belirlenen yükümlülükler dışındaki finansal borçlar ise itfalı maliyet üzerinden değerlenir. Türev araçları borçları ve ticari amaçlı olarak elde tutulan finansal borçlar ise gerçeğe uygun değerleri ile değerlenir.

Bir işletmenin borçlar, alacaklar yada itfalı maliyetle izlenen vadeye kadar elde utulacak yatırımlara ilişkin sözleşme koşulları çerçevesinde vadesi gelen tüm tutarların tamamının tahsil edilememesinin muhtemel olması durumunda bir değer düşüklüğü zararı yada şüpheli alacak zararı ortaya çıkar. Bu zarar varlığın kayıtlı değeri ile gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değeri arasındaki farktır. Böyle durumlarda varlığın net defter değeri doğrudan yada bir karşılık hesabı ile tahmini geri kazanılabilir tutarına getirilir. Sonraki dönemlerde bu değer düşüklüğünün

değişmesi durumunda (borçlunun kredi derecelendirmesinin değişmesi ve benzeri durumlarda) kayıtlara alınan değer düşüklüğü yine doğrudan yada karşılık hesabı kullanılarak iptal edilir.

İlk Defa Mali Tablolara Alınma

Finansal varlıklar veya finansal borçlar, sadece işletmenin bir araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olması halinde, bilançoya yansıtılmak üzere mali tablolara alınır. Bu ilke, türev araçlara ilişkin sözleşme ile belirlenen tüm hakların ve sorumlulukların bilançoda varlıklar ve yükümlülükler olarak mali tablolara alınmasını gerektirir. Bir finansal varlık transferinin mali tablolardan çıkarılma için gerekli şartları sağlamaması durumunda, transfer edilen varlık transfer edilen tarafça bir varlık olarak mali tablolara alınmaz. Bu ilkeye ilişkin uygulama örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

a) Mal veya hizmetlerin satılması veya satın alınmasına yönelik kesin taahhütlerin[117] bir sonucu olarak elde edilecek varlıklar ve katlanılacak yükümlülükler, en azından taraflardan biri sözleşme ile belirlenen yükümlülüğünü yerine getirene kadar mali tablolara alınmaz. Örneğin, işletmenin aldığı bir sipariş taahhüt anında bir varlık olarak mali tablolara alınmaz, sipariş edilen varlıklar veya hizmetler teslim edilene kadar mali tablolara alınma geciktirilir. Ancak finansal olmayan kalemlerin alım-satımlarına ilişkin kesin taahhütler, sözleşmelerin netleştirilebilmesi nedeniyle bu şekilde muhasebeleştirilmez. Bu tür bir taahhütün net makul değeri taahhüt tarihinde varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır.

b) Bir forward sözleşmesi, ifanın gerçekleştiği tarihte değil, taahhüt tarihinde bir varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır. Bir forward sözleşmesine taraf olunduğunda, genellikle hak ve sorumluluğun makul değerleri birbirine eşittir; öyle ki bu sözleşmenin net makul değeri sıfırdır. Bir hak ve sorumluluğa ilişkin herhangi bir net makul değerin varlığı halinde, sadece bu net makul değer varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır.

[117] Kesin taahhütler; UMS-39'da, belirli bir kaynağın belirli bir fiyattan ileriki bir tarihte değişimini öngören bağlayıcı anlaşmalar olarak tanımlanmıştır

c) Bir opsiyon sözleşmesi, bu sözleşmeyi düzenleyen veya elinde bulunduranın sözleşmeye taraf olduğu anda varlık veya yükümlülük olarak mali tablolara alınır.

d) Gelecekte gerçekleştirilmesi planlanan bir işlem, gerçekleşme ihtimali ne kadar yüksek olursa olsun, işletmenin henüz buna ilişkin herhangi bir sözleşmeye taraf olmaması nedeniyle işletme için bir varlık veya yükümlülük değildir.

Finansal Araçların İlk Değerlemesi

Bir finansal varlık ya da finansal borç, ilk defa mali tablolara alınırken maliyeti üzerinden değerlenir. Bu maliyet; varlıklar için verilen, yükümlülükler için ise alınan bedellerin makul değeridir.

Bir finansal araç için alınan veya verilen bedelin makul değeri, işlem fiyatı veya diğer piyasa fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Bu tür piyasa fiyatlarının bulunmaması halinde veya bedelin bir kısmını finansal araç dışındaki bir şeyin oluşturması halinde, bu bedelin makul değeri; gelecekteki tüm nakit giriş ve çıkışlarının, benzer kredi derecelendirmesine sahip olan bir ihraççının benzer bir finansal aracı (para birimi, vadesi, faiz haddi ve diğer faktörler esas alınarak) için geçerli olan piyasa faiz hadleri kullanılarak iskonto edilmesi suretiyle bulunan tutarların toplamı olarak tahmin edilir. Örneğin, herhangi bir faiz taşımayan uzun vadeli bir alacağın makul değeri gelecekteki tüm nakit girişlerinin bugünkü değerine eşittir. Diğer bir ifadeyle, bu alacağın makul değeri, alacağa ilişkin gelecekteki nakit girişlerinin alacak ortaya çıktığında geçerli olan uygulanabilir piyasa faiz hadleri kullanılarak iskonto edilmesi suretiyle bulunan tutarların toplamıdır.

Bir finansal varlığın veya bir finansal borcun elde edilmesi, katlanılması veya ihracı ile doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri, bu finansal varlık veya finansal borcun ilk değerlemesine dahil edilir.

İşlem maliyetleri, aracı kurumlara, danışmanlara ve acentalara ödenen ücret ve komisyonları, düzenleyici otoriteler ve borsalarca kesilen payları ve transfer vergileri

(KDV, BSMV gibi) ile diğer yükümlülükleri içerir. Borçlanma maliyetleri, işletme içi idari maliyetler veya elde tutma maliyetleri işlem maliyetlerine dahil değildir.

Makul Değerin Belirlenmesi

Makul değer; IAS 39'da, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağ olarak tanımlanmıştır.

Makul değer tanımı; işletmenin herhangi bir tasfiye sürecine girme, faaliyetlerinde önemli bir kısıntıya gitme veya ters pozisyon sağlayan bir işlem gerçekleştirme niyet veya ihtiyacında olmaksızın işletmenin sürekliliği kavramı altında faaliyet gösterdiği varsayımına dayanmaktadır. Makul değer, bundan dolayı, işletmenin gerçekleştirmek istemediği bir işlem, tasfiye veya satış nedeniyle elde edeceği veya ödeyeceği bir tutar değildir. Bir finansal aracın makul değeri;

a)Aktif piyasalardaki fiyat kotasyonları,

b)Aktif olmayan piyasalardaki yakın zamanlı işlemler,

c)Aktif olmayan piyasalarda kullanılan değerleme teknikleri aracılığıyla belirlenebilir.

Aktif Piyasalardaki Fiyat Kotasyonları

Aktif bir piyasada fiyat kotasyonlarının varlığı makul değere ilişkin en iyi kanıttır. Bir finansal araca ilişkin olağan piyasa işlemlerini yansıtan fiyat kotasyonlarının borsalar, müşteri temsilcileri (broker), üye temsilcileri (dealer), endüstri grupları veya düzenleyici otoritelerce düzenli ve hazır olarak açıklanması halinde, bu aracın aktif bir piyasada kote olduğu kabul edilmektedir. Uygun piyasa fiyat kotasyonu; elde bulundurulan bir varlık veya ihraç edilecek bir yükümlülük için

güncel en iyi alış emri iken, elde bulundurulan bir yükümlük veya elde edilecek bir varlık için güncel en iyi satış emridir.

Güncel en iyi alış ve en iyi satış emirlerinin bulunmaması durumunda; işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı sürece, en yakın zamanlı gerçekleşen işlemin fiyatı cari makul değere ilişkin bir kanıt oluşturur.

Aktif Olmayan Piyasalardaki Yakın Zamanlı İşlemler

Bir finansal aracın aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda, makul değere ilişkin en iyi kanıt; bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağ üzerinden gerçekleşen yakın zamanlı işlemler dikkate alınarak elde edilir. Yakın zamanlı işlemden beri ekonomik koşulların değişmiş olması halinde, finansal aracın makul değerindeki değişiklik benzer finansal araçların cari fiyat ve oranları esas alınarak belirlenir.

Aktif Olmayan Piyasalarda Kullanılan Değerleme Teknikleri

UMS-39; makul değerin herhangi bir şekilde belirlenememesi halinde, makul değeri tahmin etmek üzere bir değerleme tekniği kullanılmasına imkan tanımaktadır. Değerleme tekniği kullanılmasının amacı, değerleme gününde serbest piyasa koşullarında gerçekleşecek olan bir işlemin fiyatının belirlenmesidir. Bundan dolayı kullanılacak değerleme tekniği; (a) piyasa katılımcılarının fiyat belirlenirken dikkate aldıkları faktörlerin tümünü içermeli, ve (b) finansal araçların fiyatlanmasında kullanılan genel kabul görmüş yöntemler ile tutarlı olmalıdır. Bu çerçevede, işletmelerce uygun değerleme tekniklerinin belirlenmesi ve bu tekniklerin geçerliliklerinin gerçek işlemlere ilişkin fiyatlar kullanılarak test edilmesi gerekir. Örneğin, değerlemeye konu olan bir finansal aracın serbest piyasa koşullarında alım-

satımı yapıldığında, değerleme tekniğinin alınan veya ödenen bedelin makul değerine eşit bir tutarla sonuçlanması beklenir.

Finansal piyasalarda iyi tasarlanmış değerleme tekniklerinin; büyük ölçüde aynı nitelikli diğer bir finansal aracın cari piyasa değerine[118] yapılan referansı, iskonto edilmiş nakit akımları analizini ve opsiyon fiyatlama modellerini içermesi gerekir. Bir finansal aracın fiyatlanmasında piyasa katılımcıları tarafından yoğun bir şekilde kullanılan bir değerleme tekniğinin bulunması ve bu tekniğin gerçek piyasa işlemlerinden elde edilen fiyatlara ilişkin güvenilir tahminler sağlamakta kanıtlanmış olması durumunda; UMS-39, işletmeleri bu tekniği kullanmakla yükümlü tutmuştur.

Değerleme tekniklerinin uygulanmasında kullanılan tahmin ve varsayımların, piyasa katılımcıları tarafından bir finansal aracın fiyatı belirlenirken kullanılan tahmin ve varsayımlar hakkındaki mevcut bilgilerle tutarlı olması gerekir. İskonto edilmiş nakit akımları analizi kullanılırken; borçlunun kredi derecelendirmesi, sözleşme ile belirlenen faiz haddinin sabit olduğu kalan süre, anapara geri ödemelerine ilişkin kalan süre ve ödemenin yapılacağı para birimi dahil olmak üzere, büyük ölçüde aynı vade ve özelliklere sahip finansal araçların getiri oranına eşit bir iskonto oranının kullanılması gerekir.

İtfalı Maliyetin Belirlenmesi ve Etkin Faiz Haddi Kavramı

UMS-39'da itfalı maliyet; bir finansal varlık veya finansal borcun ilk defa mali tablolara alınırken değerlendiği tutardan; anapara geri ödemelerinin düşülmesi, ilk tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılması suretiyle itfası sonucunda birikmiş itfa tutarının eklenmesi veya düşülmesi, ve varlığın değerinin düşmesi veya nakit akımlarının tahsil edilememesi nedeniyle ortaya çıkan değer azalışlarının (doğrudan veya karşılık hesapları aracılığıyla) düşülmesi suretiyle bulunan tutar olarak tanımlanmıştır.

[118] Piyasa değeri; aktif bir piyasada bir menkul kıymetin satılması halinde elde edilecek tutar veya bir menkul kıymetin elde edilmesi halinde ödenecek tutardır.

Etkin faiz yöntemi ise; bir finansal varlığın veya finansal borcun etkin faiz haddi kullanılması suretiyle itfalı maliyetinin ve faiz geliri veya faiz giderinin hesaplanmasına ilişkin yöntem olarak ifade edilmektedir. Bir finansal varlığın veya finansal borcun etkin faiz haddi; sözleşme ile belirlenen gelecekteki nakit akımlarını, bu aracın ilk defa mali tablolara alınma tarihindeki veya uygulanabilir olması durumunda piyasadaki bu tarihten sonraki en yakın yeniden fiyatlama tarihindeki net kayıtlı değerine eşitleyen iskonto oranı olarak da ifade edilebilir. Taraflarca sözleşme kapsamında alınan veya ödenen tüm tutarlar bu hesaplamaya dahil edilir. Etkin faiz haddinin belirlenmesi, sözleşme ile belirlenen nakit akımları tutarından çok tahmini nakit akım tutarlarına dayanır. Etkin faiz haddi, bazı durumlarda vadeye veya sonraki yeniden fiyatlama tarihine kadar olan getiri seviyesi olarak tanımlanmakta olup; finansal varlığın veya finansal borcun o tarihteki iç verim oranına eşittir.

Standarda göre, riske karşı korunma (hedge) amacıyla elde tutulan finansal varlık ve yükümlülükler "hedge" muhasebesine tabidir. Ancak herhangi bir finansal varlığın hedge muhasebesine tabi olması için, hedge bağlantısının açıkça kurulması, ölçülmesi ve hedge işleminin etkin olması şartları sağlanmalıdır.

Hedge muhasebesi, korunma amaçlı araçlar ile korunan kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerin birbirleriyle netleştirilmesini ve kar yada zarar olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir.

Standartta üç farklı türde korunma ilişkisi olduğu vurgulanmaktadır. Bunlar gerçeğe uygun değerlerin korunması, nakit akımlarının korunması ve yabancı bir şirketteki net yatırımın korunmasıdır. Üç kategori için örnek ve uygulamalar aşağıdaki tabloda verilmiştir. UMS-39'a göre mali tablolarda açıklanması gereken hususlar ise genel olarak işletmenin uyguladığı korunma muhasebesi, finansal risk yönetimi amaçları ve politikaları, gerçeğe uygun değer varsayımları, gelir kaydetme politikaları, finansal varlık / borç satışından kaynaklanan kazanç ve kayıplar ve özkaynakta muhasebeleştirilen kazanç ve kayıplar olarak açıklanabilir.

Tablo 4.1: UMS-39'a göre Riskten Korunma İlişkileri

Gerçeğe Uygun Değerin Korunması	**Örnek:** Sabit faizli bir finansal aracın faiz oranlarındaki değişikliklere karşı korunması **Uygulama:** Korunan varlık ve koruma aracı ile ilgili kar ve zararlar gelir tablosuna yansıtılır.
Nakit Akımlarının Korunması	**Örnek:** Sabit faizli bir borçlanmanın değişken faizli bir araçla "swap"ı **Uygulama:** Ölçüm sonucu "hedge" etkinliğinden kaynaklanan farklar özkaynaklara, diğer farklar ise gelir tablosuna kaydedilmelidir.
Yabancı Bir Şirketteki Net Yatırımın Korunması	UMS-21'de tanımlanmıştır. Nakit akımlarının korunmasına benzer şekilde muhasebeleştirilir.

(Kaynak: a.g.e., YENİAY, 2004, S. 105)

Menkul Kıymetin Kayıtlardan Çıkarılması

İşletme, menkul kıymetlerin konu olduğu sözleşmeden doğan hakları üzerindeki kontrolünü kaybederse, söz konusu menkul kıymet kayıtlardan çıkarılır. İşletme, sözleşmeden doğan hakkını elde etmişse, hakkı zaman aşımına uğramışsa veya hakkından vazgeçmişse menkul kıymet üzerindeki kontrolünü kaybetmiş sayılır.

Bir menkul kıymet, başka bir tarafa devredilmişse ve bu devir, kayıttan çıkarılma ile İlgili koşulları kapsamıyorsa bu işlem devreden işletme açısından teminatlı borçlanma gibi kaydedilir. Bu durumda, devre konu varlığı tekrar elde etme hakkı, bir türev fmansal araç işlemi değildir.

İşletmenin, bir menkul kıymet üzerindeki kontrolü kaybedip kaybetmediği, işletmenin ve devralan tarafın durumuna bağlıdır. Her iki tarafın da durumu devredenin menkul kıymet üzerindeki kontrolünün devam ettiğini gösteriyorsa, devreden varlığı bilançosundan çıkarmamalıdır. Başka bir ifade ile, işletme devralan tarafa menkul kıymet karşılığında borç verenin ana para ve getirişi kadar ödemede bulunarak menkul kıymeti geri alma yetki ve zorunluluğunda ise, söz konusu menkul

kıymet kayıttan çıkarılmaz. Repo İşlemlerinde olduğu gibi. Repo işlemlerinde geri alım vaadiyle satış söz konusu olduğunda menkul kıymetler portföyünden çıkartılıp karşı tarafa teslim edilmediğinden muhasebe kayıtlarında ilgili menkul kıymet hesaplarından çıkartılmaması gerekir.

Menkul kıymetin kayıttan çıkarılması durumunda, devrolunan menkul kıymetin defter değeriyle, söz konusu menkul kıymetin satışından elde edilen veya elde edilecek gelir ve söz konusu menkul kıymetin gerçeğe uygun değerle kaydedilmesine ilişkin olarak özkaynaklarda gösterilen yeniden değerleme hesaplarına ilişkin tutarın (eğer varsa) toplamı arasındaki fark, dönem sonuçlarına kar veya zarar olarak ilave edilir.

Menkul kıymetlerin kayıttan çıkarılmasında, işletme ayrıştırılabilir nitelikteki menkul kıymetlerin bir kısmının başkalarına devredilmesinin söz konusu olması halinde, bu menkul kıymetin defter değeri, elde kalan kısım ile satılan kısmın değeri satış tarihindeki *gerçeğe uygun değer* esas alınarak paylaştırır. Kar/zarar, satılan kısmın getirdiği kazanca göre kaydedilir. Menkul kıymetin elde kalan kısmının güvenilir bir şekilde ölçülemediği istisnai durumlarda, varlığın tümü kayıtlardan düşülür. Bu durumda, menkul kıymetin defter değerinin tamamı satılan kısma bağlıdır ve kar/zarar, (a) satış bedeli ile (b) menkul kıymetin bir önceki defter değeri arasındaki farka ilave olarak, menkul kıymetin gerçeğe uygun değerinin yansıtması için kaydedilmiş tutarların (değer artış fonları) ilave edilmesi veya (menkul kıymet, finansal duran varlık karşılıklarının) düşülmesinden sonra kalan tutara eşit olarak kaydedilir.

4.1.2.1.28. UMS-40, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken

kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [119]

Bu standardın amacı, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe uygulamaları ve mali tablolarda yapılması gereken açıklamaları tanımlamaktır. Yatırım amaçlı gayrimenkul, kira geliri ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkul olarak tanımlanmıştır. Bu tanım doğrultusunda, üretimde, mal / hizmet tedarikinde, idari amaçlar için elde tutulan gayrimenkuller ve olağan iş akışı içerisinde satılmak üzere tutulan gayrimenkuller bu kapsama girmez.

UMS-40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olarak iki muhasebe modelinden biri seçilebilir. Bunlar "gerçeğe uygun değer" ve "maliyet" modelidir. Seçilen model işletmenin tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için uygulanmalıdır.

Tablo 4.2: UMS-40'a göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller İçin Muhasebeleştirme Modelleri

Gerçeğe Uygun Değer Modeli	Yatırım amaçlı Gayrimenkuller gerçeğe uygun değerleri ile kayıtlarda tutulur ve gerçeğe uygun değerdeki değişimler gelir tablosuna kaydedilir.
Maliyet Modeli	Yatırım amaçlı Gayrimenkuller maliyet bedelleri ile tutulur ve amortismana tabi tutulur. Varsa değer düşüklüğü karşılıkları muhasebeleştirilir. Maliyet modeli seçildiğinde gerçeğe uygun değerlerin de mali tablolarda açıklanması gerekir.

(Kaynak: a.g.e., YENİAY, 2004, S. 106)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayıt sırasında maliyet ile değerlenmelidir. Sonrasında yukarıda açıklanan modellerden biri ile uygulamaya devam edilir. İlk kayıt sırasında işlem maliyetleri de (alım satım harçları, ödenen komisyonlar vs) maliyete dahil edilir. Gerçeğe uygun değer (hangi model seçilirse seçilsin

[119] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 106
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 218-223
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 54
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

açıklanması gereken değer) piyasa fiyatı olmalıdır. Mali tabloların dipnotlarında açıklanması gereken hususlar ise;

- Elde tutulan gayrimenkullerin elde tutulma amaçları,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlemesinde uygulanan metot ve varsayımlar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin satın alma, inşa etme, geliştirme, bakım, onarım, iyileştirme sözleşmelerinden kaynaklanan yükümlülükler,
- Gerçeğe uygun değer modelinde dönem başı ve dönem sonu değerler,
- Maliyet modelinde kullanılan amortisman modeli,
- Maliyet modelinde dönem başı / dönem sonu brüt değerler ve birikmiş amortisman değerleri mutabakatı olarak sıralanabilir.

4.1.2.1.29. UMS-41, Tarımsal Faaliyetler

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [120]

Bu standardın amacı, tarımsal faaliyetlere bağlı muhasebe uygulamalarını, mali tabloların sunumunu ve bunlara bağlı ortaya çıkan diğer konuları açıklamaktır. Standartta biyolojik varlıkların ölçülmesi ve kayıtlara alınması ile ilgili olarak aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır;

---

[120] a.g.e., YENİAY, 2004, S. 108
a.g.e., GREUNING, 2006, S. 224-231
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 56
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

- Biyolojik varlıkların değeri, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumunda, ölçülebilen değerden tahmin edilen satış maliyetleri düşülerek hesaplanır
- Biyolojik varlıklardan elde edilen (hasat edilen) tarım ürünü, gerçeğe uygun değerinden hasat anında tahmin edilen satış maliyetleri düşülerek değerlenir.

Hasat sonrası işlemler bu standardın kapsamında değildir. Hasat sonrası işlemler için stoklar hakkındaki UMS-2 ve diğer uygun UMS-UFRS'ler dikkate alınmalıdır. Biyolojik varlık ya da tarımsal ürün için aktif bir pazar var ise bu pazarda oluşan değer gerçeğe uygun değer olarak alınmalıdır.

Güvenilir başka bir ölçüm yönteminin bulunmadığı durumlarda ise biyolojik varlıkların değerinin bulunması için maliyet yöntemi uygulanabilir. Bu durumda biyolojik varlıklar amortismana tabi değerlerinden varsa değer düşüklükleri indirilerek değerlenmelidir. Biyolojik varlıkların ilk defa kayıtlara alınmasından sonra gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelecek değişikliklerden doğan kazanç yada kayıplar ait oldukları dönemde gelir tablosuna dahil edilmelidir.

Devletin biyolojik varlığı sübvanse etmesi durumunda bu sübvansiyon bir alacak haline geldiğinde gelir olarak kaydedilmelidir. Eğer sübvansiyon şarta bağlı olarak verilmiş ise, bu şartlar gerçekleştiğinde gerekli kayıtlar yapılmalıdır. Konu ile ilgili olarak mali tablolarda açıklanması gereken hususlar ise şu şekilde verilmiştir;

- Biyolojik varlıkların miktarsal değişimlerinin ayrı ayrı mutabakatları ,
- Biyolojik varlıkların tanımı,
- Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumunda bunun nedenleri,
- Gerçeğe uygun değerin yüksek oranda bulunabileceği tahmin edilen değer aralıkları,

- Biyolojik varlıkların elden çıkarılması durumunda elde edilecek kazanç yada kayıp,
- Kullanılan amortisman yöntemi,
- Kullanım süresi yada amortisman oranı,
- Dönem başı ve dönem sonu kayıtlı değer ve birikmiş amortisman tutarları mutabakatları.

4.1.2.2. Yürürlükteki Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

4.1.2.2.1. UFRS-1, İlk Kez Uygulama Standardı

Uluslararası finansal raporlama standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standartla ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [121]

[121] a.g.e., GREUNING, 2006, S. 11-14
Cemal İBİŞ, Serdar ÖZKAN., *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış",* **Mali Çözüm,** Sayı:74, 2006, S. 25-43
Tuba ŞAVLI, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na hazırlık", **Dünya Gazetesi,** 09.05.2006.
Price Waterhouse Coopers, *"Adopting IFRS, IFRS-1 First Time Adoption Of IFRSs, A Step by Step Illustration Of The Transition To IFRS, Revised Edition",* PwC IFRS Publications, www.pwc.com/ifrs, Haziran 2004, S. 4-18
Price Waterhouse Coopers, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2006",* PwC UFRS Yayınları, www.pwc.com/tr, 2006, S. 2
Deloitte, *"First Time Adoption, A Guide To IFRS 1",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, Ağustos 2004, S. 7-21
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 57
Deloitte, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2006"*, Deloitte UFRS Yayınları, www.deloitte.com, 2006, S. 22
www.ifrs-portal.com, 25.02.2006
www.iasplus.com, 25.02.2006
www.iasb.org, 27.05.2006

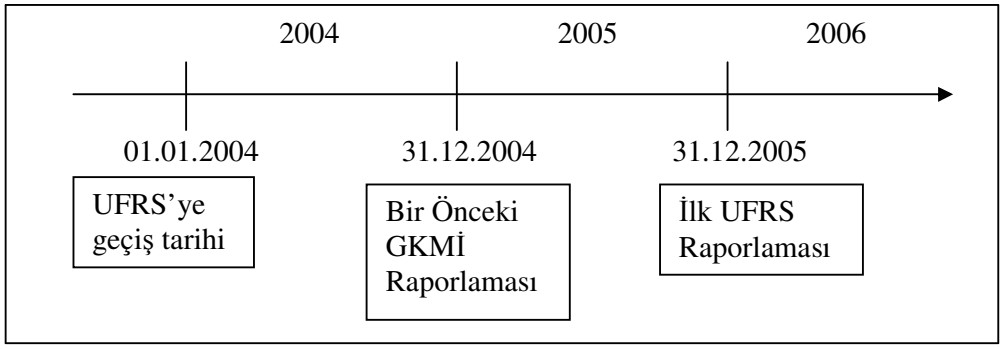
UFRS-1 genel amaçlı finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na ilk defa geçiş yaptıklarında uymaları gereken prosedürleri içermektedir. Standart özellikle şunları kapsar:

- Dönemler arası karşılaştırılabilir bilgi sağlanması,
- Raporlamaların temellerinin tanımlanması,
- UFRS uygulamalarına yönelik geçmiş bilgilerin edinilmesi,
- Raporlama ve geçiş tarihine ilişkin formel tanımlamalar yapılması.

UFRS'lere ilk defa geçiş yapan işletme, genel amaçlı mali tablolarını ilk defa Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyum içerisinde, açık ve sınırlanmamış bir biçimde hazırlayan işletmedir. Aşağıdaki durumlarda da bir işletme UFRS'lere ilk defa geçiş yapan işletme olarak kabul edilir:

- Eğer ki bir işletme bir evvelki yıl UFRS'ler doğrultusunda hazırlanmış olan mali tablolarını işletme içi yönetime yönelik olarak hazırlamış, işletme sahiplerine ve dış gruplara (yatırımcılar, kredi sağlayan kuruluşlar…) sunmamışsa,
- Hazırlanmış olan mali tablolar UFRS'lerin bazılarıyla uyum içerisinde fakat tamamıyla değilse,
- Daha önceki mali tabloların hazırlanması sırasında yerel olarak uygulanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinden (örnek olarak, SPK Muhasebe Prensipleri) UFRS'lere geçişte bir mutabakat söz konusu ise.

Bu standart, 1 Ocak 2004 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayan dönemler için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. Daha önceki tarihli uygulamalar ise teşvik edilmektedir.



Şekil 4.3: UFRS Açılış Bilançosu Geçiş ve Raporlama Tarihi (Kaynak: Deloitte, *"First Time Adoption, A Guide To IFRS 1",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, Ağustos 2004, S. 8)

31 Aralık 2005'de sona eren yıl için ilk defa UFRS'ler doğrultusunda Mali tablolarını hazırlayan bir işletmede yapılacak düzenlemeler:

1. Muhasebe Yöntemleri: 31 Aralık 2005'de yürürlükte olan UFRS temelli muhasebe yöntemlerinin seçilmesi gerekmektedir.

2. UFRS Raporlama Dönemi: İşletmenin en azından 2005 ve 2004 yıllarına ait mali tablolarını hazırlaması ve açılış bilançosunda ise 31 Aralık 2005'de yürürlükte olan UFRS'lerin uygulanması gerekmektedir.

- UMS-1 mali tabloların sunulması sırasında en azından bir evvelki yıla ait karşılaştırılmalı bilginin sunulmasını gerektirdiğinden, açılış bilançosu 1 Ocak 2004 olacaktır.
- 31 Aralık 2005'de UFRS'lere ilk defa geçiş yapan işletme, 2005 ve 2004 yıllarına ait mali tablolarına ek olarak 2004'den evvelki döneme ait kısmi finansal bilgilerini UFRS temelli olarak raporluyorsa bu UFRS açılış bilançosunun 1 Ocak 2004 tarihli olması gerçeğini değiştirmez.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden UFRS'lere geçişte yapılacak düzenlemeler:

1. Bazı varlık ve borçların kayıtlardan silinmesi: Daha önce GKMİ doğrultusunda hazırlanmış olan işletme bilançosunda yer alan bazı eski varlık ve borçlar, UFRS'ler doğrultusunda hazırlanacak olan işletme bilançosunda bir anlam ifade etmiyorsa açılış bilançosundan elimine edilmelidir. Örnekler:

- UMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, araştırma, kuruluş giderleri, eğitim ve geliştirme, reklam ve promosyanla ilgili olarak yapılan harcamaları "maddi olmayan duran varlıklar" olarak kabul etmemektedir. Nitekim eğer GKMİ bunları birer varlık olarak kabule ettiyse, UFRS açılış bilançosundan elimine edilmelidir.
- Eğer işletme bilançosunda "geri ödeme (reimbursements)" ve "durumu belli olmayan varlıklar (contingent assets)" kalemleri de yer alıyorsa bunlar UFRS açılış bilançosundan elimine edilecektir.

2. Bazı yeni varlık ve borçların kayda alınması: Yukarıdakinin aksine GKMİ'ler doğrultusunda hiçbir şekilde tanınmamış olsa bile UFRS'ler doğrultusunda yer alması gereken tüm varlık ve borçların işletme tarafından kayıtlanması gerekmektedir. Örnekler:

- UMS-39 Finansal Enstrümanlar, türev enstrümanlar da dahil olmak üzere tüm finansal varlık ve yükümlülüklerin kayda alınmasını gerektirmektedir. Birçok yerel muhasebe prensiplerine göre bunların kaydı yapılmamaktadır.
- UMS-19 Personele Sağlanan Haklar, çalışanlarla ilgili tüm yükümlülükleri "önceden belirlenen hak planları (defined benefit plans)" altında muhasebeleştirmektedir. Bu standartta yalnızca emeklilik hakları değil aynı zamanda sağlık ve sigorta giderleri, seyahat masrafları ve ertelenmiş tazminatlar da yer almaktadır.
- UMS-37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar, karşılıkların (provisions) yükümlülük (liability) olarak kayda alınmasını

gerektirmektedir. Karşılıklara örnek olarak; sözleşme yükümlülükleri, yeniden yapılanma karşılıkları, garantiler, iadeler ve tesis restorasyonu verilebilir.

- Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri UMS-12 Vergilendirme'ye göre kayda alınacaktır.

3. Yeniden Sınıflama: Daha önce GKMİ açılış bilançosunda yer alan kalemlerin bu yeni UFRS'ler doğrultusunda uygun bir sınıflamaya tabi tutulması gerekmektedir. Örnekler:

- UMS-10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar'a göre kar payı dağıtımının bilanço tarihinden sonra açıklanması veya yapılması, bilanço tarihi itibariyle kar payının bir yükümlülük olarak sınıflandırılmasını gerektirmez. UFRS açılış bilançosunda bu kar payları dağıtılmamış karların bir unsuru olarak sınıflamaya tabi tutulacaktır.
- GKMİ'ye göre işletmenin kendi hisse senetlerini (treasury shares) edinmesi varlık olarak gösterilirken, UFRS doğrultusunda bu hisseler hiçbir şekilde varlık olarak gösterilemez, bir indirim kalemi olarak bilançoda özkaynaklar altında gösterilmelidir.
- Yeniden sınıflama ilkesi UMS-14 Sektörel ve Bölgesel Raporlama, standardında raporlama yapacak sektör ve bölgelerin tanımlanması amacına yönelik olarak da kullanılabilir.
- Konsolidasyonun kapsamı daha önce uyulan GKMİ ve UMS-27 Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi arasındaki tutarlılığın derecesine bağlı olarak değişebilir. Bu anlamda daha önce GKMİ'ye göre konsolidasyonun uygulanmadığı durumlarda UFRS konsolidasyonu gerekli kılabilir.

4. Değerleme: Bazı istisnalar mevcut olmakla beraber kayıtlanmış bütün varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde UFRS'lerde mevcut olan değerleme metodu uygulanacaktır. Bu yüzden eğer bir işletme 31 Aralık 2005'de biten yıl için

hazırlamış olduğu finansal tablolarında UFRS'leri ilk defa kullanıyorsa, 31 Aralık 2005'de yürürlükte olan UFRS'lerdeki değerleme metodu uygulanacaktır.

5. GKMİ'den UFRS'lere geçiş sırasında yapılacak olan düzenlemelerin, UFRS'lere ilk defa geçiş döneminde uygulanması: Yukarıda sıralanmış olan tüm düzenlemeler, dağıtılmamış karlar ve özsermayenin diğer kalemlerinde UFRS'lere ilk defa geçiş döneminde uygulanacaktır.

UFRS-1'deki temel değerleme metodundaki istisnalar:

1. İhtiyari istisnalar: Finansal tabloları yeniden hazırlama ve değerleme ilkeleriyle ilgili ihtiyari istisnalar şunlardır:

a. Açılış bilanço tarihinden önce ortaya çıkan işletme birleşmeleri:

a.a. Bir işletme aşağıdaki mevcut durumlarda yerel muhasebe prensiplerini kullanmaya devam edebilir;

- Daha önceki birleşmeler veya maddi olmayan duran varlık unsuru olan şerefiyenin öz kaynaklardaki yedeklerle yok edilmesi,
- Birleşme veya satın alma (ele geçirme) tarihinde varlıklar ve yükümlülüklerin nominal değerlerle değerlenmesi,
- Şerefiyenin başlangıçta belirlenme şekli.

a.b. Ancak, yapılmak istenirse, açılış bilanço tarihinden önceki işletmenin seçmiş olduğu bir tarihten itibaren başlayan tüm işletme birleşmeleriyle ilgili finansal tablolar yeniden düzenlenebilir.

b. Maliyet modeli altında elde edilen maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve gayrimenkul yatırımları:

b.a. Bu varlıklar UFRS açılış bilançosunda rayiç bedelleriyle değerlendirilebilirler. Rayiç bedel (fair value), UFRS maliyet modeli altında gerçek maliyetin yerine geçen tahmini maliyettir (deemed cost) .

b.b. Eğer işletme ilk UFRS bilanço tarihinden önce bu varlıkları GAAP doğrultusunda rayiç bedellerine yada fiyat endeksine göre yeniden değerlerse, bu değer yeniden değerleme tarihinde varlığın UFRS'ye göre tahmini maliyeti (deemed cost) olmaktadır.

b.c. Eğer yine işletme ilk UFRS bilanço tarihinden önce bu varlık veya yükümlülükleri özelleştirme veya hisselerin bir kısmının halka açılmasından dolayı rayiç bedellerine göre bir kez yeniden değerlemeye tabi tutarsa, yeniden değerlenmiş bu tutar yerel muhasebe prensiplerine göre tahmini maliyet olacak ve UFRS'ye geçişten sonra da tahmini maliyet olmaya devam edecektir.

c. UMS-19, Personele Sağlanan Haklar:

Bir işletme önceden belirlenen hak planları (defined benefit plans) doğrultusunda çalışanlarla ilgili birikmiş tüm yükümlülükleri IFRS açılış bilançosunda kaydetmeyi seçebilir.

d. UMS-21, Kur Değişiminin Etkileri:

Bir işletme UFRS açılış bilançosunda, yurtdışı iştiraklerin finansal tablolarında kur değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan değerleme farklarını kaydetmeyi seçebilir.

2. Zorunlu istisnalar: Finansal tabloları yeniden hazırlama ve değerleme ilkeleriyle ilgili zorunlu istisnalar şunlardır:

a. UMS-39, Finansal Enstrümanların kayıtlardan silinmesi:

UFRS'lere ilk defa geçiş yapan bir işletme, 1 Ocak 2001'den da evvelki bir tarihte başlayan mali yılda yerel muhasebe prensiplerine göre kaydetmemiş olduğu finansal varlık ve yükümlülükleri muhasebeleştiremez.

b. UMS-39, Riskten Korunma Muhasebesi:

UMS-39'da yer alan Riskten Korunma Muhasebesi için gerekli olan tüm koşullar UFRS açılış bilançosunda uygulanmalıdır.

