

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

**BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UYGULANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

İPEK ŞALIŞ

İstanbul, 2011

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

# **BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UYGULANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

İPEK ŞALIŞ

Danışman: PROF. DR. AYTEN ERSOY

İstanbul, 2011

Marmara Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

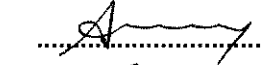
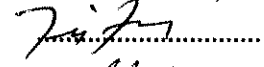

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi İPEK ŞALIŞ'ın BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UYGULANMASI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2011 tarih ve 2011-14/26 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 28.07.2011

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. AYTEN ERSOY  
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. SİNAN ASLAN  
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA

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

## GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: İpek ŞALIŞ
Anabilim Dalı	: İşletme
Program	: Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Ayten Ersoy
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Temmuz, 2011
Anahtar Kelimeler	: Bilanço, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.

## ÖZET

### **BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UYGULANMASI**

Muhasebenin en önemli hedeflerinden biri finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu veri ve bilgiyi üretmektir. Finansal bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları veri ve bilgilere finansal tablolar aracılığı ile sahip olurlar. Bu nedenle bilanço tarihinden sonraki olayların tespiti ve bunlarla ilgili olarak bilançoda gerekli düzeltmelerin yapılması kamuya doğru ve zamanında bilgi sunma açısından önemlidir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayınlanması için onay verilen tarih arasında ortaya çıkan olayları kapsamaktadır. Finansal tablolarda düzeltme yapılıp yapılmayacağının belirlenmesi öncelikle bilançonun onaylanma tarihinin tespitine dayanmaktadır. Onaylanma tarihine kadar kesinleşmiş olan düzeltme gerektiren işlemlerin bilançoya yansıtılması gerekir, düzeltme gerektirmeyen işlemler ile ilgili açıklamaların da bilanço dipnotların da gösterilmesi gerekir. Bu çalışmada; Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların muhasebeleştirilmesi hakkında bilgi verilmiştir ve uygulama sunulmuştur.

## **GENERAL KNOWLEDGE**

Name and Surname	: İpek ŞALIŞ
Field	: Business Administration
Programme	: Auditing
Supervisor	: Prof. Dr. Ayten Ersoy
Degree Awarded and Date	: Master – July, 2011
Keywords	: Balance Sheet, Events After the Balance Sheet Date.

## **ABSTRACT**

### **EVENTS OCCURRING AFTER THE BALANCE SHEET DATE AND THE ACCOUNTING APPLICATIONS**

One of the most important target of accounting is to produce the data and knowledge necessary for the financial knowledge users. Financial knowledge users obtain the data and knowledge, which they need, from financial reports. For this reason the determination of the events after the balance sheet date and the realization of the adjustments required in relation to them is important for the purpose of presenting the correct information to the public. Events After the Balance Sheet Date contains the events occur between the dates of balance sheet and the authorization date of financial statements for issue. The determination of whether an adjustment will be made at the financial statements depends primarily on the determination of the ratification date of the balance sheet. The events which have become definite and need to be adjusted until the ratification date must be reflected at the balance sheet. The explanations of the events which don't require adjustments are to be shown at the balance sheet footnotes. In this study, information about Events Occurring After Balance Sheet Date and the Accounting Applications is presented.

## ÖNSÖZ

Sürekli olan işletme yaşamı, sonucun ölçülebilmesi ve belirli bir anda ulaşılan yeni finansal durumu görebilmek amacıyla belirli aralıklarla sona ermiş gibi kabul edilir ve dönem sonu itibari ile mali tablolar hazırlanır. Mali tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması ise belirli bir süreyi gerektirir. Bu süreçte işletme ile ilgili ticari işlemler devam etmektedir ve bu işlemlerin etkileri mali tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilir. Bu durumda bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bazı olayların etkilerinin mali tablolara yansıtılması ya da tabloların eklerinde açıklanmaları gerekebilir. Bu çalışma da Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar anlatılmaya çalışılmış, bir takım açıklama ve uygulamalara yer verilmiştir. Tez çalışmam süresince katkılarından dolayı başta tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Ayten ERSOY'a, anlayış ve yardımlarından dolayı çalışma arkadaşlarıma ve manevi olarak her zaman en büyük destekçim olan aileme çok teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İstanbul, 2011