Açıklayıcı bilgiler (Disclosures)

Daha önce GKMİ doğrultusunda ihtiyaç duyulmayan yeni birtakım açıklayıcı bilgiler (sektörel ve bölgesel bilgiler, hisse başına kar payı, durdurulan faaliyetler, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler, finansal enstrümanların rayiç değerleri) UFRS'ler doğrultusunda dipnotlarda gösterilmesi gerekirken, bazı açıklayıcı bilgiler (ilişkili kuruluşlarla ilgili açıklamalar) ise genişletilmiştir.

UMS-1 Mali Tabloların Sunumu, yalnızca bir döneme ait karşılaştırmalı bilginin tamamının sunulmasını gerektirmektedir. Eğer UFRS'lere ilk defa geçecek olan işletme, UFRS açılış bilanço tarihinden önceki döneme ait kısmi finansal bilgiye ilişkin açıklayıcı bilgi sunmak isterse bu bilginin de UFRS'lerle uygunluk içerisinde bulunma zorunluluğu yoktur. Bu uygunluk tamamen isteğe bağlıdır. Ancak eğer işletme, UFRS'lere geçiş döneminde birden fazla döneme ait karşılaştırmalı bilginin tümünü sunarsa elbette ki bu UFRS açılış bilançosunun tarihini değiştirecektir.

UFRS-1, GKMİ'den UFRS'lere geçişte işletmenin raporlanan finansal pozisyonu, finansal performansı ve nakit akışlarının ne şekilde etkilendiğini gösteren birtakım açıklayıcı bilgileri gerekli kılmaktadır. Bu açıklayıcı bilgiler:

1. Yerel Muhasebe Prensiplerine (GKMİ) ve UFRS'ye göre raporlanmış olan özkaynak mutabakatının, UFRS açılış bilanço tarihinde veya yerel muhasebe prensiplerine göre yapılmış en son raporlama döneminin sonunda yapılması,

31 Aralık 2005'de finansal raporlarında UFRS'lere ilk defa geçiş yapan işletmede mutabakat tarihleri 1 Ocak 2004 ve 31 Aralık 2004'tür.

2. Yerel Muhasebe Prensiplerine ve UFRS'ye göre hazırlanmış en son yıllık raporlama dönemine ait kar yada zarar mutabakatının yine aynı dönemde yapılması,

3. Yerel Muhasebe Prensiplerinden UFRS'lere geçiş sırasında fark edilmiş olan yanlışlıkların dipnotlarda açıklanması,

4. UFRS açılış bilançosu hazırlanırken kaydedilen veya güncelleştirilen kayıpların dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

31 Aralık 2005'de sona eren yıl için finansal tablolarında UFRS'lere ilk defa geçiş yapan bir işletmenin, 31 Aralık 2005'den evvelki döneme ait ara dönem mali tablolarında da açıklayıcı bilgiyi sunması gerekecektir: Eğer ki bu ara dönem finansal tabloları UMS-34 Ara Dönemlerde Finansal Raporlama ile uyum içerisinde hazırlanmışsa. UFRS yılık mali tablolarından önce hazırlanmış olan bu ara dönem mali tablolarında GKMİ'lerle karşılaştırmalı olarak muhasebe yöntemlerindeki değişiklikleri açıklayan notlara ve bir mutabakata ihtiyaç duyulmaktadır.

Ana işletme ve yavru işletmelerin UFRS'lere farklı tarihlerde geçmesi:

Ana işletme veya yatırımcı, yavru işletme veya yatırım yapılan işletmeden daha önce veya daha sonra UFRS'lere geçiş yaptığında UFRS-1 şu şekilde uygulanacaktır:

1. Eğer yavru işletme UFRS'lere şirket bazlı olarak hazırlamış olduğu finansal tablolarında bağlı olduğu gruptan daha önce geçerse konsolide finansal tablolarda da

UFRS'lere geçiş yapacak ancak; yavru işletmenin UFRS'lere ilk defa geçiş tarihi şirket bazlı olarak UFRS'lere geçmiş olduğu tarihtir.

2. Eğer grup UFRS'lere yavru işletmeden daha önce geçerse, bu durumda yavru işletme UFRS'lere ilk geçiş tarihi olarak ya grubun geçiş tarihini yada şirket bazlı olarak ilk defa geçeceği tarihi benimseyecektir.

3. Eğer grup ana işletmeden daha önce UFRS'lere geçerse bu durumda ana işletmenin UFRS'lere ilk geçiş tarih grubun geçiş tarihi olacaktır.

4. Eğer grup UFRS'lere iş ortaklıklarından daha önce geçerse bu durumda ortaklık, ya grubun geçiş tarihini yada şirket bazlı olarak ilk geçeceği tarihi benimseyecektir.

4.1.2.2.2. UFRS-2, Hisseye Dayalı Ödemeler Standardı

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [122]

---

[122] a.g.e., GREUNING, 2006, S. 83-90
Price Waterhouse Coopers, *"Share Based Payement, A Practical Guide To Applying IFRS 2",* PwC UFRS Yayınları, 2004.
Price Waterhouse Coopers, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2006",* PwC UFRS Yayınları, www.pwc.com/tr, 2006, S. 42
Deloitte, *"Share Based Payment, A Guide To IFRS 2",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2004.
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 57
Deloitte, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", UFRS Cep Kitapçığı 2006*, Deloitte UFRS Yayınları, www.deloitte.com, 2006, S. 23
www.ifrs-portal.com, 25.02.2007
www.iasplus.com, 25.02.2007
www.iasb.org, 27.05.2007

Bu standardın amacı; İşletmenin (özkaynağına dayalı veya diğer) finansal araçlarının fiyatlarına bağlı olarak belirlenen ve özkaynağına dayalı finansal araçlarının karşılığında veya borç üstlenerek mal veya hizmet tedarik ettiği işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin belirlenmesi olarak açıklanabilir.

Hisse bazlı ödemeler aşağıdaki işlemleri içerir:

- Hisse senedi, hisse senedi opsiyonları yada diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar (çalışanlara yada diğer taraflara sağlanan); yada
- Nakit olarak yada başka bir varlık yoluyla ödenecek tutarın işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçların bedeline bağlı olması.

Muhasebeleştirme ve ilk ölçüm

Hisse bazlı ödeme içeren bütün işlemler hakediş tarihi sonrasında varlık yada gider olarak tahakkuk ettirilir. Çalışanlar için özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemler, hak ediş tarihindeki makul değerleriyle; çalışanlarla ilgili olmayan işlemler ise, işletmenin ürünü veya hizmeti almış olduğu tarihteki makul değeriyle ölçülür.

Ürünün veya hizmetin makul değerinin tespit edilemediği durumlarda, örneğin personelden alınan hizmetlerde ürün veya hizmet ayrımı yapılamaması (mesela, özkaynağa dayalı finansal araçtan sağlanacak tutarın makul değerinden düşük olması), işletme hakedilmiş özkaynağa dayalı finansal aracın makul değerini kullanır. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri borcun makul değeriyle ölçülür.

Bütün hisse bazlı ödeme işlemleri gerçeğe uygun değer ölçüm esası kullanılarak mali tablolarda muhasebeleştirilir.

- Gider, alınan mal veya hizmet tüketildiğinde muhasebeleştirilir.

- Aynı kayda alım ve ölçüm standartları halka açık ve halka açık olmayan şirketler için geçerlidir.
- Temelde, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının karşılığı olarak bir malın veya hizmetin tedarik edilmesine ilişkin işlemler, söz konusu mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanır. Tedarik edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak hesaplanamadığı durumlarda karsı tarafa verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri kullanılır.
- Çalışanlar ve benzer hizmetleri sağlayanlar ile olan işlemlerde, tedarik edilen hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tahmin edilemediğinden işletmenin karşı tarafa verilen özkaynağa dayalı finansal araçlarının gerçeğe uygun değerini hesaplaması gerekir.
- Gerçeğe uygun değerinden hesaplanarak karsı tarafa hibe edilen özkaynağa dayalı finansal araç işlemlerindeki (çalışanlar ile olan işlemler gibi) gerçeğe uygun değer, veriliş tarihinde hesaplanır.
- Tedarik edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden hesaplanan işlemlerde gerçeğe uygun değer, söz konusu mal ve hizmetlerin alım tarihlerinde hesaplanır.
- Karşı tarafa hibe edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin referans alınması ile hesaplanan mal ve hizmetler için, UFRS-2 genel olarak, pazar şartları haricinde, hibenin kazanılmasına ilişkin şartların ilgili ölçüm tarihindeki hisse senetlerinin ve opsiyonların gerçeğe uygun değerleri hesaplanırken dikkate alınmayacağını belirtir. Onun yerine, hibenin kazanılmasına ilişkin şartlar, işlem tutarının ölçümüne dahil edilen özkaynağa dayalı finansal araçlar sayılarının ayarlanması suretiyle dikkate alınır; böylece, sonuç olarak, özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığı tedarik edilen mal veya hizmet tutarları nihai olarak hak kazanılan özkaynağa dayalı finansal araçların sayısı dikkate alınmak suretiyle kayda alınır.
- Mümkün olduğu sürece, karşı tarafa hibe edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri, söz konusu hibe edilen özkaynağa dayalı finansal araçların kural ve şartları da göz önünde bulundurulmak suretiyle

piyasa fiyatları aracılığıyla ölçülür. Piyasa fiyatlarının olmadığı durumlarda, işletme, özkaynağa dayalı finansal araçlarının gerçeğe uygun değerini bir değerleme modeli kullanarak tahmin eder. Bu değerleme modeli, bilgili ve istekli taraflar arasında emsal bedele göre gerçekleşebilecek bir işlemde, ölçüm tarihi itibariyle söz konusu finansal araçların olması gereken fiyatlarının tahminine dayandırılır. UFRS-2, hangi değerleme modelinin kullanılması gerektiğini belirtmez.

Bir işletmenin tedarik ettiği mal ve hizmetlerinin bir kısmının veya tamamının tanımlanamadığı durumda, hisse bazlı ödemeye dayalı işlemlerde UFRS 2'nin uygulandığı belirtilmektedir. İşletme, söz konusu tedarik edilen (veya sonradan tedarik edilecek) tanımlanamayan mal ve hizmetlerini, hisse bazlı ödeme işlemlerinin gerçeğe uygun değeri ile, herhangi tanımlanabilen mal ve hizmetlerinin gerçeğe uygun değeri arasındaki bir fark olarak hesaplamalıdır.

Müteakip ölçüm

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemeler müteakip ölçüme tabi değildir. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinden doğan borçlar her bilanço ve ödeme tarihinde yeniden ölçülmeli ve makul değerindeki değişiklikler ile birlikte kar yada zararla ilişkilendirilmelidir.

4.1.2.2.3. UFRS-3, İşletme Birleşmeleri Standardı

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya

çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [123]

İşletme birleşmeleri teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. Teşebbüs, yatırımcılarına getiri veya diğer iktisadi faydalar sağlamak amacıyla yapılan işlemler ve varlıklar bütünüdür. Hasılat girdiler, süreçler ve çıktılardan oluşur.

İşletme birleşmelerinin büyük bir çoğunluğunda "edinilen" olarak ifade edilen bir yada daha fazla işletmenin kontrolünü ele geçiren "edinen" bir işletme bulunmaktadır.

Kontrol, bir teşebbüs veya işletmenin finansal ve operasyonel faaliyetleri ile ilgili politikalarını kendine fayda sağlayabilecek şekilde yönetme gücüne sahip olmaktır. Bir işletmenin, teşebbüs olmayan bir yada birden fazla işletmenin kontrolünü ele geçirmesi durumunda bu işletmelerin bir araya getirilmesi bir işletme birleşmesi değildir. Bu nedenle işletme satın alma maliyetini tanımlanabilir varlık ve borçlar arasında birleşme tarihindeki makul değerlerine bağlı olarak dağıtmalıdır.

---

[123] a.g.e., GREUNING, 2006, S. 49-59

Ayten ERSOY, Ayşenur BUYRUK, *"İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı-(22) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)'e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi",* **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi,** Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005, S.13

Başak Ataman AKGÜL, *"Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması",* **MUFAD, Muhasebe ve Finansman Dergisi,** Sayı: 25, Ocak 2005.

Murat ERDOĞAN, *"İşletme Birleşmelerinde Şerefiye",* **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi,** Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005, S.42

Price Waterhouse Coopers, *"Acquisitions, Accounting and Transparency Under IFRS 3",* PwC UFRS Yayınları, 2004.

Price Waterhouse Coopers, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2006",* PwC UFRS Yayınları, www.pwc.com/tr, 2006, S. 50

Deloitte, *"Business Combinations, A Guide To IFRS 3",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2004.

Deloitte, *"IFRS in Your Pocket",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 60

Deloitte, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2006"*, Deloitte UFRS Yayınları, www.deloitte.com, 2006, S. 24

www.ifrs-portal.com, 25.02.2007

www.iasplus.com, 25.02.2007

www.iasb.org, 27.05.2007

İşletme birleşmeleri, yasal, vergisel ve diğer nedenlerle çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. İş birleşmesi bir işletmenin diğer bir işletmenin, net varlıklarını satın almasıyla; yükümlülüklerini üstlenmesiyle veya bir veya birden fazla işletme oluşturacak şekilde bir işletmenin bazı net varlıklarını satın alması şeklinde olabilir. Bu iş birleşmesi özkaynağa dayalı finansal araç ihracı ya da nakit, nakit benzeri veya diğer varlıkların veya bunların karmasından oluşan varlıkların transferiyle gerçekleşebilir. Bu işlem, birleşecek olan işletmelerin hissedarları arasında olabileceği gibi bir işletme ile diğer işletmenin hissedarları arasında da olabilir. İşletme birleşmesi, birleşen işletmeleri kontrol edecek yeni bir işletmenin oluşturulması, (yeni bir işletme kurulur ve iş birleşmesini etkileyecek şekilde hisse çıkartır) bir veya birden fazla birleşen işletmenin net aktiflerinin bir diğer işletmeye transfer edilmesi veya birleşen işletmelerde bir veya birkaçının yeniden yapılandırılması şeklinde olabilir.

Birleşme hangi şekilde olursa olsun, (22) numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına göre iki yöntem vardır. Bunlar; Satın Alma ve Çıkarların Birleştirilmesi Yöntemleridir. IFRS-3'e göre ise tüm işletme birleşmeleri için tek bir yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntem Satın alma yöntemidir. Yöntem UMS-22'de de yer almaktadır. Ancak UFRS-3'de UMS-22'ye nazaran birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Yapılmış olan bu düzenlemeler; şerefiyenin tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi, birleşme maliyetinin dağıtımında kullanılacak yöntemler, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve şarta bağlı borçların muhasebeleştirilmesinden oluşmaktadır.

Satın alma yöntemi

UFRS 3 kapsamındaki bütün işletme birleşmeleri satın alma yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilmelidir. Edinen işletme, birleşme maliyetini birleşme tarihinde ölçmeli ve (edinilen işletme üzerinde etkin olarak kontrolü elde ettiği tarih) edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlık ve borçlarının makul değeri ile karşılaştırmalıdır. Bu ikisi arasındaki fark şerefiyeyi temsil eder.

Birleşme maliyeti ödenen nakit yada değişim işlemi tarihindeki (yatırımın mali tablolarda gösterildiği tarih) nakit olmayan varlıkların direk ilişkilendirilebilir maliyetleri de dahil olmak üzere, makul değeridir. Ödeme aracı olarak çıkarılmış hisseler, işlem tarihinde makul değerleriyle ölçülmelidir. Borsada işlem gören özkaynağa dayalı araçların ilan edilmiş fiyatları sığ bir piyasa olmadıkça o aracın makul değerini gösteren en önemli delildir ve istisnai durumlar hariç bu değer kullanılmalıdır. İstisnai durumlarda alternatif değerleme yöntemleri kullanılabilir. Kontrol tek bir değişim işlemi ile elde ediliyorsa, işlem tarihi birleşme tarihi ile aynıdır. İşletme birleşmesinin birden fazla değişim işleminden oluşması durumunda karmaşık kurallar uygulanır. Her bir değişim işleminde oluşabilecek şerefiye değişim tarihindeki maliyet ve makul değer bilgileri kullanılarak ayrı ayrı hesaplanmalıdır. Edinilen kalemlerin muhasebeleştirme kriterleri şöyledir:

- Maddi olmayan duran varlıklar dışındaki varlıklar; varlıkla ilgili gelecekteki iktisadi faydalardan edinen işletmenin faydalanmasının muhtemel olduğu ve varlıkların makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda;
- Koşullu yükümlülükler dışındaki borçlar, somut iktisadi faydalardan oluşan kaynakların yükümlülükleri karşılamak amacıyla çıkışının muhtemel olduğu ve borçların makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda;
- Maddi olmayan duran varlıklar yada koşullu yükümlülükler makul değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebilir ise muhasebeleştirilmelidir.

Birleşme tarihinde belirlenen makul değerlerin sonradan doğrulanması için bir yıllık bir süre mevcuttur. Birleşme tarihinden itibaren 12 ay içinde tanımlanabilir varlık ve borçlara bir düzeltme uygulanmışsa, bütün ilgili bakiyeler geriye dönük olarak düzeltilmelidir. İlk muhasebeleştirme işleminin tamamlanmasından sonra ancak önemli bir hatanın düzeltilmesiyle şerefiye veya negatif şerefiyeye gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Ana ortaklık dışı payları, net varlıkların makul değerleri üzerindeki payları oranında kaydedilir. Şerefiye ana ortaklık dışı payları ile ilişkilendirilmez. Şerefiye (elde etme maliyetinin edinen işletmenin varlıkları, borçları ve koşullu yükümlülükleri makul değerlerindeki payından fazla olan tutarı) maddi olmayan duran varlık olarak sınırlandırılmalı ve yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır. Şerefiye amortismana tabi değildir. Negatif şerefiye yönetimin tanımlanabilir kalemleri ölçümlemesi ve işletme birleşmesinin maliyetini yeniden değerlendirmesinin ardından derhal gelir tablosuna kaydedilmelidir.

Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi

Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi UFRS kapsamında değildir. İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde iki ana yöntem mevcuttur: Bunlar, satın alma yöntemi ve yararların birleştirilmesi yöntemidir. Yönetim ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesinde satın alma yöntemi yada yararların birleştirilmesi yöntemini seçebilir. Metot seçildikten sonra tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. İlişkili taraflarla yapılan işlemler finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır.

Konsolide finansal tablolar

Bağlı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmelerdir. Kontrol bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve operasyonel faaliyetleriyle ilgili politikalarını yönetme gücüdür. Bir yatırımcının yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 50 yada daha fazlasını elinde tutması durumunda kontrolünün bulunduğu kabul edilir, aksi açıkça ortaya konulduğu takdirde bu varsayım reddedilebilir.

Tüm bağlı ortaklıklar konsolidasyona tabi tutulmalıdır. Bir bağlı ortaklık net varlıklar ve operasyonlar devralındığından itibaren, yani kontrol edilene geçtiği tarihten itibaren konsolidasyona alınmalıdır. Bir veya daha fazla bağlı ortaklığa sahip bir işletme (ana ortaklık); kendisinin de bir bağlı ortaklık konumunda olması (bütün hissedarların onayına tabidir); borçlanma veya özkaynağa dayalı finansal araçlarının

halka açık bir piyasada işlem görmüyor olması, veya halka açılma niyetinin olmaması durumunda, nihai yada ara ana ortaklığın UFRS konsolide mali tablosu yayınlanmadıkça, konsolide finansal tablo sunmalıdır.

Birleşme tarihinden itibaren ana ortaklık edinilen işletmenin finansal performansını konsolide gelir tablolarına dahil etmeli ve edinilen varlık ve borçları makul değerleri üzerinden devir işleminden kaynaklanan şerefiyeyi içerir şekilde konsolide bilançosuna yansıtmalıdır. istisna olarak alım-satım amacıyla elde tutulan duran varlıklar UFRS-5'e göre sınıflandırılmalıdır. Bu varlıklar makul değerlerinden satış maliyetleri düşülerek gösterilmelidir.

Ana ortaklığın konsolide olmayan (solo) finansal tablolarında, bağlı ortaklıklardaki yatırımlar maliyet değerleriyle veya UMS-39'da belirtilen finansal varlıklara uygun şekilde gösterilmelidir.

Özel amaçlı işletmeler

Özel amaçlı işletme (ÖAİ) dar kapsamlı, iyi tanımlanmış bir amacı gerçekleştirmek için kurulmuş bir işletmedir. Kuruluşundan sonra hiçbir tarafın işletmenin operasyonları hakkında karar alma yetkisine sahip olmadığı, önceden belirlenmiş bir şekilde faaliyet gösteren işletmelerdir.

Bir işletme, özel amaçlı işletmeyi kontrol ettiğine dair göstergeler olduğunda konsolide edebilir. Kontrol, ÖAİ'nin faaliyetlerinin önceden belirlenmesi yoluyla veya başka bir şekilde ortaya çıkabilir. Bir işletme, ÖAİ'nin faaliyet ve varlıkları ile ilgili risk ve getirilerinden önemli ölçüde etkileniyorsa, işletmenin ÖAİ üzerinde kontrole sahip olduğu varsayılabilir.

İştirakler

İştirak yatırımcı işletmenin, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir. Önemli etki, yatırım

yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına kontrol edememe gücünü ifade etmektedir.

Bir yatırımcının yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 yada daha fazlasını elinde tutması durumunda önemli etkisi bulunduğu kabul edilir, oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir; aksi açıkça ortaya konulduğu takdirde bu varsayımlar reddedilebilir.

Eğer iştirak alım satım amacıyla elde tutulan kıymet kapsamına girmiyorsa, bütün iştirakler özkaynak metodu ile muhasebeleştirilmelidir. Özkaynak yöntemine göre, iştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilir, sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar yada zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır yada azaltılır.

İştirak yatırımları bilançoda ayrı bir satır ve duran varlık olarak sınıflandırılır (birleşme işleminden kaynaklanan şerefiye tutarını içerecek şekilde). İştiraklerdeki yatırımlar UMS-39'da yer alan değer düşüklüğü göstergelerinin varlığı durumunda UMS-36'da belirtilen değer düşüklüğü kurallarına tabidir. Bir yatırımcının iştirakindeki payına düşen zararın defterlerdeki yatırım tutarını aşması durumunda; yatırımcının iştirake fon aktarma yükümlülüğü yada destek verme taahhüdü bulunmadığı durumlarda yatırımın defterlerdeki değeri sıfıra indirilir ve ilave zararın muhasebeleştirilmesine son verilir Yatırımcı bu tür yükümlülüklere sahip ise yatırımındaki payı oranındaki zararları muhasebeleştirmeye devam eder. Bir iştirakin devamlılık gösteren zararları, ilgili iştirakten olan alacaklara değer düşüklüğü ayrılması için geçerli kanıt olarak değerlendirilmelidir.

Yatırımcının konsolide olmayan (solo) finansal tablolarında iştiraklerdeki yatırımlar UMS-39 finansal varlıklara uygun olarak maliyet değeri üzerinden gösterilmelidir.

İş ortaklıkları

İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir. Müşterek kontrol bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bir ortak; yatırımını, ortaklığın türüne göre muhasebeleştirmelidir: müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar, veya müştereken kontrol edilen işletmeler.

Müştereken kontrol edilen işletmeler

İş ortaklıklarının en yaygın türü müştereken kontrol edilen işletmelerdir. Ortak girişimci bu tip işletmeleri konsolide finansal tablolarında payı oranında oransal konsolidasyona tabi tutarak (temel yöntem) veya özsermaye metodu (alternatif yöntem) uygulayarak raporlar. Oransal konsolidasyon yöntemi ortak girişimcinin her bir varlık, borç, gelir ve gider kalemindeki pay oranının satır satır ortak girişimcinin finansal tablolarındaki benzer kalemlerle birleştirilmesi veya ayrı birer kalem olarak raporlanması yöntemdir. Payın satılmaya hazır değer olarak sınıflandırılmadığı durumlarda bu yöntemlerden biri izlenmelidir. Müştereken kontrol edilen bir işletmedeki pay karşılığı, varlıkların devredilmesi sonucu elde edilen kar ve zararlar; varlık ile ilgili önemli risk ve getirilerin iş ortaklığına devredilmediği, kar ve zararın güvenilir bir şekilde ölçülemediği yada ticari işlemin özünün gerçekleşmediği durumlar haricinde, ortak girişimcinin payı oranında tahakkuk ettirilmelidir. Ortak girişimcinin nakit olarak yada parasal olmayan farklı bir ek fayda sağlaması durumunda, bu işlemden kaynaklanan karın uygun orandaki kısmı ortak girişimci tarafından gelir olarak kaydedilmelidir.

Müştereken kontrol edilen faaliyetler

İki veya daha fazla ortak girişimci faaliyetlerini, kaynaklarını ve uzmanlıklarını belirli bir ürünün ortaklaşa üretimi, pazarlanması ve dağıtımı için birleştirebilir ve üretim sürecinin farklı aşamaları her bir ortak girişimci tarafından yürütülebilir.

Her bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki katılım payları ile ilişkili olarak kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği yükümlülükler ve katlandığı giderler ile iş ortaklığının mal ve hizmet satışından kazanılan gelirlerdeki payını finansal tablolarına yansıtır.

Müştereken kontrol edilen varlıklar

Bazı iş ortaklıkları, müştereken kontrol ile birlikte çoğu kez iş ortaklığının amaçları için iş ortaklığına verilmiş veya bunun için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan, ortak girişimcilerin bir yada daha fazla varlığının ortak mülkiyetini kapsar.

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak; payı oranında sınıflandırılmış varlıklar, üstlendiği yükümlülükleri, iş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülükler, iş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerinden payına düşen kısmını ve bu ortaklıkla ilgili katlandığı giderleri finansal tablolarına yansıtır.

Tanımlanabilir varlık ve borçların işletme birleşmelerinde mali tablolara hangi değerle alınacağı yada alınmayacağının tespiti önemlidir. Bu duruma göre tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerlerinin belirlenmesi gerekir.

Makul değer, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyatı veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağı ifade etmektedir. Makul değerlerin tespit edilmesi bazı durumlara göre değişebilmektedir. Örneğin; arsa ve binalar ile bunların dışındaki maddi varlıkların makul değeri genellikle piyasa değerleridir. Bu değer de, bilirkişilerce tespit edilir.

İktisap edilen tanımlanabilir varlık ve borçların makul değerlerinin belirlenmesi aşağıdaki gibidir:

- Pazarlanabilir menkul kıymetlerin makul değeri cari piyasa değerleri üzerinden belirlenir.
- Pazarlanamaz menkul kıymetlerin makul değerleri, benzer niteliklere sahip diğer işletmelerin benzer menkul kıymetlerinin fiyat/kazanç oranları, temettü getirileri ve beklenen büyüme oranları dikkate alınarak tahmin edilen değerleri üzerinden belirlenir.
- Alacakların makul değerleri, uygun cari faiz oranları kullanılarak hesaplanan tahsil edilecek tutarların bugünkü değerleri ile belirlenir, bu tutardan alacakların tahsil edilememesi durumunda oluşacak zararlar için ayrılan karşılıklar ve tahsilat giderleri düşülür. Kısa vadeli alacaklarda nominal değer ile iskontolu değer arasındaki fark önemli değilse iskonto yapılması şart değildir.
- Stokların makul değeri, mamuller ve ticari mallar için satış fiyatlarından elden çıkarma maliyeti ile iktisap edenin satış çabasına karşılık ayıracağı makul bir kar payının düşülmesi suretiyle, yarı mamuller için ise, satış fiyatından işin bitirilebilmesi için oluşacak ek maliyet, elden çıkarmanın maliyeti ve işi bitirme ve satma çabasına karşılık ayrılmış olan makul bir kar payının benzer mamul karlılığı da göz önünde bulundurularak düşülmesi suretiyle, hammadde için de yenileme maliyeti üzerinden belirlenir.
- Arazi, arsa ve binaların makul değeri piyasa değerleri üzerinden belirlenir.
- Makine ve teçhizatların makul değeri, değer biçme çalışmasıyla saptanan piyasa değeriyle belirlenir. Devam eden ticari faaliyetlerde kullanılmayan makine ve teçhizatın piyasa değeri söz konusu makine ve teçhizatın işletmeye özgü olması yada nadir olarak satılması nedeniyle belirlenemiyorsa, amortismana tabi tutulmuş yenileme maliyeti üzerinden belirlenir.
- Maddi olmayan duran varlıkların makul değeri IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardındaki açıklamalar doğrultusunda aktif piyasa referans alınarak, böyle bir piyasa yok ise işletmenin o aktifi, bilgili ve istekli taraflar arasında muvazaadan ayrı olarak el değiştirmesi durumunda

ve gerçekçi mevcut bilgiler doğrultusunda ödenmesi gerekecek tutar üzerinden belirlenir.

- Net personele sağlanan fayda için varlıklar veya borçlar için tanımlanmış fayda planları, bu plan doğrultusunda ayrılacak karşılıkların (kıdem tazminatı gibi) çalışanlar tarafından bilanço tarihi itibarıyla kıst olarak hak edilmiş tutarlarının, tahmin edilen bugünkü değerine getirilmesi yoluyla belirlenecektir. Bu tahminlerin aktüeryal teknikler kullanılarak yapılması ve gelecekte oluşacak yükümlülük tutarlarının, gerçek bir iskonto oranı ile reeskonta tabi tutulması gerekir.
- Vergi varlık ve yükümlülüklerinin makul değeri, birleşmiş işletme yada grubun bakış açısı ile iktisaptan kaynaklanan net kar veya zarar nedeniyle ortaya çıkacak mali zarar kaynaklı vergi menfaatlerinin veya ödenecek vergilerin tutarları üzerinden belirlenir. Vergi varlık veya yükümlülüğü tanımlanabilir aktif ve pasiflerin gerçek değerleri üzerinden değerlenmesinin etkileri de göz önüne alınarak hesaplanır ve iskontoya tabi tutulmaz. Vergi alacakları işletme birleşmesi öncesi kayda alınmayan ertelenmiş vergilerin birleşme sonrası IAS-12 Gelir Vergileri Standardı ile uyumlu olarak bu standartta belirtilen kayda alma kriterlerine uygun hale gelmesi neticesinde oluşan ertelenmiş vergi alacaklarını da içerir.
- Kısa vadeli borçlar ve borç senetleri, uzun vadeli borçlar, yükümlülükler, tahakkuklar ve diğer ödenecek tazminatların makul değeri, yükümlülükleri karşılamak için ödenecek tutarların cari faiz oranları kullanılarak hesaplanan bugünkü değerleri üzerinden belirlenir.
- İktisap edilenin ivazlı sözleşmeleri ve diğer yükümlülüklerinin makul değeri belirlenen yükümlülükleri karşılamak için ödenecek tutarlarının cari faiz oranları dikkate alınarak hesaplanmış bugünkü değeri üzerinden belirlenir.
- İktisap edilenin faaliyetlerinin iptali veya azaltılmasıyla ilgili ayrılan karşılıklar için makul değer, IAS-37'deki değerlere göre belirlenir.

Satın alma yönteminde, iktisap edilen işletme normal varlık alımlarına uygulanan ilkelere benzer şekilde muhasebeleştirilerek, iktisap edenin kayıtlarında

TDHP'nda duran varlıklar hesap sınıfından *245 Bağlı Ortaklıklar* Hesabında izlenir. İktisap *maliyet değeri* üzerinden muhasebeleştirilir. İktisabın muhasebeleştirilmesi kontrolün elde edildiği zaman başlamakla birlikte, muhasebeleştirme sırasında değişim işleminin olduğu tarihte belirlenen maliyet ve makul değer bilgileri kullanılır.

Bir maddi olmayan varlığın makul değeri aktif piyasa referans alınarak belirlenemiyorsa, iktisap tarihinde o maddi olmayan varlığın kayıtlı değeri, iktisapta negatif şerefiye yaratmayacak veya negatif şerefiyeyi arttırmayacak şekilde belirlenir.

Satın alma türü birleşmelerde, satın alan işletme, satın alınan işletmeyi, temelde, herhangi bir varlık alımı gibi kaydeder. Satın alma tarihinden itibaren satın alan alıcı işletme, satın alınan işletmenin gelir ve giderleri ile varlık ve kaynaklarını kendi mali tablolarında, standartta belirlenen koşullara uygun olarak muhasebeleştirerek raporlamalıdırlar. Bu yönteme göre işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde öncelikle şunlar dikkate alınmalıdır.

- İktisap Tarihi,
- İktisap Maliyetinin Tespiti,
- Tanımlanabilir Varlık ve Kaynakların Kayıtlanması,
- Şerefiye ve Birleşme Maliyetini Aşan Kısım,
- Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kayıtlanması,
- Azınlık Payları

Satın alma bedelinin ödenmesi ertelenmişse, iktisabın maliyetinin belirlenmesinde tutarın bugünkü değeri ödeme anındaki prim veya indirimler de dikkate alınarak hesaplanır. İktisabın maliyeti belirlenirken, iktisap eden tarafından çıkarılan hisse senetleri makul değerleri ile değerlenir. Bu hisse senetlerinin değişim tarihindeki piyasa fiyatı *makul değer* olarak esas alınır. Ancak piyasa fiyatlarındaki makul olmayan dalgalanmalar ve piyasanın dar olması nedeniyle piyasa fiyatının güvenilir bir gösterge olmadığı veya menkul kıymetlerin piyasada işlem görmediği

durumlarda iktisap eden tarafından çıkarılan menkul kıymetin makul değeri, bu kıymeti ihraç eden işletmenin makul değeri içindeki veya iktisap edilen işletmenin makul değeri içindeki nispi payından hangisi daha net saptanabiliyorsa o değer esas alınarak tahmin edilir. Fiyatların sadece belirli bir tarihte güvenilir olmaktan çıktığı durumlarda ise, bu tarihten önce ve sonra oluşan piyasa fiyatları makul bir dönem için izlenerek piyasa fiyatı belirlenir. Satın alma bedelinin iktisap edilen işletmenin hissedarlarına hisse senedi yerine nakit olarak ödendiği durumda ödenen nakdi tutar makul değer olarak kabul edilir. İktisap maliyeti bağımsız bir değerleme raporuna bağlı olarak da belirlenebilir.

İktisap edenin, iktisap ile ilgili tescil ve hisse basım masrafları ile muhasebecilere, hukuk danışmanlarına, değerleme çalışması yapanlara ve diğer danışmanlara iktisapla ilgili olarak verilen ücretler direkt giderleri diğer bir deyişle *elde etme maliyeti*ni oluşturmaktadır. Genel yönetim giderleri ve doğrudan iktisap ile ilişkilendirilemeyen diğer giderler, iktisap maliyetine eklenmez ve oluştuğu dönemde gider olarak mali tablolara alınır.

Standartta, maddi olmayan duran varlıklarda şerefiyelere ilişkin olarak, işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiyenin itfa edilmeyeceği belirtilmiştir. Bunun yerine iktisap eden yıllık olarak değer düşüklüğünü test edecek veya daha sıklıkla, şartlar ve olaylardaki değişiklikler değer düşüklüğünü gösteriyorsa 36'nolu standart "Varlıklarda Değer Düşüklüğüne" bağlı olarak test edecektir. Böylelikle mülga UMS-22'de belirtilen, şerefiyenin faydalı ömür boyunca sistematik olarak itfa edilmesi hükmü yürürlükten kalkmıştır.

4.1.2.2.4. UFRS-4, Sigorta Sözleşmeleri Standardı

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken

kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [124]

UFRS-4, 1 Ocak 2005 ve sonrasında başlayan dönemler için uygulanabilir ve çıkarılan sigorta sözleşmeleri ve teminat altındaki reasürans sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Ayrıca sigorta ve reasürans sözleşmeleri ile ilgili maddi olmayan duran varlıkları da kapsar (ertelenmiş iktisap maliyetleri gibi). UFRS-4 sigorta sözleşmesini gelecekteki belirsiz bir olayın (sigorta konusu olay) sigortalıyı olumsuz bir şekilde etkilemesi halinde sigortalının zararını tazmin etmeyi kabul ederek bir tarafın (sigortacı) diğer taraftan (sigortalı) önemli bir sigorta riskini kabul ettiği sözleşme olarak tanımlar. Sigorta riski sigortacının, belirsiz bir olayın sigortalıyı olumsuz bir şekilde etkilemesi halinde sigortalıya tazminat ödeme yükümlülüğüdür. Sigortalının kendisinin bir sigortacı olması ve gelecekteki kesin olmayan olayın kendisinin çıkardığı sigorta kontratından doğması durumunda kontrat reasürans kontratı olur.

UFRS-4 ayrıca finansal araçların sunum, tahakkuk ve ölçümlerini isteğe bağlı katılım şeklini de içerir. Bu araçların kamuya açıklama şartları UMS-32 (ve 1 Ocak 2007'den itibaren geçerli olmak üzere UFRS-7) altında açıklanmıştır. isteğe bağlı katılım özelliği, sigortacının garanti edilen getiriye ek olarak kendi isteğine bağlı olarak sigorta sözleşmesi sahiplerine sağladığı haklardır. Değerlemesi ilgili varlıkların sözleşmede belirtilen gerçek getirisi (yada benzer değişkenler) üzerinden yapılır.

---

[124] a.g.e., GREUNING, 2006, S. 91-95
Price Waterhouse Coopers, *"International Financial Reporting Standards, A Pocket Guide 2006"*, PwC UFRS Yayınları, 2006, S. 46
Price Waterhouse Coopers, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2006"*, PwC UFRS Yayınları, www.pwc.com/tr, 2006, S. 45
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 61
Deloitte, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2006"*, Deloitte UFRS Yayınları, www.deloitte.com, 2006, S. 26
www.ifrs-portal.com, 25.02.2007
www.iasplus.com, 25.02.2007
www.iasb.org, 27.05.2007

UFRS-4 kapsamındaki sigorta tanımına uyan bütün kontratlar (spesifik olarak UFRS-4 kapsamı dışında tutulanlar hariç) işletmenin mevcut muhasebe politikalarının uygulanmasına izin vermekle birlikte aşağıdakilerin uygulanması gerekmektedir;

1) İşletme yükümlülük yeterlilik testi uygulamalı ve varsa zararı gelir tablosunda göstermelidir.

2) İşletme reasürans varlıklarında değer düşüklüğünün olup olmadığını değerlendirmeli varsa zararı gelir tablosunda göstermelidir.

3) Gelecekte yapılacak sözleşmelere ilişkin olası hasar karşılıkları, yükümlülük olarak muhasebeleştirilmemektedir (afet poliçesi karşılıkları ve denkleştirme karşılıkları gibi).

4) Reasürans sözleşmelerinden doğan gelir veya giderler, ilgili sigorta sözleşmesinden doğan gider veya gelir kalemi ile netleştirilemez.

5) Sigorta borcu ancak ortadan kalktığında, yani sözleşmede belirtilen yükümlülüğün ödenmesi veya iptal olması yada süresinin dolması halinde, bilançodan çıkartılır. Sigortacılar, belirli şartlar sağlandığında sigorta sözleşmelerinin içerdiği dönüştürülebilir türev ürünlerini ayırmak ve makul değeri ile değerlemekten muaf tutulmuşlardır. Fakat, sigorta ve reasürans sözleşmelerindeki birikimli unsurlar, işletmenin muhasebe politikaları başka bir şekilde bütün yükümlülük ve haklara ilişkin tahakkukların muhasebeleştirilmesini gerektirmedikçe ayrıştırılmalı ve UMS-39'a uygun olarak ölçümlenmelidir.

UFRS-4 hangi işletmelerin UFRS-4 kapsamındaki sözleşmeler için muhasebe politikalarını değiştirebileceklerinin çerçevesini belirlemiştir. Üstün gelen ilke değişiklikleri, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar alma ihtiyaçlarına yönelik daha fazla bilgi veriyorsa ve bu ihtiyaçlar açısından finansal tabloları daha az güvenilir yapmıyor veya daha güvenilir hale getiriyorsa uygulanmalıdır. UFRS-4,

sigorta ve reasürans sözleşmelerine ilişkin tutar, zamanlama ve kontratlardan doğan nakit akışlarının belirsizliğini içeren detaylı açıklamaları zorunlu kılmıştır.

4.1.2.2.5. UFRS-5, Satışa Sunulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [125]

Duran varlıkların (elden çıkarılacak duran varlık grubu) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması için: duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi yoluyla ile geri kazanılacak olması; ilgili varlığın bu tür varlıkların satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması (uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış, varlık makul değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor ve satışın, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış olması bekleniyor) gerekir. Elden çıkarılacak duran varlık grubu, satış ile veya tek bir işlem içerisinde, ilgili varlıklarla doğrudan ilişkili borçlar ile beraber elden çıkarılır. Satış amaçlı elde

[125] a.g.e., GREUNING, 2006, S. 234-239
Price Waterhouse Coopers, *"International Financial Reporting Standards, A Pocket Guide 2006"*, PwC UFRS Yayınları, 2006, S. 44
Price Waterhouse Coopers, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2006"*, PwC UFRS Yayınları, www.pwc.com/tr, 2006, S. 43
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005, S. 61
Deloitte, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2006"*, Deloitte UFRS Yayınları, www.deloitte.com, 2006, S. 26
www.ifrs-portal.com, 25.02.2007
www.iasplus.com, 25.02.2007
www.iasb.org, 27.05.2007

tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan varlıklar (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu):

a) Defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş makul değerlerinden düşük olanı ile ölçülür;

b) Amortisman veya itfaya tabi tutulmaz;

c) Bilançoda ayrı olarak gösterilir.

Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eden, elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan kısmıdır. Ayrıca yeniden satış amacı ile alınmış bağlı ortaklık da olabilir. Bir faaliyet; satış amaçlı elde tutulan varlık sınıflandırmasına alınabilmek için gerekli kriterleri sağlamasıyla veya işletmenin faaliyeti elden çıkarmasıyla, durdurulan bir faaliyet olarak sınıflandırılabilir. Bilanço tarihine kadar veya sonrasında, sınıflandırma için gerekli kriterler sağlanamıyorsa, geçmişe dönük sınıflandırma yapılamaz.

Durdurulan faaliyetler, gelir tablosunda ve nakit akım tablosunda ayrı olarak gösterilmelidir. Durdurulan faaliyetlerle ilgili dipnotlarda ek açıklama zorunluluğu vardır.

4.1.2.2.6. UFRS-6, Yer altı Kaynaklarının Arama Çalışmaları ve Değerlemesine İlişkin Standart

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya

çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [126]

UFRS-6, 1 Ocak 2006 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde yürürlüğe girmiştir ve erken uygulanması teşvik edilmektedir. İşletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanır; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını kapsamaz. (Örneğin; işletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yada bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonraki faaliyetleri). UFRS-6 kapsamı dışında kalan faaliyetler, ilgili standartlara göre muhasebeleştirilmelidir (UMS-16, UMS-37 ve UMS-38 gibi). UFRS-6 geçici bir çözüm niteliğindedir. IASB maden sektörü ile ilgili muhasebe politikaları ve standartları konusunda henüz görüş birliği içerisinde değildir. Ancak mevcut durumda, araştırma ve değerlendirme maliyetlerinin muhasebesinde UFRS-6 hükümleri uygulanmaktadır.

UFRS-6, maden işletmelerine araştırma ve değerlendirme maliyetlerini kapitalize etmeye yönelik uyguladıkları mevcut muhasebe politikalarını devam ettirmelerine izin vermektedir. UFRS-6 Kavramsal Çerçeve'de açıklanan gelecekte ortaya çıkabilecek olası ekonomik fayda kavramından farklı olarak mineral ve maden çalışmalarına ilişkin giderlerin çok daha erken kapitalize edilmesine olanak tanır.

---

[126] a.g.e., GREUNING, 2006, S. 278-283
Price Waterhouse Coopers, *International Financial Reporting Standards, A Pocket Guide 2006",* PwC UFRS Yayınları, 2006, S. 49
Price Waterhouse Coopers, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2006",* PwC UFRS Yayınları, www.pwc.com/tr, 2006, S. 48
Price Waterhouse Coopers, *"Real Time IFRSs In The Mining Sector",* PwC IFRS Publications, 2006, S. 7-9
Deloitte, *"IFRS 6 Exploration For and Evaluation Of Mineral Resources Special Edition"*, IAS Plus., Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005.
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket 2007"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2007, S. 33
Deloitte, "*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2006"*, Deloitte UFRS Yayınları, www.deloitte.com, 2006, S. 27
www.ifrs-portal.com, 25.02.2007
www.iasplus.com, 25.02.2007
www.iasb.org, 27.05.2007

Ancak şunu dikkate almak gerekir ki; UFRS-6 yalnızca araştırma ve değerlendirme maliyetlerini kapsar, geliştirme maliyetlerini kapsamaz.

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi ile ilgili kabul edilen politika UMS-8 paragraf 10 ile uyumlu olmalıdır. Seçilen muhasebe politikası uygun ve güvenilir sunumu sağlamalıdır. UMS-8 paragraf 11 ve 12'nin uygulanması gerekli değildir. Bir işletme araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikalarını; eğer değişiklik, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar almalarında daha fazla bilgi veriyorsa ve bu ihtiyaçlar açısından finansal tabloları daha az güvenilir yapmıyor veya daha güvenilir hale getiriyorsa yada söz konusu ihtiyaçlar açısından daha az bilgi veren bir sonuç doğurmuyorsa, değiştirebilir.

Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile kaydedilir. Bir işletme, araştırma ve değerlendirme varlıklarını elde ettiği varlıkların niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırma tutarlı olarak uygulanır.

Aşağıdaki faaliyetlere ilişkin harcamalar, araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk ölçümünde varolabilecek giderlerdendir;

- Araştırma hak edişleri,
- Topoğrafik, Jeolojik, Jeokimyasal ve Jeofizik çalışmalar,
- Araştırma amaçlı delme çalışmaları,
- Araştırma amaçlı kuyu kazma çalışmaları,
- Modelleme çalışmaları,
- Mineral kaynak bulmaya yönelik teknik fizibilite ve ticari sürdürülebilirlik ile ilgili geliştirme faaliyetleri.

Aşağıdaki faaliyetlere ilişkin harcamalar ise araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk ölçümünde dikkate alınamayacak giderlerdendir;

- Mineral kaynak bulmaya yönelik teknik fizibilite ve ticari sürdürülebilirlik ile ilgili geliştirme faaliyetleri sonrası yürütülen kaynak geliştirme çalışmaları,
- Yönetimsel ve diğer genel giderler.

İşletme araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk kayda alınmasından sonra varlıklara niteliklerine göre UMS-16 veya UMS-38'e uygun olacak şekilde maliyet modeli veya yeniden değerleme modeli uygulayabilir. Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, araştırma ve geliştirme varlığı artık maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi olarak sınıflandırılamaz.

Bilgiler ve koşullar defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aştığını gösterdiğinde, araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Varlıklarla ilgili, araştırma ve değerlendirme grubu dışına sınıflandırılmadan önce değer düşüklüğü olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının nakit yaratan birimler yada bölümlerden büyük olmayan nakit yaratan birim grupları bazında bölüştürülmesi dışında, değer düşüklüğü UMS-36'ya uygun olarak ölçülmeli, sunulmalı ve açıklanmalıdır.

İşletme yönetimi araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikaları, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlenmesinden kaynaklanan; varlıklar, borçlar, gelir ve giderler ile faaliyetlerden ve yatırımlardan kaynaklanan nakit akışlarını dipnotlarda açıklamalıdır.

4.1.2.2.7. UFRS-7, Finansal Araçlar: Tam Açıklama

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken

kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [127]

UFRS-7, 1 Ocak 2007 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. Bu standart, UMS-30 ve UMS-32 standartlarına ilişkin açıklama gerekliliklerinin yerini almıştır. Standardın amacı, finansal araçların isletmeler için olan önemi, söz konusu araçların yarattığı risklerin esası ve kapsamı ile işletmenin ortaya çıkan riskleri nasıl ele alacağı hususlarının değerlendirilmesine dair mali tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla yapılacak kamuoyu açıklamalarının belirlenmesidir.

Bu standart, finansal araçların işletmenin mali durumu ve performansı için olan önemine ilişkin bilgilerin kamuoyuna açıklanmasını gerektirir. Bu bilgiler aşağıdakileri kapsar:

- Finansal varlıklar ve finansal yükümlülüklerin sınıflandırılmasına ilişkin bilgiyi de içeren bilançoya yönelik açıklamalar, gerçeğe uygun değer opsiyonunun kullanıldığı özel açıklamalar, yeniden sınıflandırmalar, bilanço dışı bırakma, varlıkların rehnedilmesi, saklı türev ve sözleşme şartlarının ihlallerine ilişkin açıklamalar,

---

[127] a.g.e., GREUNING, 2006, S. 284-298
Price Waterhouse Coopers, *"Financial Instruments Under IFRS, Revised IAS 32 and IAS 39 and IFRS 7, Second Edition"*, PwC IFRS Publications, www.pwc.com/tr, 2006.
Price Waterhouse Coopers, *"International Financial Reporting Standards, A Pocket Guide 2006"*, PwC UFRS Yayınları, 2006, S. 46-47
Price Waterhouse Coopers, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2006"*, PwC UFRS Yayınları, www.pwc.com/tr, 2006, S. 48
Deloitte, *"IFRS in Your Pocket 2007"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2007, S. 34
Deloitte, *"International Financial Reporting Standards, IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures, A Disclosure Checklist"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005.
Deloitte, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2006"*, Deloitte UFRS Yayınları, www.deloitte.com, 2006, S. 27
Suat TEKER, *"Standards of Financial Reporting"*, **Doğuş Üniversitesi Dergisi,** Ocak 2000, Sayı: 1, S. 182
Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS-7)
www.ifrs-portal.com, 25.02.2007
www.iasplus.com, 25.02.2007
www.iasb.org, 27.05.2007

- Muhasebeleştirilmiş gelir, giderler, kazançlar ve kayıplar ile faiz geliri ve gideri, ücret geliri ve değer düşüklüğü zararlarına ilişkin bilgiyi içeren gelir tablosu ve özkaynak açıklamaları,
- Kullanılan muhasebe politikaları, finansal riske karşı korunma muhasebesi ve her bir sınıf finansal varlık ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerine ilişkin bilgileri de içeren diğer açıklamalar.

UFRS-7, finansal araçlardan kaynaklanan risklerin esası ve kapsamına ilişkin bilginin kamuoyuna açıklanmasını gerektirir;

- Maruz kalınan riskler ile bu risklerin nasıl ele alındığına dair bilgiyi kapsayan nitel açıklamalar,
- Maruz kalınan her bir kredi riski, likidite riski ve piyasa riskine (duyarlılık analizlerinin de dahil olduğu) dair ayrı ayrı yapılan nicel açıklamalar.

UFRS-7, aşağıda sıralananlar hariç, tüm finansal enstrümanlardan kaynaklanan riskler ve tüm işletmeler için uygulanmaktadır;

- İştirakler, bağlı ortaklıklar ve iş ortaklarındaki hisse senetleri, (UMS-27,28 ve 31)
- Çalışan hakları ve çalışanlara sağlanan fayda planlarından kaynaklanan yükümlülükler, (UMS-19)
- İşletme birleşmelerinde şarta bağlı yükümlülüklerden kaynaklanan anlaşmalar, (UFRS-3)
- UFRS-4'de tanımlanan sigorta sözleşmeleri, (UMS-39 ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörmüş ise, sigorta sözleşmeleriyle ilişkilendirilmiş türev ürünler hariç)

Finansal varlık ve finansal borç sınıfları

UMS-39'da tanımlanan aşağıdaki sınıflardan her birine ilişkin defter değeri, bilanço veya dipnotlarda kamuoyuna açıklanır:

a- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar;

- İlk muhasebeleştirmede bu şekilde sınıflananlar ile
- UMS-39'a göre alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle;

b- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar;
c- Kredi ve alacaklar;
d- Satılmaya hazır finansal varlıklar;
e- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal borçlar;

- İlk muhasebeleştirmede bu şekilde sınıflananlar ile
- UMS-39'a göre alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle; ve

f- İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal borçlar.

<u>Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar ya da finansal borçlar</u>

1) Bir kredi veya alacağın (veya kredi yada alacak grubunu) gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflanmış olması durumunda aşağıda belirtilen hususlara ilişkin olarak kamuoyuna açıklama yapılır:

a- İlgili kredi veya alacağa (veya kredi yada alacak grubuna) ilişkin raporlama tarihi itibariyle maruz kalınan azami kredi riski tutarı
b- Sözü edilen azami kredi riski tutarının herhangi bir kredi türevi veya benzeri bir araçla azaltılabilecek kısmı.

c- Aşağıdaki şekillerden biriyle tespit edilen, ilgili kredi veya alacağın (veya kredi ya da alacak grubunun) gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve

finansal varlığın kredi riskiyle ilişkilendirilebilen değişikliğin dönem içerisinde gerçekleşen tutarı ve birikmiş tutarı:

- Gerçeğe uygun değerde meydana gelen ve piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişiklikler ile ilişkilendirilemeyen değişiklik tutarı olarak; veya
- Bir varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliğin ilgili varlığın kredi riskindeki değişmelerden kaynaklanan kısmını daha doğru bir şekilde yansıttığı düşünülen alternatif bir yöntem aracılığıyla

Piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişiklikler; gözlemlenen (gösterge) faiz oranı, mal fiyatı, döviz kuru veya fiyat yada oran endeksindeki değişiklikleri içerir.

d- İlgili herhangi bir kredi türevi veya benzeri bir aracın gerçeğe uygun değerinde dönem içerisinde meydana gelen değişim tutarı ile kredi veya alacağın sınıflandığı tarihten bu yana söz konusu türev ürün veya aracın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen birikmiş değişim tutarı.

2) Bir finansal borcun, 1. paragraf uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflanmış olması durumunda aşağıda belirtilen hususlara ilişkin olarak kamuoyuna açıklama yapılır:

a- Bir finansal borcun kredi riskindeki değişmelerden kaynaklanan gerçeğe uygun değer değişikliğinin aşağıda belirtilen iki yöntemden biri kullanılmak suretiyle tespit edilecek dönem içerisinde gerçekleşen tutarı ile birikmiş tutarı:
- Gerçeğe uygun değerde meydana gelen ve piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişiklikler ile ilişkilendirilemeyen değişiklik tutarı olarak; veya

- Bir borcun gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliğin ilgili borcun kredi riskindeki değişmelerden kaynaklanan kısmını daha doğru bir şekilde yansıttığı düşünülen alternatif bir yöntem aracılığıyla.

Piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişiklikler; gösterge faiz oranı, diğer bir işletmenin finansal aracının fiyatı, mal fiyatı, döviz kuru veya fiyat yada oran endeksindeki değişiklikleri içerir. Birim birleştirici özelliği bulunan sözleşmeler açısından, piyasa koşullarındaki değişiklikler, ilgili dahili veya harici yatırım fonunun performansındaki değişiklikleri içerir.

b- Finansal borcun defter değeri ile işletmenin sözleşme hükümlerine göre vade tarihinde hak sahibine ödemek zorunda olduğu tutar arasındaki fark.

3) İşletme aşağıda belirtilen hususlara ilişkin olarak kamuoyuna açıklamada bulunur:

a- 1. paragraf (c) ve 2. paragraf (a)'da yer alan hükümlerin yerine getirilmesinde kullanılan yöntemler.

b- İşletmenin, 1. paragraf (c) ve 2. paragraf (a)'da yer alan hükümlerin yerine getirilmesi amacıyla yaptığı açıklamanın ilgili finansal varlık veya finansal borcun gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve anılan kalemlerin kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişimi doğru olarak göstermediğine inanması durumunda, bu sonuca ulaşılmasındaki sebepler ve ilgili olduğu düşünülen etkenler.

Yeniden sınıflandırma

İşletmenin bir finansal varlığı, gerçeğe uygun değer yerine maliyetinden veya itfa edilmiş maliyetinden yada maliyeti veya itfa edilmiş maliyeti yerine gerçeğe uygun değerinden ölçmek suretiyle yeniden sınıflandırması durumunda, ilgili sınıflara eklenmek ve çıkarılmak suretiyle her bir sınıf itibariyle yeniden sınıflanan

tutar ve söz konusu yeniden sınıflandırmanın nedeni hakkında kamuoyuna açıklamada bulunması gerekmektedir.

Bilanço dışı bırakma

İşletme, finansal varlıklarını, devredilen finansal varlıkların bir kısmı veya tamamının bilanço dışı bırakılma hükümlerini karşılamadığı bir biçimde devretmiş olabilir. İşletme, bu türden her bir finansal varlık sınıfı için aşağıdakiler hakkında kamuoyuna açıklamada bulunur:

a- Varlıkların niteliği;
b- Mülkiyetten kaynaklanan risk ve yararlardan işletmenin elinde bulundurmaya devam ettiği kısmın niteliği,
c- İşletmenin anılan varlıkların tamamını finansal tablolarına yansıtmaya devam etmesi halinde, sözü edilen varlıkların ve bunlardan kaynaklanan borçların defter değeri,
d- İşletmenin anılan varlıkları devam eden ilgisi oranında finansal tablolarına yansıtmaya devam etmesi halinde, başlangıçtaki varlıkların toplam defter değeri, finansal tablolara yansıtılmaya devam edilen varlıkların tutarı ve bunlardan kaynaklanan borçların defter değeri.

İşletme teminatlara ilişkin olarak ise, aşağıda belirtilen hususlarda kamuoyuna açıklamada bulunur:

a- UMS-39 uyarınca yeniden sınıflandırılmış bulunan tutarlar da dahil olmak üzere, işletmenin borçları veya koşullu borçları için teminat olarak verdiği finansal varlıkların defter değeri,
b- Verilen teminata ilişkin kayıt/kural ve koşullar.

İşletme, elinde teminat bulundurması (finansal veya finansal olmayan) ve teminat sahibi temerrüde düşmeksizin anılan teminatı satma veya yeniden

teminat/rehin olarak verme hakkına sahip olması durumunda, aşağıdakilere ilişkin kamuoyuna açıklamada bulunur:

a- Sahip olunan teminatın gerçeğe uygun değeri,
b- Satılan veya yeniden rehin verilen söz konusu teminatın gerçeğe uygun değeri ve işletmenin ilgili teminatı geri verme konusunda herhangi bir yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı,
c- İşletmenin sözü edilen teminatı kullanma kayıt/kural ve koşulları.

Gelir, gider, kazanç ve kayıp kalemleri

İşletme aşağıda yer alan gelir, gider, kazanç ve kayıp kalemleri hakkında finansal tablolarında veya dipnotlarda kamuoyuna açıklamada bulunur:

a- Aşağıdakilerden elde edilen net kazanç veya kayıplar:

- İlk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmış finansal varlıklar veya finansal borçlar ile UMS-39 uyarınca alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan finansal varlık veya finansal borçlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlık veya finansal borçlar,
- Dönem içerisinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş kazanç veya kayıplar ile özkaynaklardan çıkarılıp döneme ilişkin kar veya zararda muhasebeleştirilen tutarlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, satılmaya hazır finansal varlıklar,
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar;
- Kredi ve alacaklar,
- İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar.

b- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılmayan finansal varlıklar veya finansal borçlara ilişkin toplam faiz geliri ve toplam faiz gideri (etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan),

c- Aşağıdakilerden kaynaklanan ücret gelir ve gideri (etkin faiz oranının belirlenmesinde kullanılan tutarların dışında kalan);

- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılmayan finansal varlıklar veya finansal borçlar,
- Varlıkların bireyler, vakıflar, emeklilik fayda planları ve kurumlar adına saklanması veya yatırım olarak değerlendirilmesi sonucunu doğuran emanet ve diğer saklama faaliyetleri;

d- Değer düşüklüğüne uğramış finansal varlıklara ilişkin olarak UMS-39 uyarınca tahakkuk ettirilen faiz geliri,

e- Her bir finansal varlık sınıfına ilişkin değer düşüklüğü zararı tutarı.

4.1.2.2.8. UFRS-8, Faaliyet Alanları

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkçe kaynaklar sınırlı olduğundan, ayrıca bahis konusu kaynaklar genelde yabancı dilde yazılmış kaynaklardan derlemeler yapılması ve standartların Türkçe'ye çevrilmiş hallerinin açıklamalarına yer verilmesi suretiyle oluşturulduğundan, ilgili kaynaklar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu sebepten standartlara ilişkin açıklamlar oluşturulurken kaynakların tamamı bir bütün olarak irdelenmiş ve ortak noktaları ele alınmaya çalışılmış, standartlar en özet ve temel şekliyle açıklanmaya çalışılmıştır. Böylelikle, standart ile ilgili izleyen açıklamalar oluşturulmuştur. [128]

UFRS-8, 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Standart, finansal tablo kullanıcıları ve yorumlayıcılarının işletmenin faaliyet gösterdiği

[128] Deloitte, *"IFRS in Your Pocket 2007"*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2007, S. 35
Deloitte, *"IFRS 8 Operating Segments: A disclosure publication checklist",* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, www.iasplus.com/fs/fs.htm, 2007.
IASC Foundation Education, *"IFRS 8 Operating Segments Technical Summary"*, www.iasb.org, 2006.
www.ifrs-portal.com, 25.02.2007
www.iasplus.com, 25.02.2007

aktivitelerin ve ekonomik çevrenin finansal etkilerini ve doğasını değerlendirebilmesine olanak sağlayacak bilgilerin açıklamasını öngörmektedir.

İşletmenin ayrı yada solo finansal tabloları veya ana ortaklıkla birlikte grubun konsolide finansal tabloları,

- İşletmenin borçlanma yada sermaye enstrümanları piyasalarda işlem görmesi, yada
- Finansal tablolarının bir sermaye piyasası otoritesi tarafından halka arz edilmek üzere kote olmuş olması veya kote olma sürecinde bulunması durumunda.

UFRS-8'in ilgili olduğu konular kapsamında değerlendirilir.

UFRS-8, bir işletmenin faaliyet alanları ile ilgili bilgileri yıllık finansal tablolarda nasıl raporlaması gerektiği ve UMS-34'e göre ara dönem finansal tablolarda faaliyet alanlarına ilişkin seçilmiş bir takım bilgilerin raporlanması gereğini açıklamaktadır. Standart ayrıca, ürün ve servisler, coğrafi alanlar ve temel müşteri kitlesi gibi konularda da gereken açıklamaların yapılmasını öngörmektedir.

UFRS-8, raporlanabilir alanlar ile ilgili olarak finansal ve açıklayıcı bilgilerin raporlanmasını öngörmektedir. Raporlanabilir alanlardan kasıt ise, özellik arz eden bir takım kriterlere uyan faaliyet alanları yada faaliyet alanları kümesidir. Faaliyet alanı kavramı, işletmenin, kaynakların paylaşımı ve performans değerlemesi konularında karar alıcı konumunda olan operasyon şefleri tarafından düzenli olarak değerlenen parça finansal bilgilerine ulaşılabilme imkanı bulunan bileşenleri olarak açıklanabilir. Genel olarak, finansal bilgilerin faaliyet alanları itibariyle kaynak paylaşımı ve performans değerlemesi konularında alınan kararlarla aynı doğrultuda raporlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

UFRS-8, faaliyet alanları itibariyle kar/zarar ve varlıklar ile gelir/gider ve yükümlülüklerin ölçümlenerek raporlanmasını öngörmektedir. Standart ayrıca,

yönetimsel kararlarda kullanılıp kullanılmamasına bakılmaksızın, ürün ve servislerden ve ürün/servis gruplarından elde edilen gelirlerin, faaliyet gösterilen ülkeler ve temel müşteri segmentleri itibariyle raporlanmasını öngörmektedir. Ancak, açıklanması UMS-UFRS'ler uyarınca gerekli görülmeyen ve hazırlanması zaman ve maliyet açısından çok güç olan içsel bilgilerin raporlanmasına gerek bulunmamaktadır.

UFRS-8, faaliyet alanlarının ne şekilde belirlendiği, faaliyet alanları tarafından sağlanan ürün ve hizmetlerin neler olduğu, faaliyet alanları itibariyle düzenlenen raporlamalardaki ölçme farklılıklarının neler olduğu ve bunların finansal tablolara etkilerinin neler olduğu ve dönemler arasında faaliyetler itibariyle yapılan ölçümlerdeki değişikliklerin miktarı ve sebeplerinin neler olduğu konularında açıklayıcı bilgilerin de raporlanmasını öngörmektedir.

5.1. Camiş Lojistik Hizmetleri ve Ticaret A.Ş. İşletmesine Yönelik UFRS Uygulaması

Çalışmamızın bu bölümünde lojistik faaliyetlerinde bulunan bir işletme üzerinde UFRS kapsamında bağımsız denetim uygulamasına yer verilmiştir. Böylelikle, standartlarda anlatım bulan hususların uygulamada ne şekilde vukuu bulduğunun kavranması amaçlanmıştır. Öyle ki, UMS ve UFRS kapsamında açıklanan hususlar oldukça geniş kapsamlıdır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde standartlara ilişkin açıklamalara yer verilmiş olsa da, standartların geniş bir şekilde ele alınması mümkün olmamıştır. Zira, söz konusu standartların çok geniş kapsamlı olması, tüm hususların ayrıntılı olarak açıklanması halinde çalışmanın çok büyük boyutlara ulaşacak bulunması sebebiyle, standartlara ilişkin kritik noktaların açıklanması ile yetinilmiştir. Ayrıca, standartlar farklı konuları farklı başlıklar altında ele aldığından ve bazı konular birkaç standardı bir arada ilgilendirdiğinden, denetim çalışmaları esnasında gerçekleştirilen uygulamalar standartların bir bütün olarak daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır.

Türkiye'de UFRS kapsamında yapılan denetim çalışmaları, özel denetim anlamında UFRS'nin uygulanması şeklinde olduğu gibi, SPK mevzuatı kapsamında SPK tarafından yayımlanan Seri:XI, No: 25 sayılı tebliğ hükümlerine göre yapılan çalışmalar şeklinde de olabilmektedir. Bilindiği gibi Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğ, bir takım farklılıklar bulunsa da, UMS ve UFRS ile tam uyum içerisindedir. Bu sebepten, UFRS ile ilgili uygulama çalışmamızı yürütürken UFRS'nin ilgili hükümlerine atıfta bulunan bahis konusu tebliğ hükümlerine göre hareket edilecektir.

Denetim uygulamalarına başlamadan önce Seri: XI, No:25 sayılı tebliğin kritik hükümlerine dikkat çekmekte fayda vardır. Daha sonra denetim çalışmalarına ilişkin UFRS açısından önem arz eden bölümler açıklanacak, mali tabloların UFRS'ye uygun hale getirilmesi çalışmaları anlatılarak, UFRS'ye uyumlu mali tablo ve dipnotları oluşturulacaktır.

Denetlenecek firma ile yapılan görüşme ve düzenlenen sözleşme sonrasında, denetim planı ve programı oluşturularak, firmanın iç sistemlerinden başlanmak suretiyle denetim çalışmaları yürütülür. Denetçinin ilk ihtiyaç duyacağı veriler ise mali kayıt, bilgi ve belgeler olacaktır.

5.1.1. Mali Verilerin Edinilmesi

UFRS kapsamında bağımsız denetim çalışmalarına mali verilerin edinilmesiyle başlanır. Firma yetkililerinden mali veriler ile, mali verilere dayanak teşkil edecek her türlü bilgi ve belge istenir. Denetlenen firmanın mali verileri büyük olasılıkla vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanmış veriler olacağından, öncelikler bu verilerin doğruluğunun araştırılmasının ardından, söz konusu verilerin UFRS açısından bir kez daha değerlendirilmesi gerekir. Bununla birlikte mali verilerin UFRS açısından denetlenmesinin ardından, UFRS kapsamında raporlanabilir hale getirilmesi, bunun içinde çeşitli hesaplamalar ve eliminasyon işlemleri ile UFRS ile uyumlu hale getirilmesi sağlanmalıdır. Eğer firma konsolidasyona tabi ise UFRS kapsamında brüt konsolidasyon işlemleri ve eliminasyon sonrası son konsolide finansal tabloların oluşturulması işlemleri yerine getirilmelidir.

5.1.2. Mali Verilerin Denetlenmesi ve UFRS ile Uyumlaştırılması

5.1.2.1. Mali Verilerin Denetlenmesi

Vergi mevzuatına yönelik mali veriler elde edildikten sonra, bu verilerin UFRS kapsamında denetlenmesi işlemleri yürütülür. Ancak vergi mevzuatına yönelik hesap grupları ile UFRS'ye yönelik hesap grupları farklılık arz ettiğinden, denetleme işlemlerini UFRS açısından önem arz eden ana başlıklar halinde ele almak yerinde olacaktır.

Kasa

Kasa denetimine kasa icmalleri ve kasa fişlerinin edinilmesi ile başlanır. Daha sonra kasanın fiili sayımı yapılır. Burada yabancı par kasa hesaplarının da dikkatle incelenmesi unutulmamalıdır. Kasa denetiminde genel olarak şunlar hedeflenmektedir: [129]

- Kasa hesabında görülen nakit gerçekten var mıdır? (Gerçeklik)
- Fiilen mevcut paranın tamamı işletmeye ait midir? (Mülkiyet)
- Tüm nakit tahsil ve tediyeleri kapsamakta mıdır? (Tamlık)
- Özellikle yabancı para mevcutları varsa doğru değerleme yapılmış mıdır? (Değerleme)
- Bilançoda doğru yerde gösterilmiş midir? (Sınıflama)

Kasa denetiminde yüksek meblağda hareketlilik olup olmadığına özellikle dikkat edilmelidir. Öyle ki, günümüz koşullarında firmaların hemen hemen tüm işlemlerini bankalar aracılığıyla ve elektronik ortamda gerçekleştirdiği düşünüldüğünde, kasadaki yüksek meblağda hareketler örtülü ödeme, örtülü sermaye hareketliliği gibi anlamlar taşıyabilir. Bu noktada kasa sorumluları da belirlenerek işlemlerin akışı izlenmelidir. Tahsil ve tediye fişlerinin müteselsil sıra numaralı olmasına dikkat edilmelidir. Kasa kayıtlarında ters bakiyeli işlemlerin bulunup

[129] Hasan KAVAL, ***Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi,*** 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, S. 195

bulunmadığı araştırılmalıdır. Kasada tutulan meblağlar üzerinden yatırım işlemleri yapılıp yapılmadığı, yapıldıysa gelir/giderin firma hesapların intikal ettirilip ettirilmediği araştırılmalıdır.

Kasada bulunan nakit dışı diğer evraklar (Çek, senet vb.) da sayıma tabi tutulmalı ilgili oldukları hesaplarla mutabakatları sağlanmalıdır. Yabancı para mevcutları belirlenmeli, değerleme günü kurlarına göre mutabakatı sağlanmalıdır. Yabanı para mevcutların makul değerleri hesaplanmak suretiyle vergiye yönelik kayıt ile UFRS farkları hesaplanarak UFRS fark fişlerine kaydı sağlanmalıdır.

Bankalar ve Alınan/Verilen Çekler

Bankalar ile çek hesapları birbiriyle bağlantılı hesaplar olduklarından birlikte değerlendirilmeleri gerekir. Söz konusu hesapların denetiminde;[130]

- Sadece, bankalarda mevcut hesap kalıntıları ile alınan ve tahsil edilmemiş çek ve verilen çeklere ilişkin hesap bakiyeleri bilançoda gösterilmelidir (Gerçeklik).
- Bu hesapların işletmeye ait olduğu ve bunu serbestçe kullanma yetkisine haiz olunduğu tespit edilmelidir (Mülkiyet).
- Bilançoya geçmeyen hiç bir hesap bakiyesi veya alman/verilen çek kalmamalıdır. Gizli hesaplara mutlaka ulaşılmalıdır. (Tamlık)
- Yabancı para hesapların değerlemesi doğru yapılmalıdır (Değerleme).
- Bankalardan kazanılan gelirler mutlaka dönemin gelirlerine kaydedilmiş olmalıdır (Dönemsellik).
- Bilanço ve Gelir Tablosu'nda doğru sınıflama ve gösterim yapılmalıdır.

İlgili bankalara ve çek borçluları ve alacaklılarına doğrulama mektupları gönderilerek hesap mutabakatı sağlanmalıdır. Bunun dışında ekstreler ve diğer belgelerden faydalanarak, banka hesabının kullanımının firma uhdesinde olup olmadığı irdelenmelidir. Ayrıca banka dekont fişleri üzerindeki imzalar ile bankalar

[130] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 201

nezdinde işlem yapmaya yetkili imzalar karşılaştırılmalıdır. Bankalar ile rutin mutabakat işlemleri tesisi edilip edilmediği araştırılmalıdır.

Çeklerle ilgili alındı/verildi makbuzu düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilmelidir. Bu makbuzlar ile çek mevcutları ve unsurları puante edilmelidir. Vadeli ve vadesiz çekler ayrıştırılarak UFRS fişlerine kayıtları sağlanmalıdır. Vadeli kambiyo senetleri özleri gereği senet olarak nitelendirilecek, ilgili oldukları taraf gereği "Ticari Alacak" veya "İlişkili Taraflarla İşlemler" olarak değerlendirilecektir. Verilen çeklerle ilgili çek koçanları incelenmeli ve kayıtlarla mutabakat sağlanmalıdır.