İpek ŞALIŞ

## İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>v</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....	<b>vi</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI</b> .....	<b>3</b>
1.1. Muhasebe İle İlgili Genel Bilgiler .....	3
1.1.1. Muhasebe'nin Tanımı ve Gelişimi .....	3
1.1.2. Muhasebenin Amacı.....	5
1.1.3. Muhasebenin Fonksiyonları .....	6
1.1.4. Muhasebenin Temel Kavramları .....	7
1.1.5. TDHP ve UMS'na Göre Muhasebenin Temel Kavramları .....	11
1.2. Muhasebe Standartları'nın Tanımı ve Önemi.....	12
1.2.1. Dünyada Muhasebe Uygulama ve Standartları'nın Oluşturulması	15
1.2.2. Dünyada Muhasebe Standartları ile İlgili Kurumlar .....	18
1.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) .....	20
1.2.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) .....	21
1.2.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	22
1.2.2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) .....	23
1.2.2.5. Standart Danışma Konseyi (SAC) .....	24
1.2.2.6. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) .....	25
1.2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Bazı Ülke Uygulamaları	26
1.2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartlarının Oluşumu.....	26
1.2.3.2. İngiltere'de Muhasebe Standartlarının Oluşumu .....	27
1.2.3.3. Almanya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumu.....	29
1.2.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Diğer Bazı Ülkelerde Yapılan Çalışmalar.....	29
1.2.4. Türkiye'de Muhasebe Uygulama ve Standartlarının Oluşturulması .....	31
1.2.5. Türkiye'de Muhasebe Standartları ile İlgili Kurumlar.....	35
1.2.5.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) .....	36
1.2.5.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) .....	36
1.2.5.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	41
1.2.5.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ...	42
1.2.6. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşumu .....	43

<b>2. FİNANSAL TABLOLAR.....</b>	<b>48</b>
2.1. Finansal Tablolar ve Açıklanması .....	48
2.1.1. Finansal Tabloların Amaçları ve Finansal Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Özellikleri .....	49
2.1.2. Finansal Tablolar ve Finansal Tabloların Karşılaştırılması .....	49
2.1.2.1. Finansal Tablolar .....	49
2.1.2.1.1. Bilanço (Finansal Durum Tablosu) .....	49
2.1.2.1.2. Kapsamlı Gelir Tablosu .....	54
2.1.2.1.3. Öz Kaynak Değişim Tablosu .....	55
2.1.2.1.4. Nakit Akış Tablosu.....	55
2.1.2.1.5. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar .....	55
2.1.2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve UMS – UFRS’ye Göre Finansal Tablolar .....	55
<b>3. TMS – 10’A GÖRE BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR.....</b>	<b>58</b>
3.1. Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Tanımlanması.....	58
3.1.1. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar .....	64
3.1.2. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar .....	86
3.1.3. Bilançoya İlişkin Değerleme Kavramı .....	94
3.1.3.1. VUK’na Göre Değerleme .....	95
3.1.3.2. SPK’na Göre Değerleme .....	98
3.1.3.3. UMS’na Göre Değerleme .....	99
<b>4. UYGULAMA.....</b>	<b>106</b>
4.1. Uygulamaya Konu Olan İşletmelere Ait Bilgiler .....	106
4.2. Borsaya Kayıtlı İşletmelerin Yıllık ve 3 Aylık Finansal Tablolarının Dipnotlarında Yer Alan, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Uygulama Örnekleri .....	107
<b>SONUÇ.....</b>	<b>117</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>119</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>142</b>



## TABLO LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
<b>Tablo 1</b> : TDHP ve UMS' na Göre Muhasebenin Temel Kavramları .....	12
<b>Tablo 2</b> : Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Değerleme Esasları ile Değerleme Ölçüleri .....	104
<b>Tablo 3</b> : Kimya Petrol Ürünleri Lastik ve Plastik Sanayinde Yer Alan ve Borsaya Kayıtlı İşletmeler .....	106
<b>Tablo 4</b> : Kimya, Petrol Ürünleri, Lastik ve Plastik Sanayinde Yer Alan ve Borsaya Kayıtlı İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Bildirimleri .....	107

## ŞEKİL LİSTESİ

**Sayfa No.**

<b>Şekil 1</b> : Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların, Hangi Dönemde Gerçekleşen Olayları Kapsadığı.....	59
--	----