Söz konusu hesaplarla ilgili değerleme işlemleri ve hesapların ayrıntıları mali tablo dipnotlarının "Uygulanan Değerleme İlkeleri ve Muhasebe Politikalar" ile "Hazır Değerler" kısımlarında gösterilmek üzere UFRS bilgi kayıtlarına işlenmelidir. Bankalardaki mevduat, UMS-39 ve UFRS-7 gereği finansal araç olarak nitelenmekle birlikte, piyasa değerleri bulunmadığından iskonto edilmiş maliyet değeri ile değerlenirler. Bu hesaplar, vadelerinde elde edilecek tutarın etkin faiz yöntemi ile iskonto edilmiş değerleri ile mali tablolara alınırlar. Ayrıca banka hesaplarının vadeli veya vadesiz ayrımı yapılmaksızın (Bazı bankalar vadesiz mevduata da faiz işletmektedir.), getirecekleri faizlere ilişkin tahakkuklarının yapılması gerekmektedir (Burada tahakkuktan kasıt faiz tahakkuku değildir. Banka muhasebesinde reeskont olarak adlandırılan, faizin döneme ilişkin kısmının tahakkuk tarihinden önce kıst olarak hesaplanması işlemidir.). Bankalar nezdinde firmanın faiz riski ve döviz riski dipnotlarda açıklanmak üzer UFRS bilgi kayıtlarına işlenmelidir.

Alacaklar

Alacakların denetimi esnasında ticari alacaklar, diğer alacaklar, ilişkili taraf işlemleri olmak üzere üç boyutta ele alınacaktır. Daha önce de değinildiği gibi, özün önceliği gereği vadeli çek işlemleri de ticari alacaklar grubuna dahil edilecektir. Alacakların denetiminde hedefler şu şekildedir;[131]

[131] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 212

- Alacakların işletmenin geçmişte gösterdiği faaliyetlerin bir sonucu olarak doğduğunun ve hak sahipliğinin işletmeye ait olduğunun saptanması (gerçeklik/mülkiyet),
- Bilançoda gösterilen alacaklar tutarının tüm alacakları kapsaması, eksik veya fazla bir rakama yer verilmemesi (bütünlük),
- Bilançoda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre değerleme yapıldığından emin olmak, (değerleme),
- Bilançoda doğru sınıflama yapıldığından emin olmak, (sınıflama)

Alacakların denetimi çerçevesinde ilgililere doğrulama mektupları gönderilerek hesap mutabakatı sağlanmalıdır. Alacakların hesaplarda doğru bir şekilde izlenip izlenmediği belirlenmelidir. Değer düşüklüklerinin ve şüpheli alacakların durumu araştırılmalıdır ve UFRS bilgi kayıtlarına işlenmelidir. Senetli alacaklar için çeklerle ilgili açıklamalardaki prosedürler yerine getirilmelidir. İlişkili taraf işlemleri belirlenerek UFRS bilgi kayıtlarına işlenmelidir. İlişkili taraflarla işlemlerde örtülü transfer işlemleri olup olmadığı araştırılmalıdır. Alacakların gecikmiş vadelerine göre sınıflandırılarak UFRS bilgi kayıtlarına işlenmesi gerekir. Karşılıklar sebebiyle düzeltme kayıtları belirlenmeli, ertelenen vergi varlığı/yükümlülüğü hesaplamaları yapılarak UFRS bilgi kayıtları ve UFRS fişlerine işlenmelidir.

Örneğin, 100.000,- TL karşılık ayrılmış bulunması halinde, bunun 30.000,- TL kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmesi söz konusu olduğunda, vergi oranı % 30 ise, 9.000,- TL fazla vergi hesaplanmasına ve aynı dönemde ödenmesine sebep olacaktır. Bu durumda 9.000,- TL ertelenmiş vergi varlığı doğmuş olacaktır. İzleyen dönemde bu tutar indirilebilir hale geldiğinde ertelenen vergi etkisi ortadan kalkacaktır.

UFRS'ye göre, Alacaklar ve kullandırılan krediler iskonto edilmiş maliyet bedelleri ile değerlenmektedir. Bu kalemler UMS-39 ve UFRS-7'ye göre finansal araç olarak değerlendirilir. İskonto edilmiş maliyet, finansal aracın ilk defa mali tablolara alınırken değerlendiği tutardan anapara geri ödemeleri, vade tutarı ile farkın

etkin faiz yöntemiyle itfası sonucu birikmiş itfa tutarının eklenmesi veya düşülmesi ve değer azalışlarının düşülmesi suretiyle bulunan tutardır.[132] Yani iskonto edilmiş maliyet alacağın vade değerinden vade farkının düşülmesiyle bulunan değerdir.[133] İskonto haddi ise işletmenin kendi işlemlerinden kaynaklanan iç iskonto oranıdır. İç iskonto oranı ise, satış gelirlerinin makul değeri ile vadeli satıştan kaynaklı değer kullanılarak etkin faiz oranı formülüyle hesaplanacaktır. Yani UFRS'ye göre reeskont bileşik yöntemle hesaplanır. Öyle ki, senede bağlı olmayan cari hesaplar üzerine de adat yürütülerek faiz hesaplanıp faiz geliri ayrımı ve dönemsel tahakkuku yapılır. Farklar ve ertelenmiş vergi etkileri UFRS fişlerine kaydedilir.

İlişkili Taraf İşlemleri

İşletmeyi yönetenler ile işletme sahipleri başka işletmelere de sahip olabilirler. Sahip bulundukları bu işletmelerinin lehine, denetim müşterisi işletmeyi kullana-bilirler. Yine denetim müşterisi işletme, kendi kontrolünde tuttuğu veya önemli etkinlikte bulunduğu işletmelerde kendi lehine kararlar aldırabilir. Tüm bu durumlarda denetlenen müşteri işletmenin faaliyet sonuçlan, performansı, varlık ve kaynak yapısı ilişkili taraflardan etkileniyor demektir. İlişkili taraflar ile ilişkiler kesildiğinde şirketin mali ve ekonomik durumunda önemli değişiklikler olabilecek demektir. Yani ilişkili tarafların varlığı işletme için bir şans olabildiği kadar, riskte taşıyor olabilir. Bu nedenle mali tablolarda ilişkili taraflarla olan işlemler ayrı kalemler halinde gösterilir ve dipnotlarda daha ayrıntılı açıklamalar yapılır. İlişkili taraf işlemleri UMS-24 ve SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğin 21. kısmında açıklanmıştır.[134]

Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve bakiyeler grubun konsolide mali tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir. Bir taraf, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin varlığı halinde bir işletme ile ilişkili olarak kabul edilir:[135]

[132] SPK, Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Madde 262.
[133] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 238
[134] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 250
[135] SPK, Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Madde 502.

a) Tarafın doğrudan veya bir yada daha fazla aracı vasıtasıyla dolaylı olarak;

- Bir işletmeyi kontrol etmesi veya işletme tarafından kontrol edilmesi veya kendisini kontrol eden işletmenin aynı zamanda başka bir işletmeyi kontrol etmesi (Bu durum; ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve grubun diğer şirketlerini içerir.),
- İşletme üzerinde önemli derecede etki sağlayacak bir hakkının bulunması,
- İşletme üzerinde müşterek kontrolünün bulunması;

b) Tarafın işletmenin iştiraki olması;

c) Tarafın müşterek yönetime tabi bir teşebbüs olduğu durumlarda, müteşebbislerden birinin işletme olması;

d) Tarafın; işletme faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi ve denetlenmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak yetkili ve sorumlu olan, işletmenin veya işletmenin ana ortaklığının yönetim kurulu üyesi, genel müdür gibi yönetici personelden olması;

e) Tarafın, SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ'in 502. maddesinin birinci fıkrasının (a) veya (d) bentlerinde belirtilen kişilerin yakın aile üyelerinden biri olması;

f) Tarafın, SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ'in 502. maddesinin birinci fıkrasının (d) veya (e) bentlerinde belirtilen kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak kontrol veya müşterek kontrol hakkının olduğu veya üzerinde önemli derecede etkide bulunduğu yada yarıdan fazla oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması;

g) Tarafın, işletmenin veya bu işletmenin ilişkili tarafı olan herhangi bir işletmenin çalışanlarının emeklilik haklarıyla ilgili bir fon veya işletme olması.

İlişkili taraf işlemlerinin denetiminde şu hususlar tespit edilmeye çalışılır:[136]

- Denetlenen müşteri işletmenin faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen ve hatta kontrol eden bir başka işletme var mıdır?
- Varsa bu işletmenin denetlenen işletme üzerindeki etkisi hangi boyutlardadır? İşletmeden mal alımı yapılıyor ise, uygulanan fiyat piyasa fiyatlarının veya diğer müşterilere yapılan satışlarda geçerli olan fiyatların altında mıdır? Bu işletmeden mal ve hizmet alımı yapılıyor ise, fiyat diğer alımlardan önemli ölçüde farklı ve işletmeyi ziyana uğratacak boyutlarda mıdır?
- Bilançoda ilişkili taraflardan alacaklar ve borçlar doğru miktarları ile gösterilmekte midir?
- Gelir Tablosu dipnotlarında gerekli açıklamalar yapılmış mıdır?
- İlişkili taraflar ile herhangi bir alım-satım olmamış olsa dahi mali tablolarda yeterli açıklama yapılmış mıdır?

İlişkili taraf kapsamına girmeyen işlemler ve taraflar ise şunlardır: [137]

- Denetlenen işletmenin kurduğu ve sahibi olduğu serbest bölge işletmeleri, bunlarla yapılan işlemler (esasen bu serbest bölge işletmesi denetlenen müşteri işletmenin bir şubesi durumundadır),
- İki farklı işletmede üst düzey yönetici olunması,
- Müşterek yönetilen bir işletmenin diğer müteşebbisi,
- İştirak sınırlarına girmekle birlikte, başka bir işletmenin iştiraki veya bağlı ortaklığı olması,
- Denetlenen işletmenin ortağı olmakla birlikte, o şirket üzerinde önemli etkide bulunulmuyor olması.

İlişkili taraf işlemlerine kişi ve şirketlerin kendi aralarında her türlü kaynak transferi, hizmet transferi, birbirlerine karşı veya birlikte girdikleri yükümlülükler girer. Bu kapsamda şu hususlar araştırılır:[138]

[136] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 250
[137] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 252

- İlişkili taraflara yapılan alım-satımlar, bu işlemlerin emsal fiyatının altında olup olmadığı, örtülü sermaye kazancı veya örtülü kazanç yaratacak şekilde bir fiyatlamanın olup olmadığı,

- Dönem içinde uygun bir fiyatlama yapılmış olmakla birlikte, özellikle yıl sonuna yakın zamanlarda iade ve iskonto yapılarak yıl içi fiyatların sulandırılmasını sağlayacak ve dolayısıyla emsal fiyatları bozacak işlemlerin yapılıp yapılmadığı,

- Uygulanan fatura fiyatları emsal fiyatlar olmakla birlikte, vadenin uzun veya kısa tutularak fiyatın sulandırılıp sulandırılmadığı,

- İlişkili taraflar ile duran varlık alım/satımı olup olmadığı, özellikle amortismanını tamamlamış varlıkların ilişkili taraflara satışının olup olmadığı, bunların fiyatlarının gerçekçi olup olmadığı,

- İlişkili taraflar hesabına yapılmakta olan araştırma geliştirme faaliyetleri veya buna benzer birlikte yürütülen projelerin olup olmadığı,

- Birlikte gerçekleştirilen veya grup adına yapılan reklam kampanyaları olup, olmadığı. Bunların maliyetlerinin nasıl paylaştırıldığı,

- Kullanılan kredilerden ilişkili taraflara aktarılan olup olmadığı, eğer varsa vergi yasalarına uygun transfer veya hesaplaşma yapılıp yapılmadığı,

- Ana ortaklıktan yavru şirketlere yönetim gideri, masraflara katılım payı gibi gider dekont edilip edilmediği, burada kullanılan rakamların gerçekçi olup olmadığı,

- Kilit personele veya ilişkili taraf kapsamında yer alacak ortaklara ödenen menfaatlerin ne olduğu, bunların gerçekçi rakamlar olup olmadığı.

---

[138] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005. S. 253

İlişkili taraflarla yapılan işlemler doğru şekilde tespit edilmediği ve gerekli eliminasyonlar yapılmadığı takdirde, firma hissedarları ve potansiyel yatırımcılar için sermaye bilgileri, ekonomik ve finansal yapı bilgileri yanıltıcı olacak ve ilgi gruplarının yanlış bilgilendirilerek zarara uğramasına sebep olacaktır. Bu sebepten ilişkili taraf işlemlerinin tespiti denetim çalışmalarında büyük önem arz etmektedir. İlişkili taraf işlemleri tespit edilerek UFRS fişlerine kaydı sağlanır. Bu işlemler ilişkili taraf alacak ve borçları olarak bilançoda ayrı kalemde gösterilir. Gelir tablosunu ilgilendiren işlemler de konsolide olarak ilişkili taraf işlemlerinden arındırılmak üzere UFRS fişlerine kaydedilir.

İlişkili taraf işlemlerinin tespitinde firma kayıtlarının incelenmesi yanında, alış ve satış bilgileri, sermaye hareketleri araştırılmalı, tespit edilen ilişkili taraflara doğrulama mektubu gönderilerek kayıtların ve bakiyelerin mutabakatı sağlanmalıdır.

Stok Hesapları

Stok kavramı UFRS ve Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğ hükümlerine göre,[139]

- İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan varlıkları,
- İşletmenin satmak üzere ürettiği varlıkları (perakende mal ticareti ile uğraşan bir işletmenin tekrar satmak üzere elde bulundurduğu emtia, tekrar satılmak üzere alınan arazi ve arsalar dahil),
- Üretim sürecinde olan yarı mamulleri,
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzeme şeklindeki varlıkları,
- Hizmet sağlayan işletmelerde, ilgili geliri Seri: XI, No:25 sayılı tebliğin ilgili kısmındaki hükümler çerçevesinde henüz mali tablolara alınmamış hizmetin maliyetini ifade eder.

[139] SPK, Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Madde 141.

UFRS gereği aşağıdaki stoklar farklı değerleme hükümlerine tabidir. Bunun dışındaki tüm stoklar UMS-2 ve SPK tarafından yayımlanan Seri: XI No: 25 sayılı tebliğin 6. kısım hükümlerine tabidir.[140]

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
- Finansal araçlar,
- Belirli sektörlerde yerleşik uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değerleri ile mali tablolara alınan tarım ve orman ürünleri stokları ile maden stokları,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar.

Burada net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.[141]

Net Gerçekleşebilir Değer ile veya Geri Kazanılabilir Değerle değerleme yapılabilecek durumlar şunlardır:

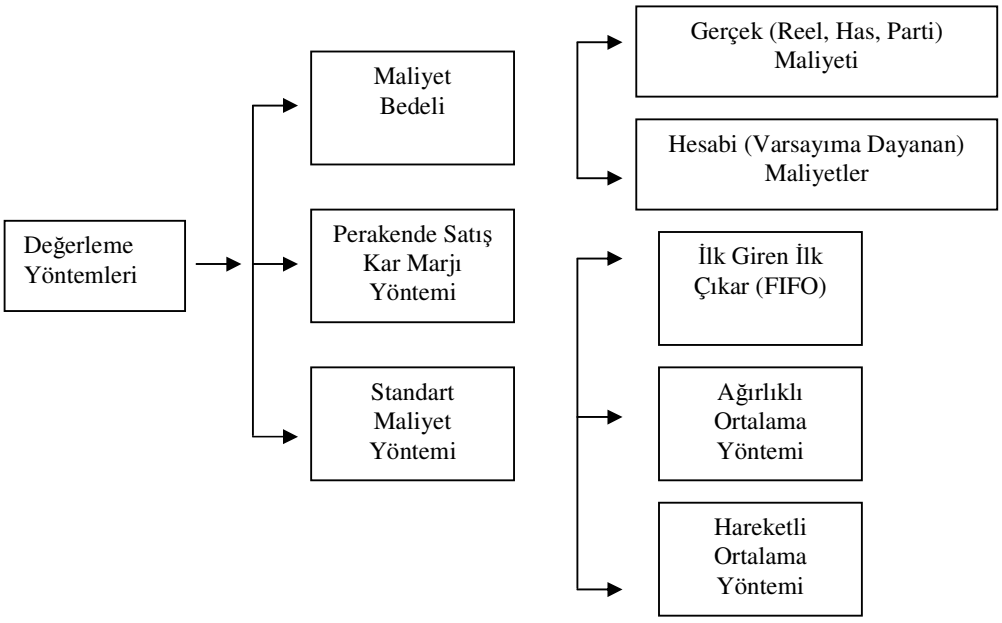
- İşletmenin mal ve mamul maliyetlerinde artışların veya bunların satış fiyatlarında düşüşlerin ortaya çıkması;
- Çeşitli nedenlerle stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi değer düşüklüğüne neden olan olayların olması,
- Teknolojik gelişmeler ve modadaki değişikliklerin dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi,

[140] SPK, Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Madde 140.
[141] SPK, Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Madde 142-143-144.

- Satın alınan veya üretilen malların hatalı olması,
- İşletmelerin, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapmaları.

Bu durumların varlığı halinde aşağıdaki şekilde Geri Kazanılabilir Değer (Net Elden Çıkarma Maliyeti) belirlenecektir.

- İşletmenin satış verileri,
- Varsa satış sözleşmelerindeki yer alan fiyatlar,
- Varsa borsa raici,
- Resmi kurumlar veya meslek kurullarınca açıklanan veya takdir edilen fiyatlar.



Şekil 5.1: UMS-2'ye göre Stok Değerleme Yöntemleri (Kaynak: a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 277.)

Aşağıda yer alan maliyetler, stokların maliyetinden hariç tutulur ve gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır;[142]

[142] SPK, Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Madde 146.

- Normalin üstünde gerçekleşen malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim süreci için depolanan ürünlerle ilgili olanlar hariç, depolama maliyetleri,
- Stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesine katkı sağlamayan genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri.

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır.[143]

Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, ilgili hasılatın mali tablolara alındığı dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirimin veya kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak mali tablolara alınır.[144]

Stoklarla ilgili mali tablolarda açıklanması gereken hususlar şunlardır:

[143] SPK, Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Madde 147.
[144] SPK, Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ, Madde 152.

- Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi dahil, stokların değerlemesinde kabul edilen muhasebe politikaları,
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları,
- Net gerçekleşebilir değeri ile mali tablolarda izlenen stokların değeri,
- İptal edilerek dönem içinde gelir ile ilişkilendirilen "stok değer düşüklüğü karşılığı" tutarı,
- "Stok değer düşüklüğü karşılığı" iptaline neden olan olaylar veya koşullar,
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri,
- Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişikliğin boyutu hakkındaki bilgi. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; emtia, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet sunan bir işletmenin stokları, en basit şekliyle, yarı mamul olarak tanımlanabilir.
- Maliyet Formülleri kullanılması sonucunda ulaşılan tutar ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı veya, Bilanço tarihindeki cari maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı arasındaki farkın açıklanması şarttır.

Stok alımları nedeniyle katlanılan faiz ve kur farkları için vergi yasaları ile UFRS arasınd farklar mevcuttur. UFRS'de vergi muhasebesinden farklı olarak, alım ile ilgili katlanılan finansman giderlerinden stok maliyetine pay verilmez. Ancak stok edinimi nitelikli bir varlık ise, bir yıldan uzun sürecek bir edinimse, (uçak ve gemi gibi) edinimle ilgili finansman giderlerinden pay alır.[145]

UFRS'ye göre bir diğer farlklılık ise alım sırasında katlanılan vade farkları konusudur. Edinim işlemi vadeli olarak gerçekleşiyor ise, UFRS kapsamında mal edinim bedeli ve finansman gideri söz konusudur. Normal fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark faiz gideri olarak nitelendirilir.[146]

[145] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 272
[146] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 272

UFRS'de gider dağıtımı açısından, fiili kapasite normal kapasiteden önemli ölçüde düşük olmadıkça, normal kapasite kullanım derecesinin esas alınması öngörülmüştür. Bu şekilde direkt ve endirekt giderler maliyetlere dağıtılır. Aşırı düşük kapasite durumunda ise, yine normal kapasite üzerinden birim maliyetler hesaplanır, eksik kullanımdan kaynaklanan maliyet "çalışmayan kısım gideri" olarak gelir tablosunda, fiili gider ise maliyetler içerisine dağıtılarak bilançoda raporlanır. Yüksek kapasite durumunda ise fiili kapasiteye göre birim maliyet hesaplanarak, maliyetler buna göre dağıtılacaktır.

UMS-2 Stoklar standardına göre değerleme ile Vergi Usul Kanunu'na göre değerleme açısından bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar özet olarak şu konularda oluşabilmektedir:[147]

- Değeri düşen malların değerlemesinde geri kazanılabilir değer ve emsal bedeli arasındaki fark ve bundan kaynaklanan stok değer düşüklüğü karşılığının tutarı,
- Genel Üretim Giderleri kapsamına alınacak kıdem tazminatı karşılığı ve sosyal gider payları,
- Kullanılan kapasitenin aşırı derecede düşük olması,
- Sayım Tesellüm Farklılıkları bulunması,
- Artık karşılaşma olasılığı azalmış olmakla birlikte enflasyoi düzeltmelerinin UMS ve Vergi Usul Yasasına göre farklı şekillerde yapılıyor olması,
- Birim maliyetlerin belirlenmesinde standart maliyet veya perakende satış kar marjının eksiltilmesi yöntemlerinin de kullanılması,
- Üretim maliyetlerine vergi yasalarından farklı oranlarda amortisman gideri payı yüklenmesi,
- Üretim maliyetleri içinde vergi yasalarına göre indirimi mümkün olmayan giderlerin varolması,
- Stok alımlarında maliyet bedelinin belirlenmesinde vade farklarının maliyete değil, finansman giderlerine alınması.

[147] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 284-286

Bunların sayısı özel durumlara göre artırılabilir. Veya mevzuata göre yenileri eklenebilir. Tüm bu durumlarda Ertelenmiş Vergi Varlığı veya Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Etkisi doğabilir. Bununda UFRS uyumlu bilançolarda dikkate alınması gerekir. Farklılaşma iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlara göre izlenecek yöntem aşağıda özetlenmektedir.

a) Vergi Yasalarına Göre Bulunan Stok Maliyetinin UFRS'ye göre bulunandan düşük olması,

Bu durumda doğal olarak Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü doğar. Çünkü böyle bir durumda vergi öncesi ticari kar (UFRS karı) daha yüksek çıkacaktır. Vergi karı veya matrahı daha düşük hesaplanacaktır. Ticari kar üzerinden hesaplanan vergi daha yüksek tutarda iken, mali kar üzerinden hesaplanan ve ödenen vergi daha az olacaktır. İşte daha az ödenen vergi izleyen vergi dönemlerinde ödemeye döneceği veya kapanacağı için, kapanacağı döneme kadar bir ertelenmiş vergi borcu doğacaktır. Bu farkın vergi oranı ile çarpımı kadar tutar bilançoda pasifte "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" kalemine eklenirken, pasifte dönem net karından indirilecektir. Yine gelir tablosunun altında dönem karı vergi ve yasalyükümlülükler karşılığı bu tutar kadar artırılacak, net dönem karı düşürülecektir.

b) Vergi Yasalarına Göre Bulunan Stok Maliyetinin UFRS'ye göre bulunandan yüksek olması

Bu durumda da yukarıdakinin tam tersi bir durum doğacaktır. Ticari kar düşük mali kar yüksek olacaktır. Dolayısıyla hesaplanan ve ödenen vergi daha yüksek olacaktır. İki hesap arasında doğan vergi farkı aktife "Ertelenmiş Vergi Varlığı" olarak alınacaktır.

Menkul Kıymetler ve Finansal Varlıklar

Bu denetim alanı iki alt denetim alanından meydana gelmektedir. Bunlardan birincisi olan Menkul Kıymetler hesap grubunda yer alanlar, spekülatif veya alım-satım amaçlı veya izleyen yıl bilançodan çıkması beklenen menkul kıymetlerin izlendiği hesaplardır. Bunların özelliği; hukuki niteliği ve kalan vadesi ne olursa olsun fiyat hareketleri neticesinde oluşan olumlu farklardan yararlanılması ve işletmenin likidite politikasına uygun şekilde atıl fonların işletmenin ana faaliyetlerinde kullanılacağı zamana kadar değerlendirilmesidir. Ahm-Satım amacı yoksa, izleyen hesap dönemi içinde zorunlu kalınmadıkça elden çıkarılması beklenmiyorsa, vadeli menkul kıymetlerde vadeye kadar beklenecek ise Mali Duran Varlıklar (UFRS bilançosunda Finansal Varlıklar) hesap grubu içinde yer alacaklardır.[148]

Denetim çalışmalarında aşağıdaki hususlarda toplanan kanıtlar değerlendirilecektir:[149]

- Bilançoda yer alan menkul kıymetler ve mali duran varlıklar gerçekten bilanço tarihi itibariyle vardırlar ve mülkiyeti işletmeye geçmiştir. Bunu kullanabilme veya üzerinde tasarruf edebilme yeteneği vardır.
- Bunlar işletmenin geçmişte gerçekleştirdiği işlemler neticesinde doğmuşlardır. Geleceğe yönelik olarak alınması veya satılması planlanan varlıklar bilançoya alınmaz.
- Miktar ve değer olarak tamdırlar. Yani işletmenin mülkiyetinde olmakla birlikte zilyetliğinde bulunmayanlarda bilançoya alınmışlardır.
- Dönemsellik ilkesine uygun şekilde dönemsel kar paylan ve faizleri tahakkuk ettirilmiş ve hesaplara alınmışlardır. Kendileri de bilançoda doğru değerleme ölçüleri kullanılarak gösterilmişlerdir.
- Bilanço ve Gelir Tablosu'nda doğru sınıflandırılmışlar ve "Gerçeğe Uygun Bir Görünüm" arz etmektedirler.

[148] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 287
[149] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 287

Menkul kıymetlerle ilgili olarak doğrulama çalışmaları yapılmalı ve UFRS kapsamındaki tanımlara ve hadlere göre ayrıştırmalar yapılarak UFRS fişlerine işlenmelidir. Aracı kurum ve bankalara gönderilen doğrulama mektuplarında menkul kıymet yatırımlarına ilişkin bilgiler de istenmelidir. Bunun yanında iştiraklere ve bağlı ortaklıklara da doğrulama mektupları gönderilerek mutabakat sağlanmalıdır.

UFRS kapsamında menkul kıymetlerin değerlenmesi ile vergi mevzuatı arasında farklar mevcuttur. Vergi mevzuatına göre tüm hisse senetleri alış bedeli ile değerlenmektedir. Borsa rayici değerlemede dikkate alınmaz. Borsa rayicinden kaynaklanan değer düşüklükleri kanunen kabul edilmeyen gider kapsamındadır. Bu sebepten UFRS ile vergi mevzuatı arasındaki değerleme farkları belirlenerek UFRS fişlerine kaydedilmelidir. Zira bu veriler ertelenmiş vergi hesaplamasına esas teşkil edecektir.

UFRS kapsamında menkul kıymetlerin "Alım-Satım Amaçlı", "Vadeye Kadar Elde Tutulacak" ve "Satışa Hazır" finansal varlıklar ayrıştırmasının yapılması gerekmektedir.

Alım Satım Amaçlı Varlıklar

Alım satım amaçlı kıymetler makul değeri ile yani, borsa fiyatı ile, borsa fiyatı mevcut değilse yetkili kurullarca ilan edilen değeri ile, bu da mevcut değilse piyasa ve sektördeki genel değeri ile, bu da belirlenemiyorsa maliyet bedeli ile değerlenir. Borsa fiyatı olarak en iyi bekleyen satış fiyatı esas alınır. Değerleme farkları kar/zarar hesaplarına intikal ettirilir. Değerleme sonrası kar oluşması durumunda vergi muhasebesi ile oluşacak indirim yönlü matrah farkı sebebiyle, izleyen yılda matraha eklenecek fark oluşacak, bu durum ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuracaktır. Zarar yazılması durumunda ise ertelenmiş vergi varlığı oluşacaktır.

Vadeye Kadar Elde Tutulacak Varlıklar

Vadeye kadar elde tutulacak varlıkların borsada işlem görmeleri piyasa fiyatı veya makul değerle değerlemelerini gerekli kılmaz. Yani yine iskonto edilmiş maliyet ile değerleneceklerdir. Bu finansal araçlar vergi yasalarımıza göre (V.U.K. Md. 279) borsada değeri oluşuyor ise borsa raici, borsada raici yoksa; vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerleme gününe kadar olan süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Yani değerlemeden doğan farklar kar zarara intikal ettirilir. Bu ekleme yapılırken kullanılan yöntem düz ve basit faize göre hesaplamadır. Bu nedenle vergi yasaları ile UFRS'ye göre değerleme arasında fark bulunmaktadır. Değerleme konusu fınansal araç vergi yasalarına göre borsa rayici ile değerleniyor, buna karşılık standarda göre taşınmış maliyet ile değerleniyor ise mutlaka ticari kar/ mali kar farkı oluşacak ve vergi matrahına ekleme veya indirime konu olacaktır. Yine bu uygulamanın bir sonucu olarak Ertelenmiş Vergi Aktifi veya Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü doğacaktır.[150] Bu tür varlıkların borsa değerinde oluşacak farklar karşılık konusu edilmezler, çünkü vade sonuna kadar elde tutulacak olmaları sebebiyle zarar oluşma olasılığı yoktur.

Satılmaya hazır varlıklar

Satılmaya hazır varlıklar makul değerleri ile değerlenmekte, ancak değerleme farklarının tamamı dönem sonuçlarına verilmemekte, bilançoda öz sermaye içinde "Finansal varlıklar yeniden değerleme fonu"nda gösterilmektedirler. Faiz getirili menkul kıymetlerde etkin faiz oranına göre hesaplanan faizler bu fonda biriktirmek yerine doğdukları dönemde dönem sonuçlarına intikal ettirilmekte, piyasa faiz oranlarının farklılaşmasından kaynaklanan farklarda fonda biriktirilmektedir. Bu fonda biriken kar veya zarar finansal varlık kesin olarak elden ve dolayısıyla aktiften çıktıktan sonra aynı dönemin kar zarar hesaplarına intikal ettirilecektir.[151]

Bu gruba giren finansal varlıkların bir kısmı işletme tarafından satın alınmış başka bir şirketin özsermaye araçlarıdır. Dolayısıyla bunların temettüleri ve değer

[150] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 303.
[151] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 305.

artış veya azalışları söz konusudur. Piyasa fiyatlarının artması sonucunda doğan değerleme farkları bilançoda toplanacak, değer düşüklükleri söz konusu ise bu fondan düşülecektir. Eğer değer düşüklüğü kayıtlı değerinin altına inmişse doğrudan zarar yazılmayacak, bilançoda öz varlıklar altında eksi değeri ile gösterilecektir. Bu şirketler karlı ve öz sermayelerinde artış olsa da bu artış kayda alınmayacak, bunun fiyatlara yansıması sonucunda makul değeri artması ölçüsünde fon hesabına alınacaktır. Eğer temettü dağıtımı söz konusu ise temettü tahsil edilebilir duruma geldiğinde kar yazılarak dönem sonuçlarına alınacaktır.[152]

Bu tür finansal varlıklar vergi yasalarımıza göre alış bedeli ile değerlenmekte, temettüler dağıtıldığı zaman kâr yazılmaktadır. Temettülerin gelir yazılması ve vergi yasalarına uyum açısından sorun yoktur. Değer artışları (borsa fiyat artışlarını) UFRS uygulamasında da yazılmayacaktır. Vergi yasalarına göre zaten kâr yazılmayacağı için bir matrah farkı doğmayacaktır.[153]

Değerleme konusu finansal varlık faiz getirili menkul kıymet ise yine makul değerle yani öncelikle borsa rayici ile değerlenecektir. Ancak bu menkul kıymetlerin fiyatları iki Önemli değişkenden etkilenmektedir. Birinci olarak her geçen gün vadeye yaklaşım ölçüsünde faiz payı artmakta, ikinci olarak piyasa faiz oranlarındaki değişime göre makul değeri değişmektedir. İşte bunların birincisinden kaynaklanan kısım, yani kazanılan faiz, dönemin sonuçlarına faiz geliri olarak kaydedilecek, piyasa faiz oranlarının değişiminden kaynaklanan kısım ise değerleme farkı olarak "finansal varlıklar değer artış fonu"na alınacaklardır. Satış veya menkul kıymetin elden çıkarılması sonucunda da bu fonda biriken tutar dönem sonuçlarına aktarılacaktır.[154]

Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar konusunda denetim hedefleri şunlardır:

[152] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 306.
[153] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 306.
[154] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 306.

- İşletmenin mülkiyetinde olan, veya henüz mülkiyetinde olmamakla birlikte sözleşmeleri gereğince belirli bir süre geçince ve koşullar gerçekleşince işletmenin mülkiyetine geçecek olan, kullanıldığı için fayda sağlayan ve izleyen yıllarda da faydalanılacak tüm fiziki varlıkları tespit etmek,
- Bunların kullanılabilir olduğunu, kalan amortisman süresi içinde de faydalı olacaklarının ve geri kazanılabilir değerlerinin defter değerinin altında kalmadığını tespit etmek,
- Gerek satın alınması, gerekse kullanılması sırasında iyi korunup korunmadığını tespit etmek. Dolayısıyla mevcut iç kontrol sisteminin yeterli ve fonksiyonel olup olmadığı hakkında yargıya varmak,
- Satın alma sırasında ve yıl sonlarında Genel Kabul Görmş Muhasebe İlkelerine uygun kayıt ve değerlemesinin doğruluğunu görmek.

Maddi duran varlıkların denetiminde, duran varlık listeleri edinilerek defter kayıtları ile fiili durum arasında mutabakat sağlanır. Ardından amortisman oranları ve amortisman miktarları hesaplanarak doğrulama yapılır.

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile kayıtlara alınır. Varlıkların amortisman oranları vergi uygulamasından farklı olarak, faydalı ömürlerinin belirlenmesi ile oluşturulur. Bu durumda oluşacak vergi farkları dikkate alınarak UFRS fişlerine kaydedilmelidir. Ayrıca, belirlenen faydalı ömürler her dönem gözden geçirilerek revize edilmelidir. Değişiklik durumunda fark kayıtları UFRS fişlerine işlenmelidir. Değişiklik durumunda değişikliklerle ilgili dipnotlarda UMS-8 Muhasebe Politikalarında ve Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik ve Hatalar standardına göre açıklamalara yer verilmelidir. Ayrıca UFRS kapsamında amortisman hesaplamalarının ara dönem mali tablolar için kıst olarak yapılması ve yıl sonu mali tablolar için, ara dönemde edinilen kıymetlerin amortismanının kıst olarak hesaplanması gereği dikkate alınmalı; fark kayıtları UFRS fişlerine işlenmelidir.

Bunun dışında maddi duran varlıkların defter değeri ile geri kazanılabilir değeri arasında fark bulunup bulunmadığı tespit edilmelidir. Geri kazanılabilir değerin daha

düşük olması durumunda, UMS-36 Varlıklarda Değer Azalışı standardı gereği varlığın gerçek değerine indirgenmesi sağlanmalıdır. Doğal olarak amortisman hesapları da buna göre düzenlenmeli ve farklar UFRS fişlerine işlenmelidir. Oluşan değer azalışlarına ilişkin zarar tutarları gelir tablosuna karşılık kalemi olarak aktarılmalıdır. Aktif değerde ve amortismanda meydana gelen fark ise, varlığın aktif değeri ve amortismanı üzerinden yapılan düzeltmeler neticesinde mali tablolarda gösterilmelidir. Bunların dışında, varlığın makul değer ile değerlenmesi de olasıdır. Ekspertiz sonrası belirlenen makul değer varlığın aktif değerinden fazla ise, oluşan fark sermaye yedeklerinde yeniden değerleme fonu olarak kayıtlara intikal ettirilir. Daha sonra değer düşüklüğü meydana gelirse önce bu fondan karşılanır, kalan kısım karşılık gideri olarak gelir tablosuna yansıtılır. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus aynı türde varlıkların aynı türde değerleme yöntemi ile değerlenmesi gereğidir.

Bütün bu işlemler sonrası, gerek vergi mevzuatı ile farklardan kaynaklanan, gerekse yeniden değerleme sonrası aktif ve pasifte oluşan geçici farklardan kaynaklanan tutarlar, ertelenmiş vergi hesaplamalarında kullanılmak üzere UFRS fişlerine işlenmelidir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu gruba yukarıda sayılanlar gibi nakde dönüşebilir varlık niteliğini taşıyan unsurlar girer. UMS-38 Maddi Olmayan Varlıklar standardında aktifleştirilmesine izin verilmeyen, ancak mevzuatımıza göre aktifleştirilen ve tekdüzen hesap planında maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda düzenlenen Araştırma Geliştirme Giderleri, Kuruluş Geliştirme Giderleri ve Özel Maliyet Giderleri de girer. Özel tükenmeye tabi varlıklardan Arama, Hazırlık ve Geliştirme Giderleri, Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar UFRS-6 kapsamında değerlendirilmektedir.[155] Bunların muhasebeleştirilmesinde UFRS farkları belirlenmeli ve UFRS fişlerine gerekli düzeltme kayıtları işlenmelidir.

[155] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 343.

Bunların edinim şekli ne olursa olsun maliyet bedeli ile kayda alınmaları esastır. Maliyet bedeline alış bedelinden başka, alış giderlerinin ilave edileceği, alış iskonto ve indirimlerinin düşüleceği açıktır. Bu açıdan diğer varlıkların alınmasındaki esaslar bunlarda geçerlidir. Ancak UFRS uygulamalarına göre alışta ödenen vade farkları maliyete verilmez ve faiz gideri kabul edilir. Satışlarında alınan vade farkları da satış gelirinin bir parçası olarak kabul edilmezler. Ayrıca sorun nelerin bilançoya varlık olarak alınmaları, nelerin dönemin giderleri içine alınmasının gerektiğidir. Genelde maddi olmayan varlık için yapılan harcamanın varlık olarak aktife alınabilmesi için daha önce UMS-38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ile ilgili bölümlerde açıklanan koşulların gerçekleşmiş olması gerekir.[156]

İşletme tarafından üretilen marka ve hakların aktifleştirilmeyip dipnotlarda açıklanması gerektiğine dikkat edilmelidir. Ancak, işletme tarafından geliştirilen varlığın edinilmesi sırasında katlanılan tanımlanabilir ve ölçülebilir bir maliyet varsa bunlar aktifleştirilebilir. Ayrıca, başka bir işletme tarafından üretilmiş bu tip varlıklara bedel ödenmek suretiyle sahip olunmuşsa bu tutarlar da aktifleştirilebilir.

Bilimsel ve teknik değeri olan bir varlık oluşturma çalışmaları içerisinde geliştirme giderleri aktifleştirilebilir. Ancak, araştırma giderleri aktifleştirilemez. Bu ikisi ayrıştırılamıyorsa aktifleştirilemez. Vergi mevzuatı gereği araştırma geliştirme giderlerinin aktiviteyle direkt ilişkili olanlarının % 40'lık kısmı vergiden indirilebilir olduğundan, işletmenin bu tür giderlerinin tamamını gider olarak dikkate alması olasıdır. Bu sebepten, aktifleştirilmesi gereken kısımlar belirlenip gerekli düzeltmeler UFRS fişlerine işlenmelidir.

Bilgisayar programları da ister işletme bünyesinde üretilsin, ister dışarıdan edinilsin, edinimleri için katlanılan maliyetleri diğer maliyetlerinden ayrıştırıldığı kadarıyla aktifleştirilir.

[156] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 345.

Üretim ve satış kotaları, isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretlerinde olduğu gibi itfa payları önceden öngörülen toplam üretim veya satış miktarının dönem içinde gerçekleşen kısmına göre bir oranı şeklinde hesaplanabilir. Bu üretim esaslı amortisman olarak gösterilmiştir, Bu sözleşme hükümlerine göre kanıtlanabilirse vergi yasalarına da uygun bir amortisman yöntemidir. Ancak bu tür bir amortisman gideri hesaplama yöntemi uygulanamıyor ise ekonomik ömür esaslı amortisman yöntemi kullanılacaktır. Bu yönteme göre eğer varlığın faydalı ömrü baştan tahmin edilebiliyor ise bu süreye uygun şekilde planlı amortisman ayrılacaktır. Yani azalan kalıntılar veya düz amortisman yöntemlerinden birine göre yıllık paylar şeklinde yok edilecektir. Eğer maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrü baştan tahmin edilemiyor ise, her yılın sonunda yeniden değerleme yapılacak ve ne kadar daha işletmede kullanılacağı tahmin edilecektir. Kalan süre duran varlığın net defter değerine bölünerek amortisman miktarı hesaplanacaktır. Amortisman paylarının hesaplanmasında hurda değerlerin (örneğin taksi plaka fiyatları, kotalarda olduğu gibi) dikkate alınması gerekir. Bir varlığın ekonomik ömrünün tahmin edilememesi ile süresinin sonsuz olmasını birbirinden ayırmak gerekir. Bir duran varlığın süresi sonsuz olduğu zaman amortisman konusu edilmez. Ancak, ömrünün tahmin edilememesi her dönem sonunda onun eskime veya değerden yitirme durumuna ve daha ne kadar süre fayda sağlanabileceğine ilişkin tahmin yapmayı gerektirir.[157]

Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü

Vergi mevzuatının bir takım giderleri kabul etmemesi ve bir takım gelirleri indirme imkanı tanıması, bunun sonucunda ticari muhasebe kayıtları ile vergi mevzuatına yönelik kayıtlarda farklılıklar oluşması sebebiyle, ticari kar mali kar ayrımı ortaya çıkmaktadır. Ancak, UFRS kapsamında ertelenmiş vergi hesaplamaları ile bu farklılık giderilebilmektedir. Böylece işletmenin gerçek varlık ve yükümlülükleri tam anlamıyla açıklanmış olmaktadır. Aynı zamanda verginin tahakkuk zamanında mali tablolara yansıtılması sağlanmış olmaktadır.

[157] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 357-358.

Vergi mevzuatı gereği ortaya çıkan istisna ve indirimler sürekli etki yaratan veya geçici etki yaratan unsurlar olarak ortaya çıkabilir. Vergi mevzuatı gereği kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında olan giderler sonraki dönemlerde matrahtan indirilemeyeceklerinden ticari kar mali kar farkı üzerinde sürekli bir etki yaratırlar. Bunun yanında, değer düşüklüğü karşılıkları, amortisman gibi giderlerin vergi mevzuatı çerçevesinde dönem içerisinde kabul edilmeyen ve sonraki dönemlerde matrahtan indirilebilecek kısımları geçici fark yaratan unsurlar olarak ortaya çıkabilmektedir.

Geçici farklar "Vergilendirilebilir Geçici Farklar" ve "İndirilebilir Geçici Farklar" şeklinde ikiye ayrılır. Aktiflerin vergi değerinin muhasebe değerine oranla daha yüksek pasiflerin daha düşük gerçekleşmesine sebep olan, vergi matrahına ilaveler şeklinde gerçekleşen farklar indirilecek geçici fark niteliğindedir ve "Ertelenmiş Vergi Varlığı" doğurur. Aktiflerin vergi değerinin muhasebe değerine oranla daha düşük pasiflerin daha yüksek gerçekleşmesine sebep olan, vergi matrahından indirimler şeklinde gerçekleşen farklar ise vergilendirilebilir geçici fark niteliğindedir ve "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" doğurur.[158]

Ertelenmiş vergi kayıtlara intikal ettirilirken, geleceğe ilişkin bir hesaplama yapıldığından, ilgili oldukları dönemde vergi oranlarında değişiklik gerçekleşeceğine ilişkin güçlü emareler bulunması durumunda, bu değişik vergi oranı üzerinden mali tablolarda gösterilir ve bu durum dipnotlarda açıklanır.

Dipnotlarda ayrıca şu hususlar açıklanmalıdır:

- Genelde ülkede ve özellikle işletmenin bağlı olduğu vergilendirme mevzuatı, vergi oranlan, istisna ve indirimler, Ödeme zamanları,
- Ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünün malî tablolara alınmasında esaslar, bunların birbirlerinden mahsup edilebilme durumları,
- Eğer malî tablolara alınmayan vergi varlığı söz konusu ise neden alınmadığı,

[158] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 408.

- Vergi oranlarında değişiklik yapılmış ise bunun için ne gibi düzeltmeler yapıldığı,
- Aktifte ve pasifte geçici farklara neden olan kalemlerin vergi değerleri ve bilanço değerlerini ve dolayısıyla geçici farkların tutarları, bunların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğünün tutarı,
- Eğer varsa dönem vergi gideri ile ilişkilendirilmeden öz sermaye kalemlerinden düşülerek düzenlenen vergi varlığı veya vergi yükümlülüğünün tutarı ve sebepleri.

Gelir tablosundaki "Vergiler" kaleminin rakamına ulaşılmasında aritmetik toplamları alınan unsurlar aşağıdaki gibidir:

- (+) Dönemin malî karı üzerinden hesaplanan vergi gideri,
- (+) Dönemde doğan ertelenen vergi yükümlülüğü (matrahtan indirilen gelirlere ilişkin vergi gideri),
- (-) Dönemde doğan ertelenen vergi varlığı (matraha ilave edilen giderlere ilişkin vergi gideri),
- (-) Bilançonun pasifinde daha önce oluşmuş ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ortadan kalkması (geçmiş dönemde matraha ilavelerin bu dönemde matrahtan indirilmesi neticesinde az ödenecek vergi),
- (+) Bilançonun aktifinde daha Önce oluşmuş ertelenmiş vergi varlığının ortadan kalkması (daha önce matraha indirimin bu dönemde matraha ilavesi nedeniyle fazla hesaplanan vergi),
- (-) Vergi Oranlarının yükseltilmesi neticesinde daha önce aktife alınmış ertelenmiş vergi aktifinin tutarının yükseltilmesi için hesaplanan fark,
- (+) Vergi Oranlarının yükseltilmesi neticesinde daha önce pasife alınmış ertelenmiş vergi yükümlülüğünün yükselmesi nedeniyle ilave edilen tutar,
- (-) Dönemde doğan veya geçmiş dönemde doğmakla birlikte henüz hesaba alınmamış malî zararların ileriye taşınmasında sağlanacak vergi indirimi,
- (-) Dönemde kullanılamamış ve ileriki dönemlerde kullanılabilecek Vergi istisna ve indirimlerinin sağlayacağı vergi indirimi.

Finansal Borçlar

Finansal borçların denetiminde, mali borçların işletme faaliyetleri ile ilgili olup olmadığı araştırılmalı, eksik veya fazla kayıt bulunup bulunmadığı belirlenmeli, dönemsellik ilkesine uygun kayıt yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

Bankalar ve ilgili finans kuruluşları ile ilişkili taraflara gönderilen doğrulama mektuplarında finansal borçlarla ilgili bilgilere de yer verilerek mutabakat sağlanmalıdır.

UMS-UFRS kapsamında finansal borçlar finansal araç olarak sınıflandırılmaktadır. Spekülatif amaçlı olarak ihraç edilen finansal araçlardan kaynaklı borçlar makul değerleri ile, krediler gibi alım-satım konusu olamayacak borçlar iskonto edilmiş maliyetleri ile değerlenir. Borcun bilanço değerinden edinim için katlanılan maliyetlerin ödenmemiş kısmı düşülüp, bilanço tarihi itibariyle işleyen faiz eklenerek bulunan değer iskonto edilmiş maliyeti ifade etmektedir. İhraç giderleri ve iskontoları dönemsel olarak borç vadesine yayılarak itfa edilecektir. Ayrıca, borçlanma maliyetleri borcun kalan bakiyesi ile oranlanarak itfa edilecektir. Böylelikle borcun işletme üzerinde oluşturduğu yükümlülük ve risk dönemler itibariyle daha gerçekçi bir şekilde izlenebilecektir.

Mali tablo ve dipnotlarında borçlanma politikaları, dönem içi menkul kıymet itfaları ve ihraçları hakkında bilgiler, ihraç iskontosu ve itfalarının ne şekilde yapıldığı, finansal borçların yapısı ve faiz oranları, verilen teminat ve garantiler, kalan vadeler, finansal borçlarda meydana gelen hareketler açıklanmalıdır.

Karşılıklar, Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler

İşletmelerin borçları normalde somut bir mal ve hizmet alımına dayanmaktadır. Ancak, bazı durumlarda somut bir işlem olmamasına rağmen borç doğmaktadır. Örneğin; bir sözleşmeden kaynaklanan cezai borç. Belirli bir durumun oluşması şartına bağlı olarak, işletmenin daha sonra katlanması gereken bir yükümlülüğü

ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda, zararın gerçekleştiği dönem daha sonra olmasına rağmen, zararın ilişkili olduğu dönem şartın doğmasına sebep olan esas işlemin ait olduğu dönem olmaktadır. Ancak vergi mevzuatı açısından bu tür yükümlülükler oluştukları zaman kayıtlara intikal ettirildiklerinden, ilgili oldukları dönemde mali tablolarda gösterilmemektedir. Bu sebepten borç yapısının olduğundan farklı görünmesine sebep olunmaktadır.

Karşılık, geçmişteki yükümlülükten kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmakla birlikte ödenip ödenmeyeceği veya ne ödeneceği ne de ne kadar ödeneceği belli olmayan borçlardır.[159]

Karşılık mali tablolara alınabilecek duruma gelmiş yükümlülükleri, şarta bağlı yükümlülük henüz mali tablolara alınabilme koşullarını sağlamamış yükümlülükler İçin kullanılır. Her hangi bir yükümlülüğün Karşılık olarak mali tablolara alınabilmesi için aşağıdaki koşulları taşıyor olması gerekir. Bu koşullardan herhangi birini karşılamayan hususlarla ilgili olarak karşılık mali tablolara alınmaz. Mali tabloların dipnotlarında bilgi verilir.[160]

- Geçmişte sorumluluk yaratan olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya yapısal yükümlülüğün bulunması,

- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının artık çok muhtemel olması ve,

- Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Şarta Bağlı Yükümlülük ise; yine geçmişten kaynaklanan, işletmenin kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olay veya olayların, meydana gelmesi (veya gelmemesi) ile gerçekleşecektir. Ancak karşılıkla yükümlülük gerçekleşmişken, şarta bağlı yükümlülükte henüz gerçekleşme meydana gelmemiştir. Temel ayrım noktası budur. Şarta bağlı yükümlülüklerde risk mümkün, karşılıklarda

[159] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 477.
[160] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 478

ise muhtemeldir.[161] Şarta bağlı varlık ve yükümlülük için örnek olarak lehe ve aleyhe açılan davalardan kaynaklanabilecek varlık ve yükümlülükler verilebilir.

Karşılık giderleri vergi mevzuatına göre ayrıldıkları dönemde değil ödendikleri dönemde gider olarak yazılabilir. Dolayısıyla ilgili oldukları dönemde kanunen kabul edilmezler. Bu durumda ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü doğacaktır. Karşılıklar uzun süreler sonunda ödenecek ise bugünkü değere indirgenerek değerlenmeleri gerekir. Bunun için cari piyasa faiz oranı ile birlikte yükümlülüğe özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oran iskonto oranı olarak kullanılır.[162]

Kıdem Tazminatı Karşılığı

Denetim faaliyetleri esnasında aşağıdaki konular araştırılır:[163]

- İşletmenin çalışanlarına karşı gerek açık, gerekse zimnî bir şekilde taahhüt ettiği tüm menfaatlerin ödenip Ödenmediğine bakılmaksızın doğdukları dönemde kayda alınmalarının sağlanıp sağlanmadığı,
- Tüm personel giderlerinin kayda alınması ile birlikte bunların bilanço hesaplarına gitmesi gerekenler (yarımamul ve mamul stokları) ile gelir tablosuna gitmesi gerekenlerin (satılan malın maliyeti ve fonksiyonel dönem giderleri) doğru ayrıştırılıp ayrıştırılmadığı,
- Mevzuata uygun şekilde henüz kayda geçmeyen ve ileride personele sağlanacak fayda kapsamında olanların mali tabloların eklerinde bilgi verilip verilmediği,
- Hesaba alınan tüm personel giderlerinin işletmenin kendi faaliyetleri kapsamında doğup doğmadığı.

Bu denetimler kapsamında firmadan kıdem tazminatı hesaplamasına esas personel listeleri istenir. Ayrıca kıdem tazminatı hesaplamalarının yapıldığı tablolar edinilerek maddi doğrulama ve hesap mutabakatı sağlanır.

[161] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 478
[162] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 487
[163] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 494

UMS-19 çerçevesinde çalışanlara kısa vadede ödenecek yükümlülükler doğdukları dönemde muhasebeleştirilirler. Doğdukları halde ödenmeyen tutarlar bilançonun pasifinde borç kalemi olarak raporlanırlar. Kısa vadeli oldukları için iskontoya tabi tutulmazlar. Asıl sorun uzun vadeli yükümlülüklerdedir. Uzun vadeli yükümlülükler şunlardır:[164]

- Çalışma dönemi sonrası faydalar; emeklilik ücretleri, emeklilik sonrası sağlık ödenekleri gibi. Uygulamada rastlanmayan emeklilik sonrası ödemeleri ifade eder.

- İş ilişkisinin sona ermesi kaynaklı faydalar; kıdem tazminatı, işe son verme kaynaklı tazminatlar.

UFRS kapsamında kıdem tazminatı hesaplamalarında, emeklilik tarihindeki toplam ödeme tahminlenir, bilanço gününe kadarki kıdeme tekabül eden kısım ve bilanço tarihinden emeklilik tarihine kadarki kısım ayrıştırılır. Bilançoya alınacak rakam, emekli tarihinde bilanço tarihine kadar olacak kısmın net bu günkü değeridir. Tahminleme yapılırken kıdem tazminatı ödenme ihtimali, yani ayrılma oranı hesaplanmalıdır. Bunun yanında emeklilik tarihinde kıdeme esas ücretlerin ne olacağının da tahminlenmesi gerekir. İskonto oranı olarak ise işletmenin bulunduğu sektörde alım satımı yapılan birinci sınıf tahvillerin getiri oranıdır. Bu oran mevcut değilse devlet tahvil oranı kullanılır. Sonuç olarak hesaplanacak kıdem tazminatı, personelin bilanço gününe dek kazandığı kıdem tazminatının alacağı zamlarla emekli olacağı güne taşınmış değerinin bilanço gününe indirgenmiş değeri olacaktır.[165]

Satış ve Gelirler

UFRS açısından gelirlerin belirlenmesi farklılık gösterebilmektedir. Ticari mal satışlarından kaynaklı gelirin doğabilmesi için mal mülkiyeti karşı tarafa geçmeli, mal üzerindeki hakların karşı tarafa geçmesi, gelirin ölçülebilir olması, işletmenin

[164] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 501.
[165] a.g.e., KAVAL, Ankara, 2005, S. 509-510-511.

satıştan kaynaklanan fayda üzerinde tasarruf sahibi olması ve maliyetlerin ölçülebilir olması gerekir.

Hizmet gelirlerinde, birden fazla döneme yayılan gelirlerde, hizmetin tamamlanmasına kadar gelirin aktifte bekletilerek tamamlanma anında gelir hesaplarına intikal ettirilmesi veya her dönem tamamlanan kısım oranında gelirin gelir hesaplarına intikal ettirilmesi ve ilişkili maliyetlerin satılan hizmet maliyetine eklenmesi şeklinde muhasebeleştirme söz konusu olmaktadır. UFRS açısından ikinci seçeneğin uygulanması daha doğrudur. Ancak, bunun için tamamlanma dereceleri ve maliyetlerin gelirle ilişkilendirilebilmesi doğru olarak hesaplanabilir olmalıdır. Vergi mevzuatı açısından kısmi gelir kaydı kabul edildiği sürece sorun yoktur. Ancak, kabul edilmediği durumda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü doğabilecektir.

Faiz ve temettü gelirlerinde ise, kıymetin edinildiği tarihteki efektif faiz oranı (beklenen nakit akımlarını kayıtlı değer indirgeyen oran) kullanılarak faizin dönemsel olarak tahakkuk eden kısmının kayda alınması, temettülerin kazanılmış bir hak haline geldiği anda kayda alınması gerekmektedir.

Vadeli satışlar sebebiyle, makul değer ile satış fiyatı arasındaki farklar faiz geliri olarak nitelendirilir. Bu faiz gelirinden, vadedeki değerin iç iskonto oranı ile indirgenmesi suretiyle döneme isabet eden tahakkukun gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Faiz gelirinin gelir tablosuna eklenmesinin ardından gelecek döneme ilişkin faiz reeskont tutarı aktife reeskont hesabı olarak alınacaktır. Ancak, senetli bir satış olmadığı sürece, bu tutar vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyeceğinden, ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü doğmasına sebep olacaktır. Senetli satışlarda ise, reeskont oranının farklı olması durumunda yine UFRS kayıtları ile vergi kayıtları arasında fark doğacak ve ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü doğacaktır.

5.1.2.2. Bilanço Verilerinin Uyumlaştırılması

Yukarıda bahsedilen mali verilerin elde edilmesi ve önem arz eden konuların açıklanmasının ardından işletmenin mali verilerinin UFRS formatına dönüştürülmesi gerekecektir. Daha sonra bu format üzerinden yukarıda bahsedilen önemli konular ve UMS-UFRS'lerin diğer hükümlerine göre düzeltme işlemleri yapılacaktır. Burada UFRS bilgi kayıtları ve UFRS fişlerinden faydalanılır. Düzeltme işlemleri tamamlandıktan sonra UFRS kapsamında gerekli eliminasyonlar yapılarak mali tabloların son hali oluşturularak, bağımsız denetim raporu hazırlanır.

Bilanço verilerinin uyumlaştırılması kapsamında öncelikle vergi mevzuatına yönelik oluşturulan ve tek düzen hesap planını esas alan bilanço kalemlerinin UFRS formatında hangi kalemler içine dercedileceğinin belirlenmesi gerekir. Bu kapsamda UFRS ve SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğe göre hazırlanması gereken bilanço formatları öncesinde Sermaye Piyasası Kurulu'na mali tablolarını gönderen şirketlerin kullandıkları bilanço formatlarına dönüştürme işlemleri gerçekleştirilecek, daha sonra bu formatlar üzerinden UFRS'ye uygun bilanço formatlarına dönüşüm sağlanacaktır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki finansal tablo formatlarını uygulayan ülkemiz için, Uluslararası Standartların çevirisi ile oluşturulan yerel standartlarda yer alan bazı kavramların ülkemiz uygulamalarına yabancı olması ve standartlardaki ifadelerin mevzuat düzenleme ilkeleri ile bağdaşmayacak şekilde esnek cümleler ihtiva etmesi nedeniyle, finansal tablolardaki kalemlerin TDHP ile uyumlaştırılması gerekmektedir. Ancak mevcut durumda, bunun için ilgili kalemlerin istenen UFRS formatına dönüştürülmesi gerekmektedir.[166]

[166] Ümit GÜCENME, *"Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Son Gelişmeler Çerçevesindeki Finansal Tablolar",* **TC Hayat Dergisi,** Aralık 2005.

Tablo 5.1: Tek Düzen Hesap Planı-SPK Formatı Bilanço Dönüşüm Anahtarı Tablosu

BİLANÇO	
I DÖNEN VARLIKLAR	**TDHP Hesap Numarası**
A Hazır Değerler	
1 Kasa	100
2 Bankalar	102, 103
3 Diğer Hazır Değerler	101, 108
B Menkul Kıymetler	
1 Hisse Senetleri	110
2 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	111
3 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları	112
4 Diğer Menkul Kıymetler	118
5 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	119
C Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	
1 Alıcılar	120, 128
2 Alacak Senetleri	121
3 Verilen Deposito ve Teminatlar	126
4 Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	127
5 Alacak Reeskontu (-)	122
6 Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)	129
D Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	
1 Ortaklardan Alacaklar	131
2 İştiraklerden Alacaklar	132
3 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	133
4 Kısa Vadeli Diğer Alacaklar	135, 136, 138, 195, 196
5 Alacak Reeskontu (-)	137
6 Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)	139
E Stoklar	
1 İlk Madde ve Malzeme	150
2 Yarı Mamuller	151
3 Ara Mamuller	
4 Mamuller	152
5 Emtia	153
6 Diğer Stoklar	157
7 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	158
8 Verilen Sipariş Avansları	159
F Diğer Dönen Varlıklar	170, 179, 180, 181, 190, 191, 192, 193, 197, 198, 199

Tablo 5.1: Tek Düzen Hesap Planı-SPK Formatı Bilanço Dönüşüm Anahtarı Tablosu (Devamı)

II DURAN VARLIKLAR	**TDHP Hesap Numarası**
A Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	
1 Alıcılar	220
2 Alacak Senetleri	221
3 Verilen Deposito ve Teminatlar	226
4 Diğer Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	
5 Alacak Reeskontu (-)	222
6 Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)	229
B Diğer Uzun Vadeli Alacaklar	
1 Ortaklardan Alacaklar	231
2 İştiraklerden Alacaklar	232
3 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	233
4 Uzun Vadeli Diğer Alacaklar	235, 236
5 Alacak Reeskontu (-)	237
6 Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)	239
C Finansal Duran Varlıklar	
1 Bağlı Menkul Kıymetler	240
2 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düş. Karşılığı (-)	241
3 İştirakler	242
4 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	243
5 İştirakler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	244
6 Bağlı Ortaklıklar	245
7 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)	246
8 Bağlı Ortaklıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	247
9 Diğer Finanasal Duran Varlıklar	248, 249
D Maddi Duran Varlıklar	
1 Arazi ve Arsalar	250
2 Yerüstü ve Yeraltı Düzenleri	251
3 Binalar	252
4 Makine Tesis ve Cihazlar	253
5 Taşıt Araç ve Gereçleri	254
6 Döşeme ve Demirbaşlar	255
7 Diğer Maddi Duran Varlıklar	256
8 Birikmiş Amortismanlar (-)	257
9 Yapılmakta Olan Yatırımlar	258
10 Verilen Sipariş Avansları	259
E Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
1 Kuruluş ve Teşkilatlandırma Giderleri	262
2 Haklar	260
3 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	263, 271, 272
4 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	261, 264, 267, 277, 278
5 Verilen Avanslar	269, 279
6 Birikmiş Amortismanlar (-)	268
F Diğer Duran Varlıklar	280, 281, 291, 292, 293, 294, 295, 297, 298, 299

Tablo 5.1: Tek Düzen Hesap Planı-SPK Formatı Bilanço Dönüşüm Anahtarı Tablosu (Devamı)

I KISA VADELİ BORÇLAR	**TDHP Hesap Numarası**
A Finansal Borçlar	
1 Banka Kredileri	300
2 Uzun Vadeli Kredi Anapara Taksitleri ve Faizleri	303
3 Tahvil Anapara Taksitleri ve Faizleri	304
4 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	305
5 Diğer Finansal Borçlar	306, 308, 309
B Ticari Borçlar	
1 Satıcılar	320
2 Borç Senetleri	321
3 Alınan Deposito ve Teminatlar	326
4 Diğer Ticari Borçlar	329
5 Borç Reeskontu (-)	322
C Diğer Kısa Vadeli Borçlar	
1 Ortaklara Borçlar	331
2 İştiraklere Borçlar	332
3 Bağlı Ortaklıklara Borçlar	333
4 Ödenecek Giderler	
5 Ödenecek Vergi Harç ve Diğer Kesintiler	360, 361, 369
6 Ertelenen ve Takside Bağlanan Devlet Alacakları	368
7 Kısa Vadeli Diğer Borçlar	335,336, 350, 380, 391, 392, 393, 397, 399,
8 Borç Reeskontu (-)	337
D Alınan Sipariş Avansları	340, 349
E Borç ve Gider Karşılıkları	
1 Vergi Karşılıkları	370, 371
2 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	372, 373, 379, 381
II UZUN VADELİ BORÇLAR	
A Finansal Borçlar	
1 Banka Kredileri	400
2 Çıkarılmış Tahviller	405
3 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	407
4 Diğer Finansal Borçlar	408, 409
B Ticari Borçlar	
1 Satıcılar	420
2 Borç Senetleri	421
3 Alınan Deposito ve Teminatlar	426
4 Diğer Ticari Borçlar	429
5 Borç Reeskontu (-)	422
C Diğer Uzun Vadeli Borçlar	
1 Ortaklara Borçlar	431
2 İştiraklere Borçlar	432
3 Bağlı Ortaklıklara Borçlar	433
4 Ertelenen ve Takside Bağlanan Devlet Alacakları	438
5 Uzun Vadeli Diğer Borçlar	436, 480, 481, 492, 493, 499
6 Borç Reeskontu (-)	437
D Alınan Sipariş Avansları	440, 449
E Borç ve Gider Karşılıkları	
1 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	472
2 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	479

Tablo 5.1: Tek Düzen Hesap Planı-SPK Formatı Bilanço Dönüşüm Anahtarı Tablosu (Devamı)

III ÖZ SERMAYE	
A Sermaye	500
B Sermaye Taahhütleri (-)	501
C Emisyon Primi	520, 521
D Yeniden Değerleme Değer Artışı	
1 Duran Varlıklardaki Değer Artışı	522
2 İştiraklerdeki Değer Artışı	523
3 Borsada Oluşan Değer Artışı	526, 527
4 Sermaye Yedekleri	529
E Yedekler	
1 Yasal Yedekler	540
2 Statü Yedekleri	541
3 Özel Yedekler	548, 549
4 Olağanüstü Yedekler	542
5 Maliyet Artış Fonu	524
6 Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları	544
7 Geçmiş Yıl Karı	570
F Net Dönem Karı	590
G Dönem Zararı (-)	591
H Geçmiş Yıllar Zararları (-)	580
1…Yılı Zararı	
2…Yılı Zararı	

UFRS çalışmaları kapsamında ilk olarak, Tek Düzen Hesap Planı ve dolayısıyla vergi mevzuatına uygun olarak hazırlanan bilançolar Tablo 5.1'deki dağıtım anahtarı kullanılarak hesaplar bazında SPK'nın, Seri: XI, No: 25 sayılı tebliği öncesinde kullanılan mali tablo formatına dönüştürülür. Daha sonra Tablo 5.2'deki dağıtım anahtarları kullanılarak SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğ formatındaki ham bilanço oluşturulur. Bu dağıtım Tablo 5.1'deki bilanço formatından yararlanılarak ve Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğ hükümlerine göre yapılması gereken ek hesaplamalar ve düzeltme işlemleri gerçekleştirilerek yapılır. Böylelikle, Tek Düzen Hesap Planı'na göre hazırlanmış bilanço kalemleri UFRS formatına uygun hale getirilmiş olur.

Tablo 5.2: SPK Formatına Dönüştürülmüş Bilançodan UFRS-SPK Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ Formatına Dönüştürülmüş Bilançoya Çevrim Anahtarları

BİLANÇO **SPK Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğe Göre**	
Koyu renkli hücreler, dönüşüm anahtarı olarak kullanılacak olan TDHP-SPK verilerinin (Tablo 5.1) tek başına yeterli olmadığı, Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğ hükümlerine göre ek hesaplamalar ve düzeltmeler gerektiren özellikli kalemleri ifade etmektedir.	
Dağıtım Yapılacak Kalemler	**Dağıtım Anahtarı (Tablo 5.1 ve Diğer Hesaplamalar)**
VARLIKLAR	
Cari / Dönen Varlıklar	
Hazır Değerler	Hazır Değerler
Menkul Kıymetler (net)	Menkul Kıymetler
Ticari Alacaklar (net)	Kısa Vadeli Ticari Alacaklar - Finansal Kiralama Alacakları - Varsa İlişkili Taraf Alacakları
Finansal Kiralama Alacakları (net)	Finansal Kiralama Alacakları
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	Ortaklardan Alacaklar + İştiraklerden Alacaklar + Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar + Varsa Ticari İlişkili Taraf Alacakları
Diğer Alacaklar (net)	Diğer Kısa Vadeli Alacaklar – İlişkili Taraflardan Alacaklar Olarak Ayrıştırılan
Canlı Varlıklar (net)	Canlı Varlıklar
Stoklar (net)	Stoklar
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Alacaklar Burada Ayrı Olarak Gösterilir
Ertelenen Vergi Varlıkları	SPK Tebliğine göre hesaplanacak olan tutar
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	Diğer Dönen Varlıklar
Cari Olmayan / Duran Varlıklar	
Ticari Alacaklar (net)	Uzun Vadeli Ticari Alacaklar - Finansal Kiralama Alacakları - Varsa İlişkili Taraf Alacakları
Finansal Kiralama Alacakları (net)	Finansal Kiralama Alacakları
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	Ortaklardan Alacaklar + İştiraklerden Alacaklar + Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar + Varsa Ticari ilişkili Taraf Alacakları
Diğer Alacaklar (net)	Diğer Uzun Vadeli Alacaklar – İlişkili Taraflardan Alacaklar Olarak Ayrıştırılan
Finansal Varlıklar (net)	Mali Duran Varlıklar
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)	Şerefiye
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	Maddi Duran Varlıklardan Ayrıştırılan Yatırımlar
Maddi Varlıklar (net)	Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	Maddi Olmayan Varlıklar - Şerefiye
Ertelenen Vergi Varlıkları	SPK Tebliğine göre hesaplanacak olan tutar
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	Diğer Duran Varlıklar
TOPLAM VARLIKLAR	

Tablo 5.2: SPK Formatına Dönüştürülmüş Bilançodan UFRS-SPK Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ Formatına Dönüştürülmüş Bilançoya Çevrim Anahtarları (Devamı)

Dağıtım Yapılacak Kalemler	**Dağıtım Anahtarı (Tablo 5.1 ve Diğer Hesaplamalar)**
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Finansal Boçlar (net)	Mali Borçlar - Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısmı - Finansal Kiralama Borçları - Diğer Finansal Borçlar
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	Kısa Vadeli Finansal Borçlardan Ayrıştırılan
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	Kısa Vadeli Finansal Borçlardan Ayrıştırılan
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	Diğer Finansal Borçlar
Ticari Borçlar (net)	Kısa Vadeli Ticari Borçlar - Finansal Kiralama Borçları - Varsa İlişkili Taraf Borçları
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	Ortaklara Borçlar + İştiraklere Borçlar + Bağlı Ortaklıklara Borçlar + Varsa Ticari İlişkili Taraf Borçları
Alınan Avanslar	Alınan Sipariş Avansları
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Alacaklar Burada Ayrı Olarak Gösterilir
Borç Karşılıkları	Borç ve Gider Karşılıkları
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	SPK Tebliğine göre hesaplanacak olan tutar
Diğer Yükümlülükler (net)	Diğer Kısa Vadeli Borçlar -(Ortaklardan Borçlar + İştiraklerden Borçlar + Bağlı Ortaklıklardan Borçlar + Varsa Ticari ilişkili Taraf Borçları)
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Finansal Borçlar (net)	Mali Borçlar - Finansal Kiralama Borçları - Diğer Finansal Borçlar
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	Uzun Vadeli Finansal Borçlardan Ayrıştırılan
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	Uzun Vadeli Finansal Borçlardan Ayrıştırılan
Ticari Borçlar (net)	Uzun Vadeli Ticari Borçlar - Finansal Kiralama Borçları - Varsa İlişkili Taraf Borçları
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	Ortaklara Borçlar + İştiraklere Borçlar + Bağlı Ortaklıklara Borçlar + Varsa Ticari ilişkili Taraf Borçları
Alınan Avanslar	Alınan Sipariş Avansları
Borç Karşılıkları	Borç ve Gider Karşılıkları
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	SPK Tebliğine göre hesaplanacak olan tutar
Diğer Yükümlülükler (net)	Diğer Uzun Vadeli Borçlar -(Ortaklardan Borçlar + İştiraklerden Borçlar + Bağlı Ortaklıklardan Borçlar + Varsa Ticari ilişkili Taraf Borçları)
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	Ana Ortaklık Dışı Paylar

Tablo 5.2: SPK Formatına Dönüştürülmüş Bilançodan UFRS-SPK Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ Formatına Dönüştürülmüş Bilançoya Çevrim Anahtarları (Devamı)

Dağıtım Yapılacak Kalemler	**Dağıtım Anahtarı (Tablo 5.1 ve Diğer Hesaplamalar)**
ÖZSERMAYE	
Sermaye	Sermaye
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	İştiraklerle karşılıklı olarak yapılan sermaye düzeltme mutabakatına ilişkin farklar
Sermaye Yedekleri	
Hisse Senetleri İhraç Primleri	Emisyon Primi
Hiss Senedi İptal Karları	Emisyon Priminden Ayrıştırılacak Hisse Senedi İptal Karları
Yeniden Değerleme Fonu	Yeniden Değerlemeden Kaynaklanan Fonlar
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu	İştiraklerle ilgili finansal varlıklar yeniden değerleme değer artış fonu
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları
Kar Yedekleri	
Yasal Yedekler	Yasal Yedekler
Statü Yedekleri	Statü Yedekleri
Olağanüstü Yedekler	Olağanüstü Yedekler
Özel Yedekler	Özel Yedekler
Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları	Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları
Yabancı Para Çevrim Farkları	Çevrim Farkları
Net Dönem Karı/Zararı	Net Dönem Karı + Net Dönem Zararı
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	Geçmiş Yıllar Karları + Geçmiş Yıllar Zararları
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	

5.1.2.3. Gelir Tablosu Verilerinin Uyumlaştırılması

Bilanço verilerinin uyumlaştırılması gibi, gelir tablosu verilerinin uyumlaştırılmasına da vergi mevzuatına yönelik oluşturulan ve tek düzen hesap planını esas alan gelir ve gider kalemlerinin UFRS formatında hangi kalemler içine dercedileceğinin belirlenmesi ile başlanır. Bu kapsamda UFRS ve SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğe göre hazırlanması gereken gelir tablosu formatı öncesinde Sermaye Piyasası Kurulu'na mali tablolarını gönderen şirketlerin kullandıkları gelir tablosu formatına dönüştürme işlemleri gerçekleştirilecek, daha sonra bu format üzerinden UFRS'ye uygun gelir tablosu formatına dönüşüm sağlanacaktır.