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>ACCA</b>	The Association of Chartered Certified Accountants (İngiltere Yeminli Muhasebeciler Birliği)
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Accountants (Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)
<b>ASB</b>	Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board)
<b>ASC</b>	Accounting Standards Committee (Muhasebe Standartları Komitesi)
<b>ASSC</b>	Accounting Standarts Steering Committee (Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi)
<b>BDDK</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>CAP</b>	Committee on Accounting Procedure (Muhasebe Prosedürleri Komitesi)
<b>CCAB</b>	Consultative Committee of Accountancy Bodies (Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi)
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>FRC</b>	Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Konseyi)
<b>GAAP</b>	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)
<b>IAS</b>	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
<b>ICAEW</b>	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)

<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
<b>IFRIC</b>	International Financial Reporting Interpretation Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi)
<b>İMKB</b>	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
<b>IOSCO</b>	International Organization of Securities Commission (Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü)
<b>İSMMM</b>	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>İSO</b>	İstanbul Sanayi Odası
<b>KAP</b>	Kamuyu Aydınlatma Platformu
<b>KOBİ</b>	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>MSUGT</b>	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>NAFTA</b>	North American Free Trade Agreement (Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması)
<b>SAC</b>	Standart Advisory Council (Standart Danışma Kurulu)
<b>SEC</b>	Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler Borsası)
<b>SM</b>	Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TFRS</b>	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TDHP</b>	Tekdüzen Hesap Planı
<b>TMS</b>	Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUD</b>	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS</b>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>US GAAP</b>	United States Generally Accepted Accounting Principles (Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>a.g.e.</b>	Adı geçen eser
<b>S.</b>	Sayı
<b>s.</b>	Sayfa

## GİRİŞ

Bilanço (finansal durum) belirli bir tarihte işletmenin varlıklarını (aktiflerini), borçlarını ve öz sermayesini sınıflandırılmış bir şekilde gösteren finansal tablodur. Finansal tablolar, normal olarak bir yıllık dönemi kapsamak üzere düzenlenmektedir. Fakat dönem sonu işlemleri, düzeltme ve değerlendirme kayıtlarının yapılması, finansal tabloların denetlenmesi, onaylanması ve yayımlanması bilanço tarihinden sonraki bir zaman dilimi içerisinde de tamamlanabilir.

Finansal tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması sürecinde işletmede ticari işlemler devam etmektedir. Bu süreç içerisinde finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek özellikte olaylar gerçekleşebilir. Finansal tabloların şeffaflığı, gerçeğe uygunluğu ve güvenilirliği açısından işletmelerin finansal tablolarında, incelenen dönem ile birlikte finansal tabloların yayımlanmak üzere onaylanmasından önce meydana gelen önemli olaylara ilişkin güncel bilgileri de açıklamaları gerekmektedir. Bu olaylar bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olsalar bile, etkilerinin finansal tablolara yansıtılması ya da tabloların dipnotlarında açıklanması önem arz etmektedir.

Bu nedenle çalışmamızda; muhasebe, muhasebe standartları ve finansal tablolar kavramlarına değinilerek Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Muhasebe Standardı incelenmiş ve bu olayların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablo dipnotlarında açıklanması ile ilgili uygulamalara yer verilmiştir. Ayrıca, çalışmamızda kelime birliğini sağlamak amacı ile finansal durum ifadesi yerine bilanço kelimesi kullanılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe ve muhasebenin fonksiyonları ve muhasebe standartları kavramlarına yer verilmiş ve karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu bölümün amacı, muhasebe ve muhasebe standartlarının oluşum süreci, gelişimi ve önemi hakkında bilgi vermektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, bilanço kavramı ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bilanço tarihinden sonraki olaylar ve bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren – gerektirmeyen olaylar örneklerle açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, Kimya, Petrol Ürünleri, Lastik ve Plastik Sanayi'nde yer alan işletmelerden borsaya kayıtlı olanların yıllık ve 3 aylık finansal tablolarının dipnotlarında yer alan, bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin uygulama örneklerine yer verilmiştir.