Tablo 5.3: Tek Düzen Hesap Planı-SPK Formatı Gelir Tablosu Dönüşüm Anahtarı Tablosu

GELİR TABLOSU	
TDHP Hesaplarının Dahil olacağı Hesap İsimleri	**TDHP Hesap Numarası**
A-BRÜT SATIŞLAR	
1-Yurtiçi Satışlar	600
2-Yurtdışı Satışlar	601
3-Diğer Satışlar	602
B-SATIŞLARDAN İNDİRİMLER (-)	
1-Satışlardan İadeler (-)	610
2-Satış İskontoları (-)	611
3-Diğer İndirimler (-)	612
C-NET SATIŞLAR	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	620, 621, 622, 623
BRÜT SATIŞ KARI veya ZARARI	
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	630
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	631
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	632
ESAS FAALİYET KARI veya ZARARI	
F-DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER VE KARLAR	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	640
2-Bağlı Ortaklardan Temettü Gelirleri	641
3-Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	642
4-Faaliyetle ilgil Diğer Gelirler ve Karlar	643, 645, 646, 647, 649
G-DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER VE ZARARLAR (-)	653, 654, 655, 656, 657, 659
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	660
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	661
FAALİYET KARI veya ZARARI	
I-OLAĞANÜSTÜ GELİRLER VE KARLAR	
1- Konusu Kalmayan Karşılıklar	644
2-Önceki Dönem Gelir ve Karları	671
3-Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	679
J-OLAĞANÜSTÜ GİDERLER VE ZARARLAR (-)	
1-Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	680
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	681
3-Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	689
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	690
K-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER	691
NET DÖNEM KARI VEYA ZARARI	692

Tablo 5.4: SPK Formatına Dönüştürülmüş Gelir Tablosundan UFRS-SPK Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ Formatına Dönüştürülmüş Gelir Tablosuna Çevrim Anahtarları

GELİR TABLOSU **SPK Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğe Göre**	
Dağıtım Yapılacak Kalemler	**Dağıtım Anahtarı (Tablo 5.3 ve Diğer Hesaplamalar)**
ESAS FAALİYET GELİRLERİ	
Satış Gelirleri (net)	Net Satışlar (Hizmet ve Diğer Esas Faaliyet Gelirleri Hariç)
Satışların Maliyeti (-)	Satışların Maliyeti
Hizmet Gelirleri (net)	Satışların Hizmet ile ilgili kısmı
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)	Satışlar-Satış Gelirleri-Hizmet Gelirleri
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	
Faaliyet Giderleri (-)	Faaliyet Giderleri
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar + Olağan Dışı Gelir ve Karlar
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar + Olağan Dışı Gider ve Zararlar
Finansman Giderleri (-)	Finansman Giderleri
FAALİYET KARI/ZARARI	
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	Net Parasal Pozisyondan Oluşan Kar Zarar
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR	Ana Ortaklık Dışı Kar Zarar
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR	
Vergiler	Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler
NET DÖNEM KARI/ZARARI	
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	Net Dönem Karı / Hisse Sayısı

5.1.3. Eliminasyon İşlemleri ve Finansal Tabloların Oluşturulması

Yukarıda açıklanan denetim prosedürleri ve mali tablo uyumlaştırma açıklamaları sonrasında elde edilen verilere dayanılarak, Tek Düzen Hesap Planına göre hazırlanmış olan mali tablolar UFRS formatına çevrilecektir. Bunun için Tablo 5.1, Tablo 5.2, Tablo 5.3 ve Tablo 5.4'de belirtilen dönüşüm anahtarları kullanılacaktır. Akabinde, UFRS'ye göre gerek mali tablo formatlarının farklı olmasından, gerekse UFRS çerçevesinde yapılan hesaplama, değerleme ve kaydetme ilkelerinin farklılaşmasından dolayı eliminasyon işlemleri yapılacaktır.

Bu aşamadan sonra, Camiş Lojistik Hizmetleri A.Ş.'nin SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No:25 sayılı tebliğe göre hazırlanmış mali tablolarının ne şekilde hazırlandığı, UFRS kapsamında hangi işlemlerin tesis edilerek bu sonuçlara ulaşıldığı açıklanacaktır. Ancak burada hemen belirtmek gerekir ki, işletmenin vergi mevzuatına yönelik muhasebe kayıtlarına erişmek mümkün olmadığından, kamuya açık mali tabloları edinilerek, mali tablo ve dipnotları ayrıntılı olarak incelenmiş ve UFRS kapsamında yapılmış olan işlemler geriye doğru yürütülerek UFRS hesaplamaları öncesi muhtemel mizanına ulaşılmıştır. Bu açıdan verilen mizanın işletmenin gerçek vergi durumunu yansıtmadığı unutulmamalıdır. Burada amaç, UFRS uygulamalarının ne şekilde tesis edildiğini canlı bir örnek üzerinden açıklayabilmek, teorik bilgilerin mali tablolara nasıl döküldüğünü izah edebilmektir.

5.1.3.1. Bilanço ve Gelir Tablosunun Oluşturulması

Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş.'nin yukarıda anlatım bulan yöntemle hazırlanmış muhtemel mizanı Tablo 5.5.'de sunulmuştur.

Tablo 5.5 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 Tarihli Muhtemel Mizanı

Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 Tarihli Muhtemel Mizanı		
100	Kasa	8.864
102	Bankalar	10.607.448
120	Alıcılar	577.549
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	13.129
131	Ortaklardan Alacaklar	165.573
135	Personelden Alacaklar	8.603
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	5.616.832
150	İlk Madde ve Malzeme	189.738
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	119.049
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	17.932
240	Bağlı Menkul Kıymetler	209.048
241	Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(209.048)
250	Arazi ve Arsalar	4.202
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	30.506
254	Taşıtlar	3.170.318
255	Demirbaşlar	239.967
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(3.319.179)

Tablo 5.5 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 Tarihli Muhtemel Mizanı (Devamı)

260	Haklar	12.395
264	Özel Maliyetler	72.321
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(28.994)
294	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	509.823
Aktif Kalemler Toplamı		**18.926.591**
320	Satıcılar	166.385
326	Alınan Depozito ve Teminatlar	32.167
331	Ortaklara Borçlar	3.544.379
336	Diğer Çeşitli Borçlar	2.381.096
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	110.434
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	103.114
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	70.000
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	713.866
500	Sermaye	2.800.000
520	Hisse Senetleri İhraç Primleri	42.277
540	Yasal Yedekler	161.719
570	Geçmiş Yıllar Karları	952.249
	Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	5.576.528
Pasif Kalemler + Dönem Net Karı Toplamı		**18.926.591**
600	Yurtiçi Satışlar	7.701.439
601	Yurtdışı Satışlar	1.026.799
610	Satıştan İadeler (-)	(1.786)
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(7.233.062)
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(675.701)
632	Genel Yönetim Giderleri (-)	(750.082)
642	Faiz Gelirleri	2.762.597
646	Kambiyo Karları	597.455
649	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	90.879
653	Komisyon Giderleri (-)	(15.798)
656	Kambiyo Zararları (-)	(665.553)
659	Diğer Gider ve Zararlar (-)	(2.656)
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(1.025.173)
691	Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karşılıkları (-)	(447.496)
	Dönem Net Karı/Zararı	1.361.862

Öncelikle, Tablo 5.5'deki mizan verileri Tablo 5.1 ve Tablo 5.2'deki anahtar bilgiler kullanılarak SPK tarafından yayımlanan Seri: X, No:20 sayılı tebliğ gereği daha önce SPK'ya tabi işletmelerin kullanmakta olduğu bilanço ve gelir tablosu formatlarına çevrilmelidir. Burada bu çevrim işlemi ayrıntılı olarak anlatılmayacaktır. Bir hesaplama tablosu programı yardımı ile bu işlemler daha kolay bir şekilde yerine getirilebilir. Dönüşüm işlemi sonrası mali tablolar Tablo 5.6 ve

Tablo 5.7'deki gibi olacaktır. Burada herhangi bir bakiyesi bulunmayan hesap satırları mali tablolarda takip kolaylığı açısından gösterilmemiştir.

Tablo 5.6 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 tarihli SPK Formatına Dönüştürülmüş Bilanço

Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK Formatına Dönüştürülmüş Bilanço	
I. DÖNEN VARLIKLAR	**17.324.717**
A. Hazır Değerler	**10.616.312**
1. Kasa	8.864
2. Bankalar	10.607.448
B. Menkul Kıymetler	**0**
C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	**590.678**
1. Alıcılar	590.678
D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	**5.791.008**
1. Ortaklardan Alacaklar	165.573
4. Kısa Vadeli Diğer Alacaklar	5.625.435
E. Stoklar	**189.738**
1. İlk Madde ve Malzeme	189.738
F. Diğer Dönen Varlıklar	**136.981**
II. DURAN VARLIKLAR	**1.601.874**
A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	**0**
B. Diğer Uzun Vadeli Alacaklar	**0**
C. Finansal Duran Varlıklar	**0**
1. Bağlı Menkul Kıymetler	209.048
2. Bağlı Menkul Kıy.Değ.Düş.Karşılığı (-)	(209.048)
D. Maddi Duran Varlıklar	**125.814**
1. Arazi ve Arsalar	4.202
4. Makine, Tesis ve Cihazlar	30.506
5. Taşıt Araç ve Gereçleri	3.170.318
6. Döşeme ve Demirbaşlar	239.967
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	(3.319.179)
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	**55.722**
2. Haklar	12.395
4. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	72.321
6. Birikmiş Amortisman (-)	(28.994)
F. Diğer Duran Varlıklar	**509.823**
A K T İ F T O P L A M I	**18.016.076**

Tablo 5.6 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 tarihli SPK Formatına Dönüştürülmüş Bilanço (Devamı)

	31.12.2006
I. KISA VADELİ BORÇLAR	**6.407.575**
A. Finansal Borçlar	**0**
B. Ticari Borçlar	**198.552**
1. Satıcılar	166.385
3. Alınan Depozito ve Teminatlar	32.167
C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar	**6.139.023**
1. Ortaklara Borçlar	3.544.379
5. Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler	213.548
7. Kısa Vadeli Diğer Borçlar	2.381.096
D. Alınan Sipariş Avansları	**0**
E. Borç ve Gider Karşılıkları	**70.000**
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	70.000
II. UZUN VADELİ BORÇLAR	**713.866**
A. Finansal Borçlar	**0**
B. Ticari Borçlar	**0**
C. Diğer Uzun Vadeli Borçlar	**0**
D. Alınan Sipariş Avansları	**0**
E. Borç ve Gider Karşılıkları	**713.866**
1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	713.866
III. ANA ORTAKLIK DIŞI ÖZ SERMAYE	**0**
IV. ÖZ SERMAYE	**11.805.150**
A. Sermaye	**2.800.000**
Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları	**0**
B. Sermaye Taahhütleri (-)	**0**
C. Emisyon Primi	**42.277**
D. Yeniden Değerleme Değer Artışı	**0**
E. Yedekler	**1.113.968**
1. Yasal Yedekler	161.719
7. Geçmiş Yıl Karı	952.249
F. Net Dönem Karı/Zararı	**1.361.862**
G. Dönem Zararı (-)	**0**
H. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	**0**
I. Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	**5.576.528**
J. Çevrim Farkları	**0**
P A S İ F T O P L A M I	**18.016.076**

Tablo 5.7 : Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 tarihli SPK Formatına Dönüştürülmüş Gelir Tablosu

Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 01.01.2006-31.12.2006 Dönemi SPK Formatına Dönüştürülmüş Gelir Tablosu	
A. Brüt Satışlar	**8.728.238**
1. Yurtiçi Satışlar	7.701.439
2. Yurtdışı Satışlar	1.026.799
3. Diğer Satışlar	0
B. Satışlardan İndirimler (-)	**(1.786)**
1. Satıştan İadeler (-)	(1.786)
2. Satış İskontoları (-)	0
3. Diğer İndirimler (-)	0
C. Net Satışlar	**8.726.452**
D. Satışların Maliyeti (-)	**(7.233.062)**
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)	**1.493.390**
E. Faaliyet Giderleri (-)	(1.425.783)
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(675.701)
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	(750.082)
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	**67.607**
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	**3.450.931**
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	0
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	2.762.597
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	688.334
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	**(684.007)**
H. Finansman Giderleri (-)	**(1.025.173)**
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(1.025.173)
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0
FAALİYET KARI (ZARARI)	**1.809.358**
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	**0**
1. Konusu Kalmayan Karşılıklar	0
2. Önceki Dönem Gelir ve Karları	0
3. Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	0
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	**0**
1. Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	0
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0
3. Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	0
DÖNEM KARI (ZARARI)	**1.809.358**
K. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	(447.496)
M. Ana Ortaklık Dışı Kar/Zarar	0
NET DÖNEM KARI (ZARARI)	**1.361.862**

Bu aşamadan sonra, bilanço ve gelir tablosunun SPK tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğe uygun UFRS bilanço ve gelir tablosu formatına dönüştürülmesi gerekmektedir. Bunun için Tablo 5.4 ve Tablo 5.5'de yer verilen açıklamalara göre hareket etmek gerekmektedir. Bu tablolardaki açıklamalar SPK formatındaki mali tablo bilgilerinin kullanılması ve UFRS kapsamında yapılacak hesaplamaları kapsamaktadır. Ancak, öncelikle mali tabloların maddi dönüşüm işlemi gerçekleştirilmeli, daha sonra UFRS kapsamında yapılması gereken düzeltme hesaplamaları ham olarak oluşturulmuş bu mali tablolardan elimine edilmelidir. Böylelikle UFRS formatına göre hazırlanmış mali tablolar elde edilmiş olacaktır.

Tablo 5.8: Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Formatına Dönüştürülmüş Eliminasyon Öncesi Bilançosu

Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Formatına Dönüştürülmüş Eliminasyon Öncesi Bilançosu	
VARLIKLAR	
Cari / Dönen Varlıklar	**17.324.717**
Hazır Değerler	10.616.312
Menkul Kıymetler (net)	0
Ticari Alacaklar (net)	590.678
Finansal Kiralama Alacakları (net)	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	165.573
Diğer Alacaklar (net)	5.625.435
Canlı Varlıklar (net)	0
Stoklar (net)	189.738
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	0
Ertelenen Vergi Varlıkları	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	136.981
Cari Olmayan / Duran Varlıklar	**691.359**
Ticari Alacaklar (net)	0
Finansal Kiralama Alacakları (net)	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	0
Diğer Alacaklar (net)	0
Finansal Varlıklar (net)	0
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	0
Maddi Varlıklar (net)	125.814
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	55.722
Ertelenen Vergi Varlıkları	0
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	509.823
TOPLAM VARLIKLAR	**18.016.076**

Tablo 5.8: Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Formatına Dönüştürülmüş Eliminasyon Öncesi Bilançosu (Devamı)

YÜKÜMLÜLÜKLER	**31.12.2006**
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**6.407.575**
Finansal Boçlar (net)	0
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	0
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	0
Ticari Borçlar (net)	198.552
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	3.544.379
Alınan Avanslar	0
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri □ak ediş Bedelleri (net)	0
Borç Karşılıkları	70.000
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	0
Diğer Yükümlülükler (net)	2.594.644
Uzun Vadeli Yükümlülükler	**713.866**
Finansal Borçlar (net)	0
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	0
Ticari Borçlar (net)	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	0
Alınan Avanslar	0
Borç Karşılıkları	713.866
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	0
Diğer Yükümlülükler (net)	0
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	**0**
ÖZSERMAYE	**10.894.635**
Sermaye	**2.800.000**
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	**0**
Sermaye Yedekleri	**5.618.805**
Hisse Senetleri İhraç Primleri	42.277
Hiss Senedi İptal Karları	0
Yeniden Değerleme Fonu	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu	0
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	5.576.528
Kar Yedekleri	**161.719**
Yasal Yedekler	161.719
Statü Yedekleri	0
Olağanüstü Yedekler	0
Özel Yedekler	0
Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları	0
Yabancı Para Çevrim Farkları	0
Net Dönem Karı/Zararı	**1.361.862**
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	**952.249**
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	**18.016.076**

Tablo 5.9: Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Formatına Dönüştürülmüş Eliminasyon Öncesi Gelir Tablosu

Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 01.01.2006-31.12.2006 Dönemi SPK-UFRS Formatına Dönüştürülmüş Eliminasyon Öncesi Gelir Tablosu	
KONSOLİDE GELİR TABLOSU (YTL)	
ESAS FAALİYET GELİRLERİ	
Satış Gelirleri (net)	8.726.452
Satışların Maliyeti (-)	(7.233.062)
Hizmet Gelirleri (net)	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)	0
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	**1.493.390**
Faaliyet Giderleri (-)	(1.425.783)
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	**67.607**
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	3.450.931
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	(684.007)
Finansman Giderleri (-)	(1.025.173)
FAALİYET KARI/ZARARI	**1.809.358**
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	0
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR	**0**
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR	**1.809.358**
Vergiler	(447.496)
NET DÖNEM KARI/ZARARI	**1.361.862**
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	**0,49**

Son olarak UFRS formatına dönüştürülmüş mali tablolar üzerinde eliminasyon işlemleri gerçekleştirilecektir. Böylelikle UFRS ile tam uyumlu mali tablolara erişilmiş olacaktır. Öncelikle Tablo 5.10 ve Tablo 5.11 üzerinde eliminasyon işlemlerinin analitik olarak neler olduğu yansıtılmıştır. Eliminasyon öncesi mali tablolarının ilgili satırları ile eliminasyon satırlarının yatay toplamları alınmak suretiyle UFRS ile tam uyumlu mali tabloların son haline erişilmiştir. Bahis konusu analitik işlemlerin neler olduğu, nasıl tesis edildiği, ilerleyen kısımlarda anlatılacaktır.

Tablo 5.10: Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Uyumlu Bilançosu

Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Uyumlu Bilançosu	**Eliminasyon Öncesi (A)**	**Eliminasyon İşlemleri (B)**	**UFRS Bilanço (A+B)**
VARLIKLAR			
Cari / Dönen Varlıklar	**17.324.717**	**(13.129)**	**17.311.588**
Hazır Değerler	10.616.312	0	10.616.312
Menkul Kıymetler (net)	0	0	0
Ticari Alacaklar (net)	590.678	(590.678)	0
Finansal Kiralama Alacakları (net)	0	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	165.573	6.200.597	6.366.170
Diğer Alacaklar (net)	5.625.435	(5.623.048)	2.387
Canlı Varlıklar (net)	0	0	0
Stoklar (net)	189.738	0	189.738
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	0	0	0
Ertelenen Vergi Varlıkları	0	0	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	136.981	0	136.981
Cari Olmayan / Duran Varlıklar	**691.359**	**206.339**	**897.698**
Ticari Alacaklar (net)	0	0	0
Finansal Kiralama Alacakları (net)	0	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	0	0	0
Diğer Alacaklar (net)	0	0	0
Finansal Varlıklar (net)	0	0	0
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)	0	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	0	0	0
Maddi Varlıklar (net)	125.814	713.710	839.524
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	55.722	0	55.722
Ertelenen Vergi Varlıkları	0	2.452	2.452
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	509.823	(509.823)	0
TOPLAM VARLIKLAR	**18.016.076**		**18.209.286**

Tablo 5.10: Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Uyumlu Bilançosu (Devamı)

	Eliminasyon Öncesi (A)	**Eliminasyon İşlemleri (B)**	**UFRS Bilanço (A+B)**
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**6.407.575**	**(1.023)**	**6.406.552**
Finansal Boçlar (net)	0	0	0
Uzun Vadeli Finansal Borç. Kısa Vadeli Kısımları (net)	0	0	0
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	0	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	0	0	0
Ticari Borçlar (net)	198.552	(30.328)	168.224
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	3.544.379	2.410.401	5.954.780
Alınan Avanslar	0	0	0
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	0	0	0
Borç Karşılıkları	70.000	167.830	237.830
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	0	0	0
Diğer Yükümlülükler (net)	2.594.644	(2.548.926)	45.718
Uzun Vadeli Yükümlülükler	**713.866**	**0**	**713.866**
Finansal Borçlar (net)	0	0	0
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	0	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	0	0	0
Ticari Borçlar (net)	0	0	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	0	0	0
Alınan Avanslar	0	0	0
Borç Karşılıkları	713.866	0	713.866
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	0	0	0
Diğer Yükümlülükler (net)	0	0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	**0**	**0**	**0**
ÖZSERMAYE	**10.894.635**	**0**	**11.088.868**
Sermaye	**2.800.000**	**0**	**2.800.000**
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	**0**	**0**	**0**
Sermaye Yedekleri	**5.618.805**	**0**	**5.618.805**
Hisse Senetleri İhraç Primleri	42.277	0	42.277
Hiss Senedi İptal Karları	0	0	0
Yeniden Değerleme Fonu	0	0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu	0	0	0
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	5.576.528	0	5.576.528
Kar Yedekleri	**161.719**	**0**	**161.719**
Yasal Yedekler	161.719	0	161.719
Statü Yedekleri	0	0	0
Olağanüstü Yedekler	0	0	0
Özel Yedekler	0	0	0
Sermayeye Eklenecek İşt. Hiss.ve G.Menkul Satış Karl.	0	0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları	0	0	0
Net Dönem Karı/Zararı	**1.361.862**	**0**	**1.556.095**
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	**952.249**	**0**	**952.249**
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	**18.016.076**	**(1.023)**	**18.209.286**

Tablo 5.11 : Camiş Lojistik ve Taşımacılık A.Ş. 31.12.2006 Tarihli SPK-UFRS Uyumlu Gelir Tablosu

Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 01.01.2006-31.12.2006 Dönemi SPK-UFRS Uyumlu Gelir Tablosu	**Eliminasyon Öncesi (A)**	**Eliminasyon İşlemleri (B)**	**UFRS Gelir Tablosu (A+B)**
ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
Satış Gelirleri (net)	8.726.452	0	8.726.452
Satışların Maliyeti (-)	(7.233.062)	0	(7.233.062)
Hizmet Gelirleri (net)	0	0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)	0	0	0
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	**1.493.390**	**0**	**1.493.390**
Faaliyet Giderleri (-)	(1.425.783)	13.710	(1.412.073)
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	**67.607**	**13.710**	**81.317**
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	3.450.931	1.023	3.451.954
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	(684.007)	0	(684.007)
Finansman Giderleri (-)	(1.025.173)	108.559	(916.614)
FAALİYET KARI/ZARARI	**1.809.358**	**123.292**	**1.932.650**
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	0	0	0
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR	**0**	**0**	**0**
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR	**1.809.358**	**123.292**	**1.932.650**
Vergiler	(447.496)	70.941	(376.555)
NET DÖNEM KARI/ZARARI	**1.361.862**	**194.233**	**1.556.095**
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	**0,49**	**0**	**0,56**

Eliminasyon işlemlerinin ayrıntısı ise aşağıda açıklanmıştır. Açıklamaların ayrıntıları, çalışmamız ekinde bulunan mali tablo dipnotları incelenmek suretiyle daha kolay anlaşılabilecektir.

1- Cari/Dönen Varlıklar grubundaki Ticari Alacaklar kalemi içerisinde 577.549,- YTL tutarlı ilişkili taraflardan ticari alacak rakamı bulunmaktadır. Bu tutar ilgili kaleme aktarılmıştır. Ayrıca, 13.129,- YTL tutarındaki şüpheli alacak için karşılık ayrılması öngörülmüştür.

2- İlişkili taraflardan Alacaklar, ortaklardan alacaklar rakamının yanında, ticari alacaklar içerisinden ayrıştırılan 577.549,- YTL ile birlikte, mali tablo dipnotlarında açıklanan 5.623.048,- YTL diğer ilişkili taraflardan ticari olmayan alacakları da içermektedir.

3- Diğer Alacaklar kaleminden, ilişkili taraflar kalemine aktarılmış olan 5.623.048,- YTL ticari olmayan alacak tutarı elimine edilmiştir.

4- Maddi Varlıklar kaleminde, maddi varlıkların değerleme farklarından kaynaklanan 700.000,- YTL ve amortisman hesaplama farkından kaynaklanan 13.7120,- YTL değer artışı meydana gelmiş ve varlıkların net değerine eklenmiştir.

5- Diğer Cari Olmayan Duran Varlıklar kalemindeki 509.823,- YTL elden çıkarılacak stok ve MDV tutarının aslen hurda değerinin dahi bulunmadığı ve kayıtlardan terkinin gerektiği kanaat edildiğinden elimine edilmiştir.

6- Kısa Vadeli Ticari Borçlar kaleminden, 29.305,- YTL tutarlı ilişkili taraflara olan ticari borç ile, vadeli borç olması sebebiyle ticari borçlar üzerine hesaplanan 1.023,- YTL tutarlı reeskont tutarı elimine edilerek net değeri ile gösterilmesi sağlanmıştır..

7- İlişkili Taraflara Olan Borçlar kalemine, 3.544.379,- YTL tutarlı ortaklara borçlar ile birlikte, 5.925.475,- YTL ilişkili şirketlere ticari olmayan borç tutarı ve ticari borçlardan elimine edilen 29.305,- YTL ilişkili taraflara olan ticari borç tutarı eklenmiştir.

8- Borç Karşılıkları kalemine, 70.000,- YTL tutarlı diğer borç karşılıkları ile birlikte, 64.716,- YTL tutarlı Ödenecek Vergi ve Harçlar ile 103.114,- YTL tutarlı Ödenecek SSK Primleri kalemleri de eklenmiştir.

9- Diğer Yükümlülükler kaleminden borç karşılıkları kalemine eklenmiş olan 64.716,-YTL ve 103.114,- YTL ile birlikte, ilişkili taraflara borçlar kalemine aktarılan 2.381.096,- YTL tutarlı diğer ilişkili taraflara ticari olmayan borçlar elimine edilmiştir.

10- Maddi Duran Varlıkların eksiltilen amortismanı Faaliyet Giderlerinden de elimine edilmiştir.

11- Borçlara ayrılan 1.023,- YTL reeskont tutarı, Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar kalemine de intikal ettirilmiştir.

12- Şirketin ilişkili taraflara ödediği 910.515,- YTL faiz gideri ile 801.956,- YTL faiz geliri sonucunda finansman giderlerinden 108.559,- YTL indirilmiştir.

13- Ertelenen Vergi Varlığı/Yükümlülüğü hesaplamalarında basitçe, aktif arttırıcı veya pasif azaltıcı etki Ertelenen Vergi Yükümlülüğü, aktif azaltıcı veya pasif arttırıcı etki ise Ertelenen Vergi Varlığı doğurmaktadır. Hesaplama döneminde vergi oranı % 20'dir. Buna göre ertelenmiş vergi hesaplaması aşağıda verilmiştir.

A- Ertelenmiş vergiye baz teşkil eden zamanlama farklılıkları	31 Aralık 2006
Maddi duran varlıkların değerleme ve amortisman farklılıkları	713.710
Kıdem tazminatı karşılığı	(713.866)
Ticari alacak ve borçların reeskontu	1.023
Şüpheli alacaklar karşılığı	(13.129)
	(12.262)
B- Ertelenmiş vergi (alacağı) veya yükümlülüğü (A x %20)	
Maddi duran varlıkların değerleme ve amortisman farklılıkları	142.742
Kıdem tazminatı karşılığı	(142.773)
Ticari alacak ve borçların reeskontu	205
Şüpheli alacaklar karşılığı	(2.626)
	(2.452)

14- Vergiler kaleminde ise, şirketin vergi gelir/gideri hesaplaması sonucu, bir önceki yıldan devreden 68.489,- YTL ertelenmiş vergi yükümlülüğünün bu yıl itibariyle vergi kazancı olarak kayıtlara intikal etmesi sebebiyle, 2.452,- YTL ertelenmiş vergi varlığı ile birlikte toplam 70.941,- YTL vergi geliri doğduğundan, bu tutar elimine edilmiştir.

5.1.3.2. Özsermaye Değişim Tablosu

Bilanço ve gelir tablosunun oluşturulmasının ardından özsermaye değişim tablosunu oluşturmak için veriler tamamlanmış olmaktadır. Özsermaye değişim tablosu ise Tablo 5.12'deki gibi oluşturulmaktadır.

Tablo 5.12: Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. SPK-UFRS Uyumlu Özsermaye Değişim Tablosu

	Sermaye	Hisse Senetleri İhraç Primleri	Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	Yasal Yedekler	Net Dönem Karı/(Zararı)	Birikmiş Karlar/ (Zararlar)	Toplam
1 Ocak 2005 tarihi itibariyle	2.800.000	42.277	5.576.528	52.307	-	749.639	9.220.751
Yedeklere transfer	-	-	-	-	-	(52.307)	(52.307)
Dağıtılan temettü	-	-	-	-	-	(224.000)	(224.000)
Net dönem karı	-	-	-	-	1.148.329	-	1.148.329
31 Aralık 2005 tarihi itibariyle	2.800.000	42.277	5.576.528	52.307	1.148.329	473.332	10.092.773
Yedeklere transfer	-	-	-	109.412	(1.148.329)	1.038.917	-
Dağıtılan temettü	-	-	-	-	-	(560.000)	(560.000)
Net dönem karı	-	-	-	-	1.556.095	-	1.556.095
31 Aralık 2006 tarihi itibariyle	2.800.000	42.277	5.576.528	161.719	1.556.095	952.249	11.088.868

5.1.3.3. Nakit Akım Tablosu

Tablo 5.13: Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. SPK-UFRS Uyumlu Nakit Akım Tablosu

İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımı	2006
Net Dönem Karı	1.556.095
Net Dönem Karını İşletme Faaliyetlerinden Elde Edilen Nakit Akımına Getirmek İçin Yapılan Düzeltmeler:	
Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	793.875
Maddi Olmayan Varlıkların İtfa Payları	15.704
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	40.548
Vergi Karşılığı	376.555
İşletme Sermayesindeki Değişim Öncesi Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akımı	2.782.777
Ticari Alacaklar	36.650
Stoklar	6.385
İlişkili Şirketlerden Alacaklar	(1.244.465)
Diğer Cari/Dönen Varlıklar (Net)	39.296
Ticari Borçlar	(334.201)
İlişkili Şirketlere Borçlar	(911.641)
Diğer Yükümlülükler	16.556
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler	(2.391.420)
Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit	391.357
Ödenen Vergiler	(470.592)
Ödenen Kıdem Tazminatı	(49.887)
İşletme Faaliyetlerinde Elde Edilen / Kullanılan Nakit	(129.122)
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımı	
Maddi Duran Varlık Alımları	(67.794)
Maddi Olmayan Varlık Alımları	-
Maddi Duran Varlık Satışından Elde Edilen Nakit	23.312
Yatırım Faaliyetlerinden Elde Edilen / Kullanılan Nakit	(44.482)
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akımı	
Mali Borçlardaki Net Değişim	-
Ödenen Temettü	(560.000)
Finansal Faaliyetlerde Kullanılan Nakit	(560.000)
Nakit Ve Nakit Benzeri Değerlerdeki Değişim	(733.604)
Dönem Başı Nakit Ve Nakit Benzeri Değerler	11.349.916
Dönem Sonu Nakit Ve Nakit Benzeri Değerler	10.616.312

SONUÇ

Günümüzde gerek uluslararası kuruluşlar, gerekse devletler denetime çok büyük önem atfetmektedirler. Eğer sunduğunuz finansal bilgi denetlenmemişse, bu bilginin gerçekte hiçbir önemi yoktur. 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.

Güvenilir bilgiyi sağlamak doğal olarak, işletme yönetiminin görevidir. Ancak, toplum gelişip işlemler karmaşıklaştıkça, işletme bilgilerinin güvenilir olma olasılığı da azalmaktadır. Mali tablo kullanıcılarının kendilerine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına inerek inceleme olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, mali tablo kullanıcıları, başkaları tarafından hazırlanan bilgileri doğru kabul etmek durumundadır. Ancak, söz konusu bilgilerin kasıtlı veya kasıtlı olmadan yapılan hata ve yanlışlıkları içermesi mümkündür. Söz konusu hata ve yanlışlıklara neden olan hususlar ise; 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 şeklinde sayılabilir.

Yukarıda sayılan nedenlerle, mali tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmeleri ve bu bilgilere dayanarak karar alabilmeleri zordur. Bu nedenle bilgi üzerindeki riskin olabildiğince azaltılması gerekmektedir. Riskin azaltılması ve finansal tabloların doğruluğunun test edilebilmesi de ancak ve ancak denetlenmiş olmaları ile mümkün olabilir. Bununla birlikte, gerçek anlamda işlerliği bulunan ve yasal dayanakları olan bir muhasebe ve denetleme düzeni kurmadan iktisadi olarak kalkınmış hiçbir ülke bulunmamaktadır. Ulusal değil, aynı zamanda uluslararası alanda mali verilen güvenilirliği ekonomik hayat açısından oldukça

büyük önem arz etmektedir. Mali verilerin güvenilirliği ve kalitesi de ancak bağımsız denetim ile olabilir.

Uluslararası işlemlerin yoğunluk kazandığı gerçeği düşünüldüğünde, mali verilerin de uluslararası alanda uyumlaştırılmasının zorunlu olduğu, bunun da ancak iyi bir standartlaşma ve denetim mekanizması kurulmasıyla mümkün olabileceği yadsınamaz. Zira standartlaşma olmadan denetim yapmak mümkün olamaz. Denetim tekniklerine bakıldığında, karşılaştırma, örnekleme, analiz gibi bir çok yöntemin, denetlenen işlemlerin temelde aynı kurallar ile işlediği varsayımına bağlı olduğu görülmektedir. Halbuki, mali işlemler birbirinden oldukça farklı işlevlere sahiptir. Hatta ve hatta aynı tür işlemler sektörel açıdan dahi farklılık göstermektedir. Örneğin, reeskont ve tahakkuk kavramı ticari muhasebede başka bir anlama gelirken, banka muhasebesi ve başka ihtisas alanlarında bambaşka bir anlama gelebilmektedir. Bankalarda faiz gelir ve giderlerinin dönem ile ilişkilendirilen kısmının mali kayıtlara alınması işlemi reeskont olarak adlandırılırken, ticari muhasebe açısından giderlerin ilgili olduğu dönemde kayıtlara intikal ettirilmesi tahakkuk olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, işlemlerin zaman zaman kavramsal farklılıkları olduğu gibi işlevsel farklılıkları da olabilmektedir. Bu sebepten standart bir dil oluşturabilmek için denetim tekniklerinin geliştirilmesi, standartların ortak bakış açısında buluşturulması, en önemlisi kayıt düzeni ve denetim konularına azami özenin gösterilmesi gerekmektedir. Zira denetim yalnızca olması gereken ile olanı karşılaştıran bir olgu değil, aynı zamanda uygulamanın gelişmesine katkı sağlayan, risk unsurlarını tespit ederek önceden önlem alınmasını sağlayan bir süreçtir.

Muhasebe ve denetim alanında yaşanan gelişmeler de denetim konusunun ne derece önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Globalleşme, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkışı, şirketlerin faaliyet alanlarının genişlemesi, muhasebe işlemlerinin artması ve karmaşıklaşması, sermaye piyasalarının gelişmesi, uluslararası stratejik yatırım kararlarının artması, uluslararası yatırımlardan pay alma çabaları, ekonomik birlikler oluşturma çabaları, şirket sahipliği ve yöneticiliğinin birbirinden ayrılması, ilgili tarafların sayısı ve bilgi ihtiyacının artması, kamuyu aydınlatmanın önemi, şirket hisselerinin fiyatlarının daha çok finansal tablolar kapsamında

değerlendirilmesi, yatırımcılara açıklanan yanıltıcı mali tablolar, şişirilmiş hisse fiyatları, piyasalara olan güvenin zedelenmesi ve azalması, borsalarda büyük düşüşler, skandallarla batan şirketler (enron, worldcom, arthur anderson) sonrasında bağımsız denetim konusunun öneminin giderek artması, bunun sonucunda ABD ve tüm dünyada hileli finansal raporlar ve iflaslar arasındaki ilişkinin araştırılmaya çalışılması, ABD'de uygulanan Sarbanes Oxley benzeri düzenlemelerin getirilmesi muhasebe alanında yaşanan en önemli gelişmelerdendir. Bu gelişmeler neticesinde denetimin, özellikle de bağımsız denetimin önemi giderek artmıştır.

Bunun yanında, uluslararası harmonizasyon çalışmalarının hız kazanmasıyla uluslararası ortak dil oluşturma çabaları da artmıştır. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturulmuş, mali verilerin global olarak anlaşılabilir hale gelmesi için önemli adımlar atılmıştır. UFRS ve UMS kapsamında, sadece mali tabloların standart yöntemlerle ortak bir dil çerçevesinde oluşturulması değil, aynı zamanda bunların gerçek durumu en makul ve doğru şekilde yansıtması sağlanmaya çalışılmaktadır. Uluslararası harmonizasyon çerçevesinde, uluslararası piyasalardan fon temin edecek şirketler için ek maliyetler azalacak, mali tabloların konsolidasyonu kolaylaşacak, uluslararası performansın değerlendirilmesi imkanı artacak, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması daha işlevsel hale gelecek, işlemleri standartlaştırdığından bağımsız denetim maliyetinin azalmasında fayda sağlayacak, yatırımcılar açısından risklerin azalmasını sağlayacak ve uluslararası yatırımlar açısından karşılaştırılabilirlik sağlayacaktır.

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Denetçinin raporlarına dayanarak işletme yönetimi işletme faaliyeti ile ilgili daha doğru daha sağlıklı karar verebilme imkânı sağlar. Denetçinin görüşü tarafsız ve dürüst, tasdik ettiği mali tablolar ise güvenilir ve şeffaf olur. Denetim sonucunda işletme yöneticisi işletmede olan yolsuzluklar, eksiklikler ve yanlışlıklar konusunda bilgi sahibi olur. Ayrıca, denetim ile birlikte çalışanların yanlışlık ve usulsüzlük yapma eğilimi azalmakta, finansal tabloların kamu otoritesi önünde güvenilirliği artmaktadır. Böylece olası bir vergi

denetiminden geçme riski ve işletmenin zarara uğrama riski önemli ölçüde azalmaktadır. Bunun dışında, denetlenmiş finansal tablolar üzerinden yapılan analizler daha sağlıklı sonuçlar vereceğinden, bağımsız denetim, işletmenin kredi kuruluşları nezdindeki itibarının da artmasına neden olabilmektedir. Bağımsız denetim, Holding ve büyük şirketlerde, şirket politika ve stratejilerinin bağlı grup şirketlerince ne ölçüde yerine getirildiği ile ilgili ana ortaklığa güvenilir bilgi iletilmesini sağlar. Aynı zamanda, bağımsız denetim sayesinde işletme faaliyetleri bağımsız uzmanlarca denetlendiğinden, işletme ortaklarının ve işletme ile iş ilişkisinde bulunan üçüncü şahısların haklarının korunması ve işletmenin iş ilişkisinde bulunduğu üçüncü kişiler nezdinde itibarının artması sağlanmaktadır. Kamu otoritesi açısından ise bağımsız denetim, vergi beyannamelerine olan güvenin artmasını sağlamakta, kamu ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olan kurumların bağımsız denetime tabi olması halinde, bu kurumlar üzerindeki resmi denetim yükü azalmakta ve adli ihtilaflarda ilgili mercilere kararlarında yardımcı olmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim, sermaye piyasasının gelişmesine, vergi gelirlerinin artırılmasına ve bilgi üretimi-planlamasının gelişmesine yardımcı olmak suretiyle ekonomiye başkaca yararlar da sağlamaktadır.

Bütün bu yönleriyle değerlendirildiğinde, bağımsız denetim ve uluslararası harmonizasyon, bağımsız denetimin kamu hizmeti niteliği, etkilediği tarafların fazlalığı, etkin bir piyasa oluşumuna katkısı, kamunun tam ve zamanında doğru bir şekilde aydınlatılmasına yardımcı olması, güvenilir bilgi sağlaması, etkin bir sermaye piyasası oluşturulmasına katkı sağlaması, kamuyu aydınlatma ve sermaye piyasalarının etkin işlemesinde sunulan bilgilerin güvenilirliğini sağlamada önemlilik arz etmesi, artık yatırımcılar için temel bilgi kaynağı haline gelen mali tablo bilgilerinin güvenirliğini sağlayabilecek en önemli araç olması yönlerinden oldukça büyük önem taşımaktadır. İlerleyen zamanda bağımsız denetimin çok daha fazla önem kazanacağı ve uluslararası alanda sürekli artan bir önemle gündemde kalacağı bir gerçektir.

KAYNAKLAR

Kitap ve Makaleler

AKAN Adnan, HARMAN Cihan, ÖZPOYRAZ Burak., **"***Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) Göre Raporlamada Sıkça Karşılaşılan Sorunlar",* **Price Waterhouse Coopers, www.pwc.com,** Aralık 2005.

AKAY Hüseyin, AKGÜL Başak Ataman., ***Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma,*** 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004

AKDOĞAN Nalan., **"***IAS 39 No.lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları",* **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,** 3/2001.

AKDOĞAN Nalan., **"***Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri",* **Mali Çözüm,** Sayı: 80, 2007.

AKGÜL Başak Ataman., **"***Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması",* **www.tmud.org.tr,** 10.03.2007

AKGÜL Başak Ataman., **"***Türkiye'deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi",* **Sosyal Bilimler Dergisi,** Sayı:13, Bişkek, 2005.

AKIŞIK Orhan., **"***Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi",* **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı:61, 2003.

AKSOY Tamer., **"***Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi",* **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı: 71, 2005.

AKTAŞ Rafet, DERAN Ali., **"***Konsolide Mali Tablolar İle İlgili IFRS Çerçevesinde Hazırlanan Ulusal Düzenlemelerin İncelenmesi",* **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Sayı:2, 2004.

AKTAŞ Rafet, DERAN Ali, TOKAY Hüseyin, *"Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi",* **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu,** 2005.

ASLAN Sinan, *"Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri",* **Muhasebe ve Finansman Dergisi,** Sayı: 23, Temmuz 2004.

ATAMAN Ümit, BOZKURT Nejat, HACIRÜSTEMOĞLU Rüstem., ***Muhasebe Denetimi Uygulamaları*****,** Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.

AYTEKİN Selda, PERİ Esra., **"***SPK Finansal Raporlama Standartları'nın UFRS İle Uyumunda Alınacak Önlemler",* **Active Bankacılık ve Finans Makaleleri, www.makalem.com,** 05.03.2007.

BAŞPINAR Ahmet., "*Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış",* **Maliye Dergisi,** Sayı: 148, 2005.

BAYRİ Osman, SÖNMEZ Feriştah, *"TMS-10 Dönem Net Karı Veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (UMS-8, UMS-35 ve SPK Tebliği Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)",* **www.econturk.org/ Turkiyeekonomisi/ferTMS10.doc,** 10.03.2007.

BERBEROĞLU P. Başak, DÖNMEZ Adnan, ERSOY Ayten., **"***Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması",* **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi,** Sayı: 9, 2005.

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

BUYRUK Ayşenur., ERSOY Ayten, *"İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı-(22) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)'e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi",* **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi,** Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005.

COŞKUN Aslan., *"Denetim",* **www.tmud.org.tr/yayinlar/,** 15.11.2006.

COŞKUN Aslan., *"Denetim ve Denetime Talep/Denetim Faaliyetleri/Meslek Tekniği",* **www.tmud.org.tr/denetim_denetime.doc,** 21.04.2006.

ÇALIŞKAN Ali., *"Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim",* **Sayıştay Dergisi,** Sayı:63.

ÇETİNOĞLU Tansel, KURNAZ Niyazi, SEVİM Şerafettin., *"Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?",* **www.muhasebetr.com,** 05.04.2007.

ÇİL Seyhan., *"Denetimde Kanıt Seçmede Örnekleme ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530",* Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:2 , 2003.

DEMİRBAŞ Mahmut., *"Muhasebe Denetiminde Önemlilik İle Risk ve Aralarındaki İlişki",* **http://www.mde.com.tr/makale6.htm,** 05.04.2007.

ERDOĞAN Murat., *"İşletme Birleşmelerinde Şerefiye",* **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi,** Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005.

ERDOĞAN Murat., *"Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği",* **Doğuş Üniversitesi Dergisi,** (5), 2002.

ERGEN Halim., *"39 No'lu UMS ve TMS'nin Uyumlaştırılması",* **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,** 1/2003

GERŞİL Aydın, SÖNMEZ Feriştah., *"6 No'lu TMS-İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Ums-28 İle Karşılaştırmalı)",* Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 13, Sayı: 65, 2003.

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

GÖKDENİZ Ümit., ***Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi,*** Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2006.

GÖKDENİZ Ümit., "*2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım",* **Muhasebe Ve Finansman Dergisi,** Sayı: 24, 2004.

GREUNING Hennie Van., ***International Financial Reporting Standards, A Practical Guide, Fourth Edition,*** The World Bank Press, 2006.

GÜCENME Ümit., *"Muhasebe Uygulamalarında Reform",* **TC Hayat Dergisi,** Ağustos 2005.

GÜCENME Ümit., *"Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Son Gelişmeler Çerçevesindeki Finansal Tablolar",* **TC Hayat Dergisi,** Aralık 2005.

GÜCENME Ümit., ***Uluslararası Muhasebe'de Teknik Sorunlar,Marmara Kitabevi,*** İstanbul, 1998.

GÜCENME Ümit., *"Uygulamaya Hazır mıyız?",* **TC Hayat Dergisi,** Eylül 2004.

GÜREDİN Ersin., ***Denetim,*** Beta Yayınları, İstanbul, 2000,

İBİŞ Cemal, ÖZKAN Serdar., *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)'na Genel Bakış",* **Mali Çözüm,** Sayı:74, 2006.

KAVAL Hasan., ***Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi,*** 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

KOÇYİĞİT Seyhan Çil., *"1007 Nolu Uluslararası Denetim Standardı "İşletme Yönetimi İle Bilgi Alışverişi",* **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi,** Sayı:1, 2005.

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

MUGAN Can Simga, AKMAN Nazlı Hoşal., *"Convergence To International Financial Reporting Standards: The Case Of Turkey",* **International Journal Of Accounting, Auditing and Performance Evaluation,** Vol. 2, Nos. 1/2, 2005.

ÖZAL Özcan., YILDIRIM Oya, TEK Nergis, ***Muhasebe, İlkeler ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları,*** 9. Baskı, Punto Yayıncılık, İzmir, 1999

PERİ Esra., *"UMS 39: Finansal Enstrümanların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü",* **Active Bankacılık ve Finans Makaleleri, www.makalem.com,** 05.03.2007.

PİRTİNİ Ali Türker., *"Ertelenmiş Vergi Nedir?",* **www.alomaliye.com,** 14.12.2006.

SÖNMEZ Feriştah., *"12 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı – Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (UMS- 21 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)",* **Mali Çözüm Dergisi,** Yıl:13, Sayı:64, 2003.

SÖNMEZ Feriştah., *"13 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı - Stoklar (IAS 2 Ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)",* **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,** Mayıs 2003.

SÖNMEZ Feriştah., *"14 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (IAS 23 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)",* **Yaklaşım Dergisi,** Sayı 129 ve 130, 2003.

SÖNMEZ Feriştah., *"15 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı – Araştırma Geliştirme Maliyetleri (Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte)",* **Vergi Dünyası,** Yıl:22, Sayı: 264, Ağustos 2003.

ŞAVLI Tuba., *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na hazırlık",* **Dünya Gazetesi,** 09.05.2006.

ŞENALP Şükrü., *"Standartlara ve Kanunlara Uyma Üzerine Rapor (ROSC) ve TURMOB",* **www.alomaliye.com,** 26.09.2005.

TANRIVERDİ Sezai., *"220 Numaralı Uluslararası Denetim Standardı: Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü",* **www.malihaber.com,** 01.03.2007.

TANRIVERDİ Sezai., ***"****Risk Yönetimi Uygulamasında İşletmelerin İzledikleri Dışa Dönük Politikalarının IFRS Yönünden Değerlendirilmesi",* **www.malihaber.com,** 18.05.2006.

TEKER Suat., *"Standards of Financial Reporting",* **Doğuş Üniversitesi Dergisi,** Sayı: 1, Ocak 2000.

TUNA Zafer., *"Uluslararası Muhasebe Standartları",* **www.muhasebetr.com,** 31.10.2005

TURMOB., ***Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı,*** TURMOB Yayınları-194, Ankara, 2002.

UYAR, Süleyman, *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", Finansal Raporlama Standartları",* **www.muhasebetr.com,** 28.11.2005.

UYSAL Özgür Özmen., *"Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler",* **Muhasebe ve Denetime Bakış,** Ocak 2006.

UZAY Şaban., ***"Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı",*** **http://iibf.erciyes.edu.tr/ akademik/suzay/suzay_d1e.pdf,** 05.04.2007.

YENİAY Özer T., *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, 1 Ocak 2005'e Hazır mıyız?",* **Deloitte UFRS Yayınları,** 2004.

YILDIRIM Murat., *"Uluslararası Son Gelişmeler Işığı Altında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa Ve Türkiye'deki Durum",* **www.muhasebetr.com,** 26.12.2005.

YILMAZ Hüseyin., *"Analitik Denetim Prosedürleri",* **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,** Cilt:14, Sayı:2, Yıl: 1999.

Kanun, Yönetmelik ve Tebliğler

SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ,* (Seri:X, No:16)

SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,* (Seri: X, No: 23).

SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,* (Seri: X, No: 22).

SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,* (Seri: X, No: 23).

SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,* (Seri: X, No: 20).

SPK, *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ,* (Seri: XI, No: 25).

SPK, *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,* (Seri: XI, No: 27).

SPK, 10.12.2004 tarih ve 1604 sayılı karar gereği, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ/UFRS Uyarınca Düzenlenecek Mali Tablo ve Dipnot Formatları Hakkında Duyuru.

TMSK, *Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları.*

Diğer

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

Bağımsız Denetim Derneği, *Bağımsız Denetim Sektörü Raporu,* 2006.

Deloitte, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2006*, Deloitte UFRS Yayınları, www.deloitte.com, 2006.

Deloitte, *First Time Adoption, A Guide To IFRS 1,* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, Ağustos 2004.

Deloitte, *IFRS in Your Pocket*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005.

Deloitte, *IFRS in Your Pocket*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2007.

Deloitte, *Share Based Payment, A Guide To IFRS 2,* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2004.

Deloitte, *Business Combinations, A Guide To IFRS 3,* Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2004.

Deloitte, *IFRS 6 Exploration For and Evaluation Of Mineral Resources Special Edition*, IAS Plus., Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005.

Deloitte, *International Financial Reporting Standards, IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures, A Disclosure Checklist*, Deloitte IFRS Publications, www.deloitte.com, 2005.

Deloitte, *IFRS 8 Operating Segments: A Disclosure Publication Checklist,* Deloitte IFRS Publications, www.iasplus.com/fs/fs.htm, 2007.

ERTUĞRUL Ayşe Nilgün, *"Vakıflarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması ve Bir Uygulama"*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 2006

IASC Foundation Education, *IFRS 8 Operating Segments Technical Summary*, www.iasb.org, 2006.

İBİŞ Cemal, YILMAZ Fatih, *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği UFRS Eğitim Semineri Notları,* The Marmara Oteli, 14-15 Nisan 2005.

KARAHAN Kemal., *Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi Ve Değerlemesine İlişkin Esaslar,* Yeterlik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Ankara, Ekim 2002.

KARAİMER Bertan, *Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Semineri Notları,* TURMOB-İZMİR, 2007.

ORALERKAYA Tacihan, *Effects of IFRS on Turkish Companies at IMKB* , Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme Tezsiz Yüksek Lisans Projesi, İzmir, 2006

ÖZŞAHİN Gülfer., *Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu,* Yeterlik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Ankara, Ekim 2000.

PİRGAİP Burak., *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu,* Yeterlik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Ankara, Mayıs 2004.

Price Waterhouse Coopers, *International Financial Reporting Standards, Illustrative Interim Consolidated Financial Statements 2005, For First Time Adopters Of IFRS*, PwC IFRS Publications, www.pwc.com/ifrs, 2005.

Price Waterhouse Coopers, *International Financial Reporting Standards, Illustrative Condensed Consolidated Interim Financial Information For Existing IFRS Preparers,* PwC IFRS Publications,www.pwc.com/ifrs, Temmuz 2006.

Price Waterhouse Coopers, *International Financial Reporting Standards, Illustrative Corporate Consolidated Financial Statements-2006*, PwC IFRS Publications, www.pwc.com/ifrs, 2006.

Price Waterhouse Coopers, *Adopting IFRS, IFRS-1 First Time Adoption Of IFRSs, A Step by Step Illustration Of The Transition To IFRS, Revised Edition,* PwC IFRS Publications, www.pwc.com/ifrs, Haziran 2004.

Price Waterhouse Coopers, *Share Based Payement, A Practical Guide To Applying IFRS 2,* PwC UFRS Yayınları, 2004.

Price Waterhouse Coopers, *Acquisitions, Accounting and Transparency Under IFRS 3,* PwC UFRS Yayınları, 2004.

Price Waterhouse Coopers, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu 2006,* PwC UFRS Yayınları, www.pwc.com/tr, 2006.

Price Waterhouse Coopers, *Real Time IFRSs In The Mining Sector,* PwC IFRS Publications, 2006.

Price Waterhouse Coopers, *Financial Instruments Under IFRS, Revised IAS 32 and IAS 39 and IFRS 7, Second Edition,* PwC IFRS Publications, www.pwc.com/tr, 2006.

SÜSLÜ Cemil, *"Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1",* Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler İİBF İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Hatay 2005

Türkiye Sigorta ve Reasurans Şirketleri Birliği, *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri,* Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-3, Ankara, 2007.

TÜSİAD, *Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş* Konulu Seminer Notları, Yayın No: TÜSİAD-T/2003/7-356, İstanbul, Temmuz 2003

Web

www.alomaliye.com
www.fasb.org
www.gtturk.com
www.iasb.org
www.iasplus.com
www.ifac.org
www.ifrs-portal.com
www.makalem.com
www.malihaber.com
www.muhasebetr.com
www.pwc.com
www.spk.gov.tr
www.tms.org.tr
www.tmud.org.tr
www.turmob.org.tr

EKLER

Ek 1: Camiş Lojistik ve Ticaret A.Ş. 31.12.2006 Tarihli UFRS-SPK Uygulamasına İlişkin Bağımsız Denetim Raporu ve Finansal Tablo Dipnotları.

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

CAMİŞ LOJİSTİK HİZMETLERİ VE TİCARET A.Ş. YÖNETİM KURULU'NA

Camiş Lojistik Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.'nin 31 Aralık 2006 tarihi itibariyle hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu:
İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu:
Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir. Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, Camiş Lojistik Hizmetleri ve Ticaret A.Ş 'nin 31 Aralık 2006 tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

İstanbul, 12 Mart 2007

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe YTL olarak ifade edilmiştir)

1. ŞİRKET'İN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU

Camiş Lojistik Hizmetleri ve Ticaret A.Ş. ("Şirket"), 1969 yılında Tezsan Takım Tezgahları Sanayi ve Ticaret A.Ş. adı ile kurulmuş, 1985 yılında Türkiye İş Bankası A.Ş.'ye ("Banka"), 1993 yılında da Banka'nın sermaye ve yönetim etkinliği altında olan Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. Topluluğu'na katılmıştır. 26 Mart 2001 tarihi itibariyle Tezsan Takım Tezgahları Sanayi ve Ticaret A.Ş. ünvanı, Camiş Lojistik Hizmetleri ve Ticaret A.Ş. olarak değiştirilip; ana faaliyet konusu her türlü kara, hava, deniz vasıtaları ile dahili ve uluslararası taşımacılık işleri yapmak olarak belirlenmiştir.

Şirket, faaliyetlerinin önemli bir bölümünü Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. Topluluğu'na bağlı olan şirketlerle gerçekleştirmektedir.

Şirketin merkez adresi ve ortaklık yapısı:

Şirketin kayıtlı sermaye tavanı 5.000.000 YTL olup çıkarılmış nominal sermayesi 2.800.000 YTL'dir. İstiklal Caddesi No: 314, 34430 Beyoğlu-İstanbul merkez adresinde faaliyet gösteren Şirketin hisse senetleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem görmektedir.

Kategorileri itibariyle cari dönem içerisinde çalışan personelin ortalama sayısı aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Yönetici	5	5
Memur	48	42
Hizmetli	5	5
Tır Şoförleri	17	19
Toplam	75	71

2. MALİ TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

Uygulanan Muhasebe Standartları:

Şirket, defterlerini ve kanuni mali tablolarını Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak tutmakta ve hazırlamaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları" tebliğinde kapsamlı bir muhasebe ilkeleri seti yayınlamıştır. 23 Aralık 2004 tarihinde yayımlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" (Seri: XI, No: 27) ile Seri XI No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"e eklenen "Ek Madde 1'de mali tablo ve rapor ile dipnot formatları dahil Kurulca yayımlanan muhasebe standartları açıklamaları saklı olmak üzere, işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) uygulamaları, Seri XI No: 25 sayılı Tebliğde öngörülen düzenleme ve ilan yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmünde olduğu açıklanmış ve böylece, alternatif olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılmış olan muhasebe standartlarının uygulanmasının da, SPK muhasebe standartlarına uyulmuş sayılacağı belirtilmiştir.

2. MALİ TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR (devamı)

Buna istinaden Şirket, mali tablolarını SPK'nın izin verdiği yukarıda bahse konu edilen alternatif uygulama çerçevesinde hazırlamayı ve kamuya açıklamayı benimsemiştir. Mali tablo ve dipnot formatları ise SPK'nın 20 Aralık 2004 tarihli duyurusu ile uygulanması zorunlu kılınan formatlara uygun olarak sunulmuştur.

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi:

SPK'nın 17 Mart 2005 tarih ve 11/367 sayılı kararı uyarınca, Türkiye'de faaliyette bulunan ve SPK Muhasebe Standartları'na (UFRS uygulamasını benimseyenler dahil) uygun olarak mali tablo hazırlayan şirketler için, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere enflasyon muhasebesi uygulamasına son verilmiştir. Buna istinaden, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren IASB tarafından yayımlanmış 29 No'lu "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Standardı ("UMS 29") uygulanmamıştır.

Karşılaştırmalı bilgiler ve önceki dönem tarihli mali tabloların düzeltilmesi:

Cari dönem mali tabloların sunumu ile uygunluk sağlanması açısından karşılaştırmalı bilgiler gerekli görüldüğünde yeniden sınıflandırılmıştır.

Mali tablolardaki sayısal veriler önceki dönemle karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Mali tabloların kalemlerinin gösterimi veya sınıflandırılması değiştiğinde karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla, önceki dönem mali tabloları da buna uygun olarak yeniden sınıflandırılır ve bu hususlara ilişkin olarak açıklama yapılır.

Şirket, geçmiş dönemlerde Topluluk içi şirketlere ait lojistik organizasyonlarını yaptığı taşımalara ilişkin, nakliye şirketleri tarafından kendi adına düzenlenmemiş olan faturaları, bilanço kalemlerinde ticari borçlar ve aynı tutarı hizmet sunulan ilişkili şirketlerden ticari olmayan alacaklar içerisinde takip etmekteydi. Cari dönemde bu ticari borçlar ve ticari alacaklar birbirlerinden netleştirilmek suretiyle gösterilmiştir. Cari dönemle tutarlı olarak sunulabilmesi amacıyla geçmiş yıl mali tablolarında da söz konusu tutarlar aynı şekilde netleştirilmiştir. Bu netleştirmelerin cari yıl kar/zararına ve geçmiş yıllar kar/zararlarına herhangi bir etkisi yoktur.

Netleştirme/mahsup:

Finansal varlıklar ve yükümlülükler, yasal olarak netleştirme hakkı var olması net olarak ödenmesi veya tahsilinin mümkün olması, veya varlığın elde edilmesi ile yükümlülüğün yerine getirilmesinin eş zamanlı olarak gerçekleşebilmesi halinde, bilançoda net değerleri ile gösterilirler.

3. UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ/MUHASEBE POLİTİKALARI

Ekteki mali tabloların hazırlanmasında kullanılan önemli muhasebe prensipleri aşağıdaki gibidir:

3. UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ/MUHASEBE POLİTİKALARI (devamı)

a. Hasılat

Hasılat, teslimatın gerçekleşmesi, hasılat tutarının güvenli bir şekilde belirlenmesi ve işletme ile ilgili ekonomik yararların Şirket'e akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin rayiç değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, mal satışlarından iadeler ve satış iskontolarının düşülmesiyle bulunmuştur.

b. Stoklar

Stoklar ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerin (piyasa değerinden satış giderlerinin düşülmesi yoluyla hesaplanan değer) düşük olanı ile değerlenmektedir. Maliyet, hammadde, işçilik ve ilgili üretim safhasına uygun genel üretim giderlerini kapsamaktadır.

c. Maddi varlıklar

Maddi varlıklar, 1 Ocak 2005 tarihinden önce satın alınan kalemler için 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyet değerlerinden ve 2005 ve 2006 yılında alınan kalemler için satın alım maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve kalıcı değer düşüşleri ayrılarak kayıtlara yansıtılmıştır.

Maddi varlıklara ilişkin amortismanlar varlıkların faydalı ömürlerine göre varlıklara giriş veya montaj tarihleri esas alınarak eşit tutarlı, doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmıştır. Şirket'in kullandığı ekonomik ömürler aşağıdaki gibidir:

	Ekonomik Ömür
Tesis, makine ve cihazlar	10 yıl
Taşıtlar	5 yıl
Döşeme ve demirbaşlar	10 yıl

d. Maddi olmayan varlıklar

Maddi olmayan varlıklar, 1 Ocak 2005 tarihinden önce satın alınan kalemler için enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyetlerinden ve 2005 ve 2006 yılında satın alınan kalemler için satın alım maliyet değerinden, birikmiş itfa ve tükenme payları ile kalıcı değer kayıpları düşülmüş olarak gösterilir. Haklar ve özel maliyetler 10 yılda amorti edilmektedir.

e. Varlıklarda değer düşüklüğü

Ertelenmiş vergi aktifi ve finansal varlıklar dışındaki tüm uzun vadeli varlıklar, UMS 36'ya göre ("Varlıkların Değer Kaybı") incelenmektedir. UMS 36 uyarınca, bir varlığın düzeltilmiş kayıtlı değeri, tahmini ikame değerinden büyük ise, değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. İkame değeri, varlığın net satış değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak kabul edilir. Kullanım değeri, varlığın sürekli kullanımı sonucu gelecekte elde edilecek tahmini nakit girişlerinin ve kullanım ömrü sonundaki satış değerinin toplamının bugünkü değeridir.

3. UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ/MUHASEBE POLİTİKALARI (Devamı)

f. Borçlanma maliyetleri

Kullanıma ve satışa hazır hale getirilmesi önemli ölçüde zaman isteyen özellikli varlıklar söz konusu olduğunda, satın alınması, yapımı veya üretimi ile doğrudan ilişki kurulabilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlık kullanıma veya satışa hazır hale getirilene kadar maliyetine dahil edilmekte, diğer tüm borçlanma maliyetleri katlanılan dönem içerisinde gider olarak mali tablolara alınmaktadır.

g. Finansal araçlar

Finansal araçlar finansal varlık ve finansal yükümlülükleri kapsamaktadır. Finansal araçlar, Şirket'nin mali tabloları üzerinde likidite, tahsilat ve piyasa riski yaratabilecek, etkileyecek ve azaltabilecek niteliktedir. Tüm finansal varlıklar, değer düşüklüğü riskine karşı incelenir.

Şirket finansal araçları işlem tarihini esas alarak muhasebeleştirmektedir. Kayıtlara ilk alındıktan sonra ticari alacaklar, vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar, aktif piyasalarda borsa fiyatı bulunmayan ve güvenilir bir şekilde değeri ölçülemeyen varlıklar dışındaki bütün finansal aktifler makul değerleriyle değerlenmektedir. Makul değerleriyle değerlenmeyen ve vadeleri sabit olan varlıklar iskonto edilmiş değerleriyle, vadeleri sabit olmayanlar maliyetleriyle muhasebeleştirilir. Finansal varlıkların değerlemeleri değer düşüş karşılığı için periyodik olarak kontrol edilir.

Makul değer, istekli alıcı ve satıcıların biraraya geldiği piyasalarda bir aktifin başka bir varlıkla değiştirilebileceği veya bir taahhütün yerine getirilebileceği değerdir. Bir finansal aracın piyasa değeri, aktif bir pazarın mevcudiyeti durumunda, satıştan elde edilebilecek tutara veya satın almadan doğabilecek borca eşittir.

Finansal araçların tahmini makul değeri Şirket tarafından piyasalara ilişkin bilgiler ve gerekli değerleme yöntemleri kullanılarak belirlenmiştir. Ancak, makul değerin belirlenmesinde kullanılan piyasa verilerinin yorumlanmasına gerek duyulmaktadır. Bu nedenle, bu raporda sunulan tahminler Şirket'in varlıklarını elden çıkarması durumunda cari piyasa koşullarında elde edebileceği değerler olmayabilir.

Banka mevduatı ve alacaklar karşı tarafın anlaşmanın şartlarını yerine getirememesi durumunda, Şirket finansal durumunu olumsuz yönde etkileyebilecek önemli finansal araçlardır.

Bazı menkul değerlerin maliyet değerine eşit olan kayıtlı değerlerinin, kısa vadeli nitelikleri nedeniyle makul değerlerine eşit olduğu varsayılmaktadır.

Aşağıda her mali aracın tahmini makul değerini belirlemede kullanılan yöntemler ve varsayımlar belirtilmiştir.

Hazır değerler: Yabancı para cinsinden olan kasa ve banka bakiyeleri dönem sonu kurundan değerlenmiştir. Bilançodaki nakit ile bankadaki mevduatın mevcut değeri. bu varlıkların tahmini makul değerleridir.

3. UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ/MUHASEBE POLİTİKALARI (Devamı)

Menkul kıymetler: Borsalarda işlem gören menkul değerler için makul değerler borsa rayiçleri veya piyasa değerleri kullanılarak bulunur. Piyasa değeri bilinmeyenler için defter değeri gerçeğe uygun tahmini makul değerleridir.

Ticari alacaklar ve ticari borçlar: Tahsili şüpheli alacaklar karşılığı sonrası ticari alacaklar ile ticari borçların bilançodaki mevcut değerleri, belirli kredi süreleri çerçevesinde tutulan alacak ve borçlar bugünkü değerlerine indirgenmiş olanlar dışında, tahmini makul değerleridir.

İlişkili taraflardan alacaklar / borçlar: İlişkili şirketlerden alacaklar / borçların bilanço değerleri, belirli kredi süreleri çerçevesinde tutulan alacak ve borçlar bugünkü değerlerine indirgenmiş olanlar dışında, makul tahmini değerleridir.

Finansal borçlar: Kullanılan krediler, kullanıldıkları tarihte sabitlenen faiz oranlarına tabidir. Banka kredileri elde edilen nakit tutarından muhasebeleştirilir. Finansman giderleri tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve oluştukları dönemde ödenmeyen kısım bilançodaki kredi tutarına eklenir.

Kredi riski

Şirket'in kredi riski esas olarak ticari alacaklarından doğabilmektedir. Ticari alacaklar, Şirket yönetimince geçmiş tecrübeler ve cari ekonomik durum gözönüne alınarak değerlendirilmekte ve uygun oranda şüpheli alacak karşılığı ayrıldıktan sonra bilançoda net olarak gösterilmektedir.

Piyasa riski

Piyasa riski faiz oranlarında, kurlarda veya menkul kıymetlerin ve diğer finansal sözleşmelerin değerinde meydana gelecek ve Şirket'i olumsuz etkileyecek değişimlerdir. Şirket için esas önemli riskler kurdaki ve faizdeki değişimlerdir.

Likidite riski

Şirket genellikle kısa vadeli finansal araçlarını nakite çevirerek; örneğin alacaklarını tahsil ederek, menkul kıymetlerini elden çıkararak, kendisine fon yaratmaktadır. Bu araçlardan elde edilen tutarlar makul değerleri ile kayıtlarda yer almaktadır.

h. İşletme birleşmeleri

Bulunmamaktadır.

ı. Kur değişiminin etkileri

Şirket'in yasal kayıtlarında. yabancı para cinsinden (YTL dışındaki para birimleri) muhasebeleştirilen işlemler, işlem tarihindeki kurlar kullanılarak Yeni Türk Lirası'na çevrilmektedir. Bilançoda yer alan dövize bağlı varlık ve borçlar bilanço tarihinde geçerli olan kurlar kullanılarak Türk Parası'na çevrilmiştir. Bu çevrimden ve dövizli işlemlerin tahsil / tediyelerinden kaynaklanan kambiyo karları / zararları gelir tablosunda yer almaktadır.

3. UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ/MUHASEBE POLİTİKALARI (Devamı)

i. Hisse başına kazanç

Cari döneme ait hisse başına kar hesaplaması, çıkarılan bedelli ve bedelsiz hisselerin etkisi gözönüne alınarak, UMS 33'e uygun olarak yapılmıştır.

j. Bilanço tarihinden sonraki olaylar

Bilanço tarihinden sonraki olaylar; net dönem karına ilişkin herhangi bir duyuru veya diğer seçilmiş finansal bilgilerin kamuya açıklanmasından sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasındaki tüm olayları kapsar.

Şirket bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda mali tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltir.

k. Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar

Şirketin geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve söz konusu yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması durumunda ilgili yükümlülük karşılık olarak mali tablolara alınır. Şarta bağlı yükümlülükler, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Şarta bağlı yükümlülük olarak işleme tabi tutulan kalemler için gelecekte ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel hale gelmesi durumunda, bu şarta bağlı yükümlülük, güvenilir tahminin yapılamadığı durumlar hariç, olasılıktaki değişikliğin olduğu dönemin mali tablolarında karşılık olarak mali tablolara alınır. Topluluk şarta bağlı yükümlülüklerin muhtemel hale geldiği ancak ekonomik fayda içeren kaynakların tutarı hakkında güvenilir tahminin yapılamaması durumunda ilgili yükümlülüğü dipnotlarında göstermektedir.

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve mevcudiyeti işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilecek olan varlık, şarta bağlı varlık olarak değerlendirilir. Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeye girme ihtimalinin yüksek bulunması durumunda şarta bağlı varlıklar mali tablo dipnotlarında açıklanır.

l. Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklik ve hatalar

Mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında kullanılan ilkeler, esaslar, varsayımlar ve kurallar, SPK muhasebe standarları ve SPK'nun Seri:XI, No:25 sayılı tebliğinde atıfta bulunulan "Uluslararası Finansal Raporlama Standarları (UFRS)'na uygun olarak belirlenmekte ve tutarlı bir şekilde uygulanmaktadır.

Şirket, mali tablo kullanıcılarının karar verme ihtiyacına uygun ve faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali durumunu doğru olarak gösteren, işlemlerin ve diğer olayların yalnızca hukuki yapısını değil, ekonomik esasları da yansıtan tarafsız, eksiksiz ve güvenilir bilgiyle donatılmış mali tablolarla sonuçlanan birmuhasebe politikası uygulamaktadır.

3. UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ/MUHASEBE POLİTİKALARI (Devamı)

l. Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklik ve hatalar (Devamı)

Gerekli olması veya Şirket'in mali durumu, performansı veya nakit akımları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin mali tablolarda daha uygun ve güvenilir bir sunumu sonucunu doğuracak nitelikte ise muhasebe politikalarında değişiklik yapılabilmekte ve bu kapsamda yapılan değişiklik geriye dönük olarak da uygulanmaktadır. Muhasebe politikalarında yapılan değişiklik ve etkileri mali tablo dipnotlarında açıklanmaktadır.

Muhasebe tahminleri, güvenilir bilgilere ve makul tahmin yöntemlerine dayanılarak yapılır. Ancak, tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya ilave gelişmelerin ortaya çıkması sonucunda tahminler gözden geçirilir. Muhasebe tahmindeki değişikliğin etkisi, yalnızca bir döneme ilişkinse, değişikliğin yapıldığı cari dönemde, gelecek dönemlere de ilişkinse, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde, ileriye yönelik olarak, dönem karı veya zararının belirlenmesinde dikkate alınacak şekilde mali tablolara yansıtılır.

Muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin yanlış yorumlanması, dikkatten kaçması ve matematiksel hataların olması durumunda, hata tutarı geriye dönük olarak dikkate alınır. Hatanın fark edildiği dönemde kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınmaz. Hatanın niteliği, önceki dönemlerdeki düzeltmelerin toplam tutarı, karşılaştırmalı bilgi verilen her dönemdeki düzeltme tutarları konularında açıklama yapılır.

m. Kiralama işlemleri

Bulunmamaktadır.

n. İlişkili taraflar

Ekteki mali tablolarda Şirket'in hissedarları, onların sahibi olduğu şirketler, bunların yöneticileri ve ilişkili oldukları bilinen diğer kişiler ve kuruluşlar, ilişkili şirketler olarak tanımlanmıştır.

o. Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması

Şirket tek bir sektörde faaliyet gösterdiği için finansal bilgilerini bölümlere göre raporlamamıştır.

ö. İnşaat sözleşmeleri

Bulunmamaktadır.

p. Durdurulan faaliyetler

Bulunmamaktadır.

r. Devlet teşvik ve yardımları

Bulunmamaktadır.

s. Yatırım amaçlı gayrimenkuller:

Bulunmamaktadır.

3. UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ/MUHASEBE POLİTİKALARI (Devamı)

t. Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler

Mali tablolarda yer alan vergiler, cari yıl vergisi ile ertelenmiş vergilerdeki değişimi içermektedir. Şirket, UMS 12'ye ("Vergilendirme" yeniden düzenlenmiş) uygun olacak şekilde, dönem sonuçları üzerinden cari ve ertelenmiş vergileri hesaplamaktadır.

Hazırlanan mali tablolarda, Şirket'in yıl sonu itibariyle dönem sonuçlarına dayanılarak tahmin edilen Kurumlar Vergisi yükümlülüğü için karşılık ayrılmaktadır. Kurumlar vergisi yükümlülüğü dönem sonucunun kanunen kabul edilmeyen giderler ve indirimler dikkate alınarak düzeltilmesinden sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

Ertelenmiş vergi alacağı ve yükümlülüğü, bazı gelir ve gider kalemlerinin muhasebe ve vergisel açılardan farklı değerlendirilmeleri sonucunda ortaya çıkan zamanlama farklılıklarını baz alarak, yükümlülük metoduna göre hesaplanmaktadır. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, oluşan vergilendirilebilir tüm zamanlama farklılıkları için hesaplanmakta olup, ertelenmiş vergi alacağı ise sadece ortaya çıkacak bu alacağın itfa edilebileceği, vergilendirilebilir bir karın gelecekte oluşması beklendiğinde kayıtlara alınmaktadır.