## 1. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI

### 1.1. MUHASEBE İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 1.1.1. Muhasebe'nin Tanımı ve Gelişimi

Ekonominin önemli bir karar birimi olan işletmeler; değer hareketlerini izleme, saptama ve yorumlama amacı ile belirli hesap teknikleri kullanmaktadırlar. Bu tekniklerin tümü, işletme ekonomisinin bir dalı olan muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. İşletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının raporlara dayalı olarak incelenmesi ve yorumlanması ile ilgili bir süreç olan muhasebe kavramı şöyle tanımlanabilir:

Tamamen ya da kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen, işletmelere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz edilip yorumlanması işlemlerine muhasebe denilmektedir.<sup>1</sup>

Bu tanım muhasebenin klasik ve modern fonksiyonlarını da kapsamaktadır. İlk zamanlarda, defter tutma şeklinde kabul edilen muhasebe, işlem ve olayların kaydedilmesini, sınıflandırılmasını ve sonuçların raporlar halinde sunulmasını gerçekleştirmiştir. Fakat ekonomik gelişmeler sonucunda işletme yöneticileri muhasebeden bazı bilgileri analiz etmesini, yorumlamasını ve bunlarla ilgili raporları kendilerine sunmasını beklemişlerdir. Böylelikle zaman içerisinde muhasebe, işlemlerin basit kayıt yönteminden, yöneticilerin karar almasına yardımcı olan ve işletme faaliyetlerini kontrol eden bir araç olmuştur.<sup>2</sup>

Ülkemizde muhasebede küreselleşmeye götüren düzenlemeleri aşağıdaki biçimde sıralamak mümkündür,<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Ünkaya Gülümser ve Aslan Sinan, **Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2009, s.5.

<sup>2</sup> Kızıl Ahmet, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, 1. Baskı, 2006, s.1.

<sup>3</sup> Karakaya Mevlüt, "Kobilerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Bildiriler Kitabı, Antalya, 03-07 Mart 2010.



- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu oluşturulmuştur.
- 1983 yılında SPK tarafından “Standart Mali Tablo ve Raporlar” Tebliği yayımlanmıştır.
- 1984 yılında SPK tarafından “Standart Genel Hesap Planı” Tebliği yayımlanmıştır.
- 1989 yılında 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Uygulama Genel Tebliği 1994 yılında uygulanmak üzere yayımlanmıştır.
- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur.
- 1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamaya başladı. 2002 yılına kadar 19 adet standart yayımlanmıştır.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kuruldu. 2002 yılında ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir.
- 2002 yılında BDDK Bankacılık sektörü için UFRS ile uyumlu muhasebe uygulama tebliğleri yayımlanmıştır.
- 2003 yılında SPK tarafından UFRS ile uyumlu 33 adet Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları yayımlanmıştır.
- 2005 yılından itibaren TMSK tarafından UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları resmi gazetede yayımlanmıştır.
- 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan, yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı 2005 yılından itibaren kamuoyuna sunulmuştur.

### 1.1.2. Muhasebenin Amacı

Muhasebe Sistemi muhasebe bilgilerinin ilgililere belli bir sistem içinde yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasını, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönem bilgilerinin karşılaştırılmasını, finansal tablolarda yer alan hesap adlarının ve bu hesapların kapsamlarının standartlaştırılmasını ve muhasebede bir terim birliğinin oluşturulmasını hedeflemiştir.<sup>4</sup>

Muhasebe sistemlerinin temel amaçlarını sıralayacak olursak:

- ✓ Yöneticilere, işletme faaliyetlerini planlama ve kontrol etmede yardımcı olarak finansal bilgi sağlamak,
- ✓ İşletme dışı ilgililere, işletmeye ilişkin gerekli bilgiyi sunmak,
- ✓ İşletme varlıklarını koruyucu bir görev üstlenmek.

Muhasebe, işletmede yaşanan ekonomik ve finansal olayları para cinsinden toplayıp, kaydedip, sınıflandırıp, özetlerken, temel olarak iki hedef gütmektedir;

- ✓ İşletmeye konan sermayenin durumunu belirlemek,
- ✓ Yürütülen faaliyetler sonucu sermayede oluşan değişiklikleri ölçmek.

Bu sebeple muhasebe, dönem içinde oluşan kıymet hareketlerini kayda alıp, dönem sonunda bu bilgileri ilgililere rapor ederek işletmenin finansal yapısında ortaya çıkan değişmelere ilişkin bilgi sunmaktadır.<sup>5</sup>

Görüldüğü gibi muhasebe; değerlendirme, bilgi sunma, başarıyı saptama, karar almaya dayanak oluşturma, ölçme gibi işlevleri yerine getiren bir işletme dalı niteliği taşımaktadır. Bu işlevlerin amaca uygun olarak yürütülebilmesi için muhasebe biriminin gerekli bilgileri zamanında üretmesi, düzeltici işlemlerin yürürlüğe konulması ve ilgili birimlere ulaştırılması gerekmektedir.