Ertelenmiş vergi, varlıkların oluştuğu veya yükümlüklüklerin yerine getirildiği dönemde geçerli olan vergi oranları üzerinden hesaplanır ve gelir tablosuna gider veya gelir olarak kaydedilir.

Ödenecek kurumlar vergisi tutarları, peşin ödenen kurumlar vergisi tutarlarıyla, ilişkili olduğundan netleştirilmektedir. Ertelenmiş vergi alacağı ve yükümlülüğü de aynı şekilde netleştirilmektedir.

u. Çalışanlara sağlanan faydalar/kıdem tazminatları

Yürürlükteki kanunlara göre, Şirket, emeklilik dolayısıyla veya istifa ve İş Kanunu'nda belirtilen davranışlar dışındaki sebeplerle istihdamı sona eren çalışanlara belirli bir toplu ödeme yapmakla yükümlüdür. Kıdem tazminatı karşılığı, tüm çalışanların emeklilikleri dolayısıyla ileride doğacak yükümlülük tutarlarının net bugünkü değerine göre hesaplanmış ve mali tablolara yansıtılmıştır.

ü. Emeklilik planları

Bulunmamaktadır.

v. Tarımsal faaliyetler

Bulunmamaktadır.

y. Nakit akım tablosu

Nakit akım tablosunda, döneme ilişkin hazır değerlerdeki değişimler ; esas, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanmıştır. Hazır değerler, kısa vadeli yükümlülükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan kasa banka gibi varlıklardır.

3. UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ/MUHASEBE POLİTİKALARI (Devamı)

z. Yeni ve revize edilmiş uluslararası finansal raporlama standartları

Şirket cari dönemde, IASB ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Yorumlama Komitesi ("IFRIC") tarafından yayınlanmış yeni ve revize edilmiş UFRS ve yorumlarından kendi faaliyet konusu ile ilgili olanlarını SPK tarafından 20 Aralık 2004 tarihli duyuru ile uygulanması zorunlu kılınan formatlarla çelişen hususlar haricinde, uygulamıştır.

Ekli mali tabloların onaylanma tarihi itibariyle aşağıdaki standartlar ve yorumlar yayınlanmış ancak yürürlüğe girmemiştir.

UMS 1 – Mali Tabloların Sunumu: Şirket Sermayesi Konusunda Kamuya Açıklanacak İlave Hususlar
UFRS 7 – Finansal Enstrümanlar: Dipnotlarda Açıklanacak Hususlar
UFRS 8 – Faaliyet Bölümleri
UFRYK 7 – UMS 29 Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Yeniden Düzenleme Metodunun Uygulanması
UFRYK 8 – UFRS 2'nin Kapsamı
UFRYK 9 – Gömülü Türev Enstrümanlarının Yeniden Değerlendirilmesi
UFRYK10 – Ara Dönem Finansal Raporlama ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü
UFRYK11 – Grup Hisse Senetleri ve Geri Alınan Hisse Senetleri Sözleşmeleri
UFRYK12 – Hizmet İmtiyaz Anlaşmaları

Şirket yönetimi bu standart ve yorumların gelecek dönemlerde uygulanmasının Şirket mali tablolarına önemli etkisi olmayacağını düşünmektedir.

4. HAZIR DEĞERLER

	31 Aralık 2006	31Aralık 2005
Kasa	8.864	3.450
Vadesiz mevduatlar	313.384	984.870
Vadeli mevduatlar	10.294.064	10.361.596
	10.616.312	11.349.916

Vadeli Mevduatlar

Para Cinsi	Faiz Oranı (%)	Vade	31 Aralık 2006
YTL	20,6%	Ocak 2007	10.294.064
			10.294.064

Vadeli Mevduatlar

Para Cinsi	Faiz Oranı (%)	Vade	31 Aralık 2005
YTL	17,5%	Ocak 2006	10.361.596
			10.361.596

5. MENKUL KIYMETLER

Yoktur (2005 Yoktur).

6. FİNANSAL BORÇLAR

Yoktur (2005 Yoktur).

7. TİCARİ ALACAK VE BORÇLAR

Ticari Alacaklar (Cari / Dönen Varlıklar)	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Ticari alacaklar	13.129	49.779
Şüpheli ticari alacaklar karşılığı	(13.129)	(13.129)
	-	36.650

Şüpheli ticari alacaklar karşılığı hareketleri:	2006	2005
1 Ocak açılış bakiyesi	(13.129)	-
Dönem karşılık gideri	-	(13.129)
31 Aralık kapanış bakiyesi	(13.129)	(13.129)

Ticari Borçlar (Kısa Vadeli Yükümlülükler)	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Kısa vadeli ticari borçlar	136.057	480.571
Alınan depozito ve teminatlar	32.167	21.854
	168.224	502.425

8. FİNANSAL KİRALAMA ALACAKLARI VE BORÇLARI

Yoktur (2005 Yoktur).

9. İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR VE BORÇLAR

İş Bankası nezdindeki mevduatlar	31 Aralık 2006	31Aralık 2005
Vadesiz mevduat	313.214	984.714
Vadeli mevduat	10.294.064	10.361.596
	10.607.278	11.346.310

9. İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR VE BORÇLAR (devamı)

İlişkili şirketlerden ticari alacaklar		
Trakya Cam	206.953	138.190
Paşabahçe Cam	93.789	86.965
Soda Sanayi	43.644	37.876
Anadolu Cam	36.427	36.509
Camiş Ambalaj	32.317	31.158
Paşabahçe Eskişehir	32.105	28.415
Trakya Glass Bulgaria	81.610	24.794
Cam Elyaf	21.302	8.937
JSC Mina	6.128	-
Omco İstanbul Kalıp Sanayi	2.448	-
Ferro Döküm Sanayi	11.627	-
Camiş Maden	5.272	-
Denizli Cam	3.404	-
Diğer	523	19.384
	577.549	412.228

İlişkili şirketlerden ticari olmayan alacaklar	31 Aralık 2006	31Aralık 2005
Camiş Ambalaj	1.084.374	210.434
Trakya Cam	541.701	613.913
Paşabahçe Cam	941.814	1.066.773
Paşabahçe Eskişehir	208.987	725.894
Soda Sanayi	771.834	125.025
Cam Elyaf	680.646	-
JSC Mina	407.938	-
Trakya Cam Yenişehir	349.863	-
Camiş Madencilik	165.573	34.978
Ferro Döküm	213.640	252.947
Anadolu Cam Yenişehir	167.400	-
Denizli Cam	92.959	188.035
Omco İstanbul Kalıp Sanayi	69.006	-
Anadolu Cam	-	488.933
Şişecam Holding	36.502	-
Trakya Glass Bulgaria	33.674	968.245
Personelden alacaklar	8.603	11.865
Diğer	14.107	22.435
	5.788.621	4.709.477
İlişkili şirketlerden alacak toplamı	6.366.170	5.121.705

İlişkili şirketlere ticari borçlar		
Şişecam Holding	29.236	28.965
Camiş Ambalaj	69	-
	29.305	28.965

9. İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR VE BORÇLAR (devamı)

İlişkili şirketlere ticari olmayan borçlar		
Anadolu Cam	2.163.349	4.324.327
Cam Pazarlama	3.544.379	2.139.791
Camiş Sigorta	103.441	135.448
Camiş Elektrik	72.062	40.181
Cam Ürünleri İşletme	-	72.493
Cam Elyaf	-	86.601
Şişecam Holding	31.403	-
Soda Sanayi	10.668	-
Personele borçlar	-	199
Diğer	173	38.416
	5.925.475	6.837.456
İlişkili şirketlere borçlar toplamı	5.954.780	6.866.421

Şirket'in ticari olmayan borç ve alacakları, yıl içerisinde Şirket'in ve diğer Topluluk İçi Şirketler'in finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla verilen ve alınan borç ve alacaklardan oluşmaktadır. Ticari olmayan borç ve alacaklar belirli bir vadeye bağlı olmayıp, Şirket dönem sonlarında ilgili borç ve alacaklara üçüncü şahıslara uyguladığı %12 ortalama vade farkı oranı üzerinden faiz tahakkuk ettirmektedir (2005: %12).

	2006	2005
İlişkili şirketlere yapılan satışlar		
Trakya Cam	2.970.834	2.341.753
Cam Pazarlama	1.282.860	1.894.346
Paşabahçe Cam	1.081.679	911.404
Trakya Glass Bulgaria	1.013.717	63.617
Anadolu Cam	425.565	564.813
Anadolu Cam Yenişehir	69.901	-
Soda Sanayi	466.047	466.593
Paşabahçe Eskişehir	362.698	334.806
Camiş Ambalaj	334.733	306.276
Cam Elyaf	192.765	240.179
Camiş Madencilik	62.090	100.068
Denizli Cam	45.743	90.788
Ferro Döküm	94.002	85.020
Trakya Cam Yenişehir	78.674	-
JSC Mina	13.082	-
Omco İstanbul	10.361	-
Oxyvit Kimya	6.147	-
Diğer	1.603	11.030
	8.512.501	7.410.693

9. İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR VE BORÇLAR (devamı)

İlişkili şirketlerden yapılan alımlar

Cam Pazarlama	-	300.462
	-	300.462

İlişkili şirketlerden alınan faiz gelirleri

Anadolu Cam Yenişehir	42.148	-
Trakya Cam	126.952	383.667
Trakya Cam Yenişehir	52.098	-
Paşabahçe Cam	170.964	292.841
Camiş Ambalaj	115.657	106.653
Cam Pazarlama	9.284	80.908
Paşabahçe Eskişehir	110.303	68.001
Soda Sanayi	14.565	57.324
Camiş Madencilik	36.798	50.010
Denizli Cam	21.655	21.512
Ferro Döküm	23.293	20.309
Cam Elyaf	68.253	6.240
JSC Mina	4.624	-
Paşabahçe Mağzaları	2.850	-
Oxyvit Kimya	2.401	-
Çayırova Cam	68	5.123
Diğer	43	20.879
	801.956	1.113.467

İlişkili şirketlere ödenen faiz giderleri	2006	2005
Anadolu Cam	580.454	116.355
Anadolu Cam Yenişehir	728	-
Cam Pazarlama	263.643	67.392
Paşabahçe Cam	2.696	22.548
Soda Sanayi	30.061	6.399
Trakya Cam	20.678	-
Camiş Elektrik	5.634	-
Çayırova Cam	3.078	-
Cam Elyaf	2.620	-
Ferro Döküm	-	125
Diğer	923	17.793
	910.515	230.612

İlişkili şirketlere ödenen diğer giderler

Şişecam Holding	738	231.580
Cam Pazarlama	60	-
	798	231.580

İlişkili şirketlerden alınan diğer gelirler

Omco	-	5.000
	-	5.000

9. İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR VE BORÇLAR (devamı)

İlişkili şirketlere ödenen faaliyet giderleri		
Şişecam Holding	310.541	580.507
Cam Pazarlama	675.427	-
Soda Sanayi	576.274	101.269
Trakya Cam	134.895	-
	1.697.137	681.776
Üst yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatler	220.316	216.829

10. DİĞER ALACAKLAR VE BORÇLAR

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Kısa Vadeli Diğer Alacaklar		
Diğer alacaklar	2.387	-
	2.387	-
Diğer Yükümlülükler		
Kurumlar vergisi karşılığı	45.718	68.814
	45.718	68.814

11. CANLI VARLIKLAR

Yoktur (2005 Yoktur).

12. STOKLAR

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Yedek parça ve malzeme stokları	189.738	196.123
	189.738	196.123

13. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ALACAKLARI VE HAKEDİŞ BEDELLERİ

Yoktur (2005 Yoktur).

14. ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Ertelenmiş Vergi:

Şirket vergiye esas yasal mali tabloları ile UFRS'ye göre hazırlanmış mali tabloları arasındaki farklılıklardan kaynaklanan geçici zamanlama farkları için ertelenmiş vergi aktifi ve pasifini muhasebeleştirmektedir. Söz konusu farklılıklar genellikle bazı gelir ve gider kalemlerinin vergiye esas tutarları ile UFRS'ye göre hazırlanan mali tablolarda farklı dönemlerde yer almasından kaynaklanmakta olup aşağıda açıklanmaktadır.

Ertelenmiş vergi aktifleri ve pasiflerinin hesaplanmasında kullanılan vergi oranı %20'dir (2005:%30).

Ertelenmiş vergiye baz teşkil eden zamanlama farklılıkları	31 Aralık 2006	31Aralık 2005
Maddi duran varlıkların değerleme ve amortisman farklılıkları	713.710	929.411
Kıdem tazminatı karşılığı	(713.866)	(723.205)
Ticari alacak ve borçların reeskontu	1.023	35.223
Şüpheli alacaklar karşılığı	(13.129)	(13.129)
	(12.262)	228.300

Ertelenmiş vergi (alacağı) / yükümlülükleri		
Maddi duran varlıkların değerleme ve amortisman farklılıkları	142.742	278.823
Kıdem tazminatı karşılığı	(142.773)	(216.962)
Ticari alacak ve borçların reeskontu	205	10.567
Şüpheli alacaklar karşılığı	(2.626)	(3.939)
	(2.452)	68.489

Ertelenmiş vergi (alacağı) / yükümlülüğü hareketleri	2006	2005
1 Ocak açılış bakiyesi	68.489	207.953
Ertelenmiş vergi kazancı	(70.941)	(139.464)
31 Aralık kapanış bakiyesi	(2.452)	68.489

15. DİĞER CARİ/DÖNEN VARLIKLAR

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Peşin ödenmiş giderler	119.049	160.133
Diğer dönen varlıklar	17.932	16.144
	136.981	176.277

16. FİNANSAL VARLIKLAR

Şirket ünvanı	Pay (%)	31 Aralık 2006	Pay (%)	31 Aralık 2005
Bünsa Döküm Makine Alet Sanayi A.Ş.	< %1	209.048	< %1	209.048
Değer düşüklüğü karşılığı		(209.048)		(209.048)
		-		-

17. POZİTİF/NEGATİF ŞEREFİYE

Yoktur (2005 Yoktur).

18. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Yoktur (2005 Yoktur).

19. MADDİ VARLIKLAR

	Arazi ve Arsalar	Tesis, Makina ve Cihazlar	Taşıtlar	Demirbaşlar	Toplam
Maliyet değeri					
1 Ocak 2006 açılış bakiyesi	4.202	27.645	3.950.427	193.013	4.175.287
Dönem içi alımlar	-	2.861	17.979	46.954	67.794
Dönem içi satışlar	-	-	(98.088)	-	(98.088)
31 Aralık 2006 kapanış bakiyesi	4.202	30.506	3.870.318	239.967	4.144.993
Birikmiş amortismanlar					
1 Ocak 2006 açılış bakiyesi	-	(4.908)	(2.531.497)	(49.965)	(2.586.370)
Dönemin amortisman gideri	-	(2.095)	(773.630)	(18.150)	(793.875)
Dönem içi satışlar	-	-	74.776	-	74.776
31 Aralık 2006 kapanış bakiyesi	-	(7.003)	(3.230.351)	(68.115)	(3.305.469)
31 Aralık 2006 itibariyle net değeri	4.202	23.503	639.967	171.852	839.524

19. MADDİ VARLIKLAR (Devamı)

	Arazi ve Arsalar	Tesis, Makina ve Cihazlar	Taşıtlar	Demirbaşlar	Toplam
Maliyet değeri					
1 Ocak 2005 açılış bakiyesi	4.202	27.645	3.860.448	141.279	4.033.574
Dönem içi alımlar	-	-	89.979	51.734	141.713
Dönem içi satışlar	-	-	-	-	-
31 Aralık 2005 kapanış bakiyesi	4.202	27.645	3.950.427	193.013	4.175.287
Birikmiş amortismanlar					
1 Ocak 2005 açılış bakiyesi	-	(2.971)	(1.765.152)	(30.025)	(1.798.148)
Dönemin amortisman gideri	-	(1.937)	(766.345)	(19.940)	(788.222)
Dönem içi satışlar	-	-	-	-	-
31 Aralık 2005 kapanış bakiyesi	-	(4.908)	(2.531.497)	(49.965)	(2.586.370)
31 Aralık 2005 itibariyle net değeri	4.202	22.737	1.418.930	143.048	1.588.917

20. MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR

	Haklar	Özel Maliyetler	Toplam
Maliyet değeri			
1 Ocak 2006 açılış bakiyesi	12.395	72.321	84.716
Dönem içi alımlar	-	-	-
31 Aralık 2006 kapanış bakiyesi	12.395	72.321	84.716
Birikmiş amortismanlar			
1 Ocak 2006 açılış bakiyesi	(3.615)	(9.675)	(13.290)
Dönem gideri	(1.240)	(14.464)	(15.704)
31 Aralık 2006 kapanış bakiyesi	(4.855)	(24.139)	(28.994)
31 Aralık 2006 itibariyle net defter değeri	7.540	48.182	55.722

	Haklar	Özel Maliyetler	Toplam
Maliyet değeri			
1 Ocak 2005 açılış bakiyesi	12.395	-	12.395
Dönem içi alımlar	-	72.321	72.321
31 Aralık 2005 kapanış bakiyesi	12.395	72.321	84.716
Birikmiş amortismanlar			
1 Ocak 2005 açılış bakiyesi	(2.375)	-	(2.375)
Dönem gideri	(1.240)	(9.675)	(10.915)
31 Aralık 2005 kapanış bakiyesi	(3.615)	(9.675)	(13.290)
31 Aralık 2005 itibariyle net defter değeri	8.780	62.646	71.426

21. ALINAN AVANSLAR

Yoktur (2005 Yoktur).

22. EMEKLİLİK PLANLARI

31 Aralık 2006 tarihi itibariyle Şirket'in mevcut İş Kanunu'nun ve ilgili diğer mevzuatın öngördüğü dışında emeklilik planları bulunmamaktadır.

23. BORÇ KARŞILIKLARI

Kısa Vadeli Borç Karşılıkları	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Kurumlar vergisi karşılığı	447.496	666.078
Peşin ödenmiş vergi ve fonlar	(401.778)	(597.264)
	45.718	68.814

Kıdem Tazminatı Karşılıkları:

Türkiye'de mevcut kanunlar çerçevesinde, Şirket'te bir yıllık hizmet süresini dolduran ve herhangi bir geçerli nedene bağlı olmaksızın işine son verilen, askerlik hizmeti için göreve çağrılan, vefat eden, erkekler için 25 kadınlar için 20 yıllık hizmet süresini dolduran yada emeklilik yaşına gelmiş (kadınlarda 58, erkeklerde 60 yaş) personele kıdem tazminatı ödemesi yapılmak zorundadır.

1 Ocak 2007 tarihi itibariyle kıdem tazminatı tavanı 1.960,69 YTL'dir (31 Aralık 2005: 1.727,15 YTL).

Yeniden düzenlenmiş UMS 19 "Personele Sağlanan Haklar" ilk kez 1999 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Temel uygulama prensiplerini değiştirmemekle birlikte, yeniden düzenlenmiş standart yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, yükümlülüğün muhasebeleştirilmesini daha açık hale getirmiştir:

- Netinin reel iskonto oranını vereceği tahmini bir enflasyon beklentisi ve uygun bir iskonto oranı belirlenmelidir. Hesaplanan reel iskonto oranı gelecekte ödenecek kıdem tazminatı ödemelerinin bilanço tarihi itibariyle bugünkü değerlerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır.
- İsteğe bağlı işten ayrılmalar neticesinde ödenmeyip, Şirket'e kalacak olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da dikkate alınmalıdır.

Sonuç olarak, bilanço tarihleri itibariyle, Şirket'in elemanlarının gelecekteki emekliliğinden kaynaklanan tahmini yükümlülüğüne ilişkin karşılık, bugünkü değerlerinin tahmin edilmesi yoluyla ekli mali tablolara yansıtılmıştır. Yukarıdaki tarihler itibariyle kıdem tazminatı yükümlülükleri, yıllık %5 enflasyon ve%11 iskonto oranı tahmin edilerek hesaplanan yaklaşık %5.71 reel iskonto oranı kullanılarak belirlenmiştir. İsteğe bağlı işten ayrılmalar neticesinde ödenmeyip, Şirket'e kalacak olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da dikkate alınmıştır.

	2006	2005
1 Ocak itibariyle karşılık	723.205	642.870
Dönem gideri	40.548	86.406
Dönem içi ödenen tutar	(49.887)	(6.071)
31 Aralık itibariyle karşılık	713.866	723.205

23. BORÇ KARŞILIKLARI (devamı)

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları:

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Kısa Vadeli Diğer Yükümlülükler		
Ödenecek vergi ve harçlar	64.716	52.156
Ödenecek SSK primleri	103.114	90.062
Diğer Borçlar	70.000	76.669
	237.830	218.887

24. ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR/ANA ORTAKLIK DIŞI KAR ZARAR

Yoktur (2005 Yoktur).

25. SERMAYE

Ortaklar	%	31 Aralık 2006	%	31 Aralık 2005
Camiş Madencilik A.Ş.	46,96	1.314.933	46,96	1.314.933
Cam Pazarlama A.Ş.	22,62	633.410	22,62	633.410
Çayırova Cam Sanayi A.Ş.	1>	3	1>	3
Halka açık kısım	30,42	851.654	30,42	851.654
Sermaye	100,00	2.800.000	100,00	2.800.000

26. SERMAYE YEDEKLERİ

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Hisse senedi ihraç primleri	42.277	42.277
Öz sermaye enflasyon düzeltmesi farkları	5.576.528	5.576.528
	5.618.805	5.618.805

27. KAR YEDEKLERİ

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Yasal yedekler	161.719	52.307
	161.719	52.307

Yasal yedekler Türk Ticaret Kanunu'na göre ayrılan birinci ve ikinci tertip yasal yedeklerden oluşmaktadır. Birinci tertip yasal yedekler, tüm yedekler tarihi ödenmiş sermayenin %20'sine erişene kadar, geçmiş dönem ticari karından yıllık %5 oranında ayrılır. İkinci tertip yasal yedekler, birinci tertip yasal yedek ve temettülerden sonra, tüm nakdi temettü dağıtımları üzerinden yıllık %10 oranında ayrılır.

28. GEÇMİŞ YILLAR KAR / ZARARLARI

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Geçmiş yıl karları	952.249	473.332

Şirket, 11 Nisan 2006 tarihli Yıllık Olağan Genel Kurulu'nda, 2005 yılı dağıtılabilir net karını teşkil eden 1.148.329 YTL tutarındaki net bilanço karının, SPK'nın kar dağıtımına ilişkin 27 Ocak 2006 tarih ve 4/67 sayılı duyurusu çerçevesinde, Şirket mali tablolarındaki karın, ana sözleşmesinin 27. maddesine göre çıkarılmış sermayenin %20 oranına tekabül eden 560.000 YTL tutarındaki brüt temettünün beher nominal tutarı 1 YTL tutarındaki hisseye 0,20 YTL (%20) isabet edecek şekilde nakden dağıtılması, stopaja tabi olmayan pay sahiplerinin brüt temettünün herhangi bir kesinti olmaksızın net olarak dağıtılması ve stopaja tabi olan pay sahiplerine ise bu tutar üzerinden gelir vergisi stopajı yapıldıktan sonra 0,18 YTL'nin (%18) oranında net olarak ödenmesi kararını vermiştir.

29. YABANCI PARA POZİSYONU

31 Aralık 2006	USD	EUR	GBP	YTL Karşılığı
Hazır Değerler	84.714	11.643	-	140.630
İlişkili Taraflardan Alacaklar	70.720	206.022	12.485	515.275
Ticari borçlar (net)	-	(27.832)	-	(51.530)
Net yabancı para pozisyonu	155.434	189.833	12.485	604.375

31 Aralık 2005	USD	EUR	GBP	YTL Karşılığı
Hazır Değerler	100.591	88.033	7.414	291.868
İlişkili Taraflardan Alacaklar	247.424	402.327	-	970.688
Ticari borçlar (net)	(425.329)	(341.976)	(71.064)	(1.277.900)
Net yabancı para pozisyonu	(77.314)	148.384	(63.650)	(15.344)

30. DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI

Yoktur (2005 Yoktur).

31. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Verilen teminat mektupları	222.056	222.056

31. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER (devamı)

31 Aralık 2006 tarihi itibariyle Şirket aleyhine açılmış ve devam eden dava tutarı 610.774 YTL'dir. Bu tutar Dekamar Denizcilik San. ve Tic Ltd. Şti.'nin ("Dekamar") İstanbul Asliye Mahkemesi'ne Şirket aleyhine açmış olduğu 421.545 ABD Doları tutarındaki davadan kaynaklanmaktadır. Dekamar'ın 14 Temmuz 2003 tarihinde Şirket ile imzaladığı sözleşmede belirlenen navlun birim fiyatında piyasa koşullarına bağlı olarak artış gözlenmiştir ve Dekamar piyasadaki artışın sözleşmeyle belirlenen birim fiyata da etki etmesini Şirket'ten talep etmiştir ancak Şirket bu talebi Dekamar'ın talep ettiği oranda kabul etmemiştir. Dekamar navlun fiyatlarındaki artış tarihinden itibaren bu artış nazara alınarak uyarlama talep etmektedir. Bilanço tarihi itibari ile dava sonuçlanmamış ve Şirket yönetimi, ilgili dava sebebiyle her hangi bir nakit çıkışı olmayacağını tahmin ederek, herhangi bir karşılık ayırmamıştır.

Şirket Cam Pazarlama A.Ş.'nin Eximbank'dan kullanmış olduğu kredilere Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. ile birlikte kefil olmuştur. Söz konusu kredilerin tamamı kısa vadeli olup 31 Aralık 2006 itibariyle 18.000.000 YTL karşılığı krediye Şirket müşterek borçlu ve müteselsilen kefil olmuştur. (2005: 20.000.000 YTL).

32. İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Yoktur (2005 Yoktur).

33. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

Yoktur (2005 Yoktur).

34. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN HUSUSLAR

Şirket'in, 5 Şubat 2007 tarihli Yönetim Kurulu kararıyla, Türk Ticaret Kanunu'nun 451, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17, 18, 19, 20. maddeleri ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Birleşme İşlemlerine İlişkin Esaslar Tebliği hükümleri uyarınca devrolmak suretiyle Trakya Cam Sanayi A.Ş. ile birleşmesi ile ilgili çalışmaların başlatılmasına karar verilmiştir.

35. DURDURULAN FAALİYETLER

Yoktur (2005 Yoktur).

36. ESAS FAALİYET GELİRLERİ

Satış gelirleri	01.01.2006-31.12.2006	01.01.2005-31.12.2005
Yurt içi satışlar	7.701.439	7.517.542
Yurt dışı satışlar	1.026.799	-
Satış iadeleri	(1.786)	(21)
	8.726.452	7.517.521

36. ESAS FAALİYET GELİRLERİ (devamı)

Satışların maliyeti

Sarf edilen yedek parça ve yakıt maliyeti	(508.737)	(468.245)
Amortisman giderleri	(624.410)	(583.371)
Personel Giderleri	(2.134.701)	(1.847.740)
Taşımacılık giderleri	(2.676.139)	(1.893.205)
Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler	(660.713)	(581.883)
Sigorta giderleri	(207.298)	(235.555)
Kira giderleri	(172.555)	(167.421)
Vergi resim ve harçlar	(41.448)	(37.055)
Diğer	(207.061)	(330.313)
	(7.233.062)	(6.144.788)

37. FAALİYET GİDERLERİ

	01.01.2006-31.12.2006	01.01.2005-31.12.2005
Personel giderleri	(576.272)	(536.490)
Amortisman giderleri	(188.835)	(215.766)
Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler	(476.933)	(309.181)
Diğer genel yönetim giderleri	(170.033)	(204.677)
	(1.412.073)	(1.266.114)

38. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR/GİDER VE KAR/ZARARLAR

	01.01.2006-31.12.2006	01.01.2005-31.12.2005
Faiz gelirleri	2.762.597	1.613.308
Kambiyo karları	597.455	323.019
Reeskont faiz gelirleri	1.023	1.157
Diğer gelirler ve karlar	90.879	61.503
	3.451.954	1.998.987
Kambiyo zararları	(665.553)	(153.100)
Komisyon giderleri	(15.798)	(16.249)
Karşılık giderleri	-	(13.129)
Reeskont faiz giderleri	-	(7.444)
Diğer giderler ve zararlar	(2.656)	(1.632)
	(684.007)	(191.554)

39. FİNANSMAN GİDERLERİ

	01.01.2006-31.12.2006	01.01.2005-31.12.2005
Borçlanma giderleri	(916.614)	(239.109)

40. NET PARASAL POZİSYON KAR/ZARARI

31 Aralık 2006 tarihi itibariyle enflasyon muhasebesi uygulanmadığından net parasal pozisyon kar/zararı bulunmamaktadır.

41. VERGİLER

Vergi karşılıkları:

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Ödenecek kurumlar vergisi:		
Kurumlar vergisi karşılığı	447.496	666.078
Peşin ödenmiş vergi ve fonlar	(401.778)	(597.264)
	45.718	68.814

Vergi karşılığı:	2006	2005
Cari kurumlar vergisi karşılığı	447.496	666.078
Ertelenmiş vergi karşılığı	(70.941)	(139.464)
	376.555	526.614

Kurumlar Vergisi:

Şirket, Türkiye'de geçerli olan kurumlar vergisine tabidir. Şirket'in cari dönem faaliyet sonuçlarına ilişkin tahmini vergi yükümlülükleri için ekli mali tablolarda gerekli karşılıklar ayrılmıştır.

Vergiye tabi kurum kazancı üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi oranı, ticari kazancın tespitinde gider yazılan vergi matrahından indirilemeyen giderlerin eklenmesi ve vergiden istisna kazançlar, vergiye tabi olmayan gelirler ve diğer indirimler (varsa geçmiş yıl zararları ve tercih edildiği takdirde kullanılan yatırım indirimleri) düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

2006 yılında uygulanan efektif vergi oranı %20 (2005: %30)'dur.

41. VERGİLER (devamı)

Türkiye'de geçici vergi üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanmakta ve tahakkuk ettirilmektedir. 2006 yılı kurum kazançlarının geçici vergi dönemleri itibariyle vergilendirilmesi aşamasında kurum kazançları üzerinden hesaplanması gereken geçici vergi oranı %20'dir. (2005: %30). 01.01.2006 tarihinden sonraki geçici vergi dönemlerinde %30 oranına göre hesaplanan ve tahsil edilen geçici verginin anılan dönemler için %20 oranına göre hesaplanan tutarı aşan kısmı, izleyen dönemler için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Zararlar, gelecek yıllarda oluşacak vergilendirilebilir kardan düşülmek üzere, maksimum 5 yıl taşınabilir. Ancak oluşan zararlar geriye dönük olarak, önceki yıllarda oluşan karlardan düşülemez.

Türkiye'de vergi değerlendirmesiyle ilgili kesin ve kati bir mutabakatlaşma prosedürü bulunmamaktadır. Şirketler ilgili yılın hesap kapama dönemini takip eden yılın 1-25 Nisan tarihleri arasında (özel hesap dönemine sahip olanlarda dönem kapanışını izleyen dördüncü ayın 1-25 tarihleri arasında) vergi beyannamelerini hazırlamaktadır. Vergi Dairesi tarafından bu beyannameler ve buna baz olan muhasebe kayıtları 5 yıl içerisinde incelenerek değiştirilebilir.

Gelir Vergisi Stopajı:

Kurumlar vergisine ek olarak, dağıtılması durumunda kar payı elde eden ve bu kar paylarını kurum kazancına dahil ederek beyan eden tam mükellef kurumlara ve yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubelerine dağıtılanlar hariç olmak üzere kar payları üzerinden ayrıca gelir vergisi stopajı hesaplanması gerekmektedir. Gelir vergisi stopajı 24 Nisan 2003 tarihinden itibaren tüm şirketlerde %10 olarak uygulanmaktadır. Bu oran, 5520 sayılı Kanun'un 15 maddesinde 21.06.2006 tarihinden geçerli olmak üzere %15 olarak belirlenmiştir. Ancak yeni Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilinceye kadar %10 oranı uygulanmıştır. 23 Temmuz 2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulu kararı ile 23 Temmuz 2006 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Stopajının %10'dan %15'e çıkartılmasına karar verilmiştir. Dağıtılmayıp sermayeye ilave edilen kar payları gelir vergisi stopajına tabi değildir.

24 Nisan 2003 tarihinden önce alınmış yatırım teşvik belgelerine istinaden yararlanılan yatırım indirimi tutarı üzerinden %19.8 vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu tarihten sonra yapılan teşvik belgesi yatırım harcamalarından şirketlerin üretim faaliyetiyle doğrudan ilgili olanların %40'ı vergilendirilebilir kazançtan düşülebilir. Yararlanılan teşvik belgesiz yatırım harcamalarından vergi tevkifatı yapılmamaktadır.

Yatırım indirimi uygulaması 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, şirketlerin vergilendirilebilir kazançlarının yetersiz olması sebebiyle, 31.12.2005 tarihi itibariyle yararlanamadığı yatırım indirimi tutarı sonraki yıllarda elde edilecek vergilendirilebilir kazançlardan düşülmek üzere sonraki yıllara taşınabilir. Bununla birlikte, taşınan yatırım indirimini sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler. 2008 yılı kurum kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarının sonraki dönemlere devri mümkün değildir.

Şirketlerin 2006, 2007 ve 2008 yıllarının kurumlar vergisi hesabında, taşınan yatırım indirimini vergilendirilebilir kazançlarından düştükleri takdirde uygulayacakları kurumlar vergisi oranı %30 olacaktır. Taşınan yatırım indiriminden faydalanılmaması durumunda ise kurumlar vergisi oranı %20 olarak dikkate alınacak ve faydalanılmayan yatırım indirimi hakkı ortadan kalkacaktır.

41. VERGİLER (devamı)

Şirket yatırım indiriminden faydalanmadığından kurumlar vergisi oranını %20 olarak uygulamıştır.

Enflasyona Göre Düzeltilmiş Vergi Hesaplamaları:

2003 yılı ve önceki dönemlerde, sabit kıymetlerin ve buna bağlı olarak amortismanlarının senelik olarak yeniden değerlemeye tabi tutulmaları haricinde; vergiye esas dönem karı enflasyona göre düzeltilmiş tutarları üzerinden hesaplanmamaktaydı. 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5024 sayılı Kanun ile Türkiye'de enflasyon muhasebesi uygulamasının 2004 yılı ve sonraki dönemlerde geçerli olacak şekilde; enflasyon oranının kanunda belirlenen sınırlara ulaşması durumunda uygulanmasını gerekmektedir. Vergi mevzuatındaki enflasyon muhasebesi ilkeleri UMS 29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" standardındaki hükümlerden önemli ölçüde farklılık göstermemektedir. 2004 yılı için enflasyon belirli kriterleri aştığı için 5024 sayılı kanuna göre Şirket enflasyon düzeltmesi yapmış olup bu bakiyeler 1 Ocak 2005 tarihi itibariyle yasal kayıtlar için açılış bakiyesi olarak alınmıştır. 2005 ve 2006 yıllarında kanunun belirlediği kriterler gerçekleşmediği için enflasyon muhasebesi uygulanmamıştır.

	2006	2005
Vergi karşılığının mutabakatı:		
Vergi öncesi kar	1.932.650	1.674.943
Etkin vergi oranı	%20	%30
Hesaplanan vergi	386.530	502.483
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi	32.415	62.748
Temettü ve diğer vergiden muaf gelirlerin vergi etkisi	(4.264)	(969)
Etkin vergi oranındaki değişim etkisi	(22.830)	-
UFRS düzeltmelerinin vergi etkisi	(15.296)	(37.648)
Vergi	376.555	526.614

42. HİSSE BAŞINA KAZANÇ

31 Aralık 2006 ve 2005 tarihlerinde sona eren dönemlerde Şirket hisselerinin ağırlıklı ortalaması ve hisse başına kar hesaplaması (1 YTL değerli hisseye isabet eden) aşağıdaki gibidir.

	31 Aralık 2006	31 Aralık 2005
Tedavüldeki hisse senedinin ağırlıklı ortalama adedi	280.000.000	280.000.000
Net kar	1.556.095	1.148.329
Hisse başına kar (1 YTL değerli hisseye isabet eden)	0,5557	0,4101

43. NAKİT AKIM TABLOSU

Nakit akım tablosu 5. sayfada verilmiştir.

44. DİĞER HUSUSLAR

Şirket'in SPK'nın Seri XI No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'ine uygun olarak hazırlanmış mali tabloları, 13 Mart 2007 tarihli Yönetim Kurulu toplantısında onaylanmış ve yayınlanması için yetki verilmiştir.