---

<sup>4</sup> Kızıl, a.g.e., s.5.

<sup>5</sup> Ünkaya ve Aslan, a.g.e., s.5.

### 1.1.3. Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebe kavramından yola çıkarak muhasebenin fonksiyonları şu şekilde sıralanabilir:

**Kaydetme:** Finansal nitelikli işlemlere ait bilgilerin belgelendirilerek toplanması, daha sonra sunulması ve yorumlanmaya hazırlanması için belirli şekillerde ve kurallara göre muhasebe defterlerine yazılmasıdır.

**Sınıflandırma:** Çok sayıda bilgilerin belirli sınıf ve gruplara göre düzenlenmesi işlemidir. Büyük deftere yapılan kayıtlar sınıflandırma işlevine yönelik amaç taşır.

**Özetleme:** Kaydedilmiş ve sınıflandırılmış çok sayıdaki bilgilerin anlamlı bir şekilde kısaltılması ve bu bilgilerden çeşitli finansal tabloların (Bilanço, Gelir Tablosu ve ek finansal tablolar) ve raporların hazırlanması işlemidir.

**Analiz ve Yorum:** Bilgilerin işletme yönetiminde yararlı olabilmesi için analiz ve yorum ile kullanılabilir bilgiler şekline getirilmesi gerekir. Analiz ve yorum, raporlar şeklinde özetlenen bilgilerin ne anlama geldiğinin ve olaylar ile sonuçlar arasındaki ilişkinin anlatılmasıdır.<sup>6</sup>

Muhasebe, bir kayıt tekniği olarak para ile ifade edilebilen işlemlerle ve olaylarla ilgili belgeleri toplayıp saklamakta, belirli prensipler dahilinde kayıtlara almakta, kaydedilen bilgileri belirli başlıklar altında birleştirerek gruplamakta; genellikle yıl sonlarında yapılan işlemlerle ilgili bilgileri Gelir Tablosu ve Bilanço olarak adlandırılan iki temel finansal ali tabloda özetlemekte, böylece yöneticilere ya da işletme sahiplerine işletmenin karlılığı ve sahip olduğu değerleri hakkında bilgi sağlamaktadır. Muhasebenin günümüzdeki görevi burada bitmemekte, yapılan işlemler çeşitli karşılaştırmalar ve analiz teknikleri yardımı ile analiz edilmekte, finansal tabloların sağladığı özet bilgiler daha sağlıklı ve kullanılabilir hale getirilmektedir. İşletme yöneticilerinin kontrol ve karar alma görevlerini yerine getirebilmeleri için muhasebe yardımcı bir araç olarak; maliyet hesapları yapmakta, nakit akımı, fon akımı,

---

<sup>6</sup> Ünkaya ve Aslan, a.g.e., s.6.

net çalışma sermayesi gibi çeşitli analiz ve yorumlama teknik ve aletlerini kullanarak elde ettiği neticeleri yorumlar ve yöneticilere raporlar halinde sunar, bu yolla da onlara yardımcı olur.

#### **1.1.4. Muhasebenin Temel Kavramları**

Muhasebe işlemleri ve olayları kaydederken belirli prensiplere uyar. Böylece, muhasebe uygulamaları belirli kurallara dayanmış ve uygulamada ortaya çıkabilecek bazı karışıklıklar önlenmiş olur. Muhasebenin temel kavramları ve prensipleri Amerikan Yeminli Hesap Uzmanları Enstitüsü'nün Muhasebe Prensipleri Kurulu'nun yayımladığı bültenlerde yer almıştır. Muhasebenin temel kavramları muhasebe bilgisinin bir esasa dayanmasını, bu bilgiyi kullananlara sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasına destek olur.

Temel muhasebe kavramları şu şekilde sıralanmıştır;<sup>7</sup>

- a. Sosyal Sorumluluk Kavramı
- b. Kişilik Kavramı
- c. İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- d. Para Ölçüsü (Parayla Ölçülme) Kavramı
- e. Dönemsellik Kavramı
- f. Maliyet Esası Kavramı
- g. Objektif Belge (Tarafsızlık ve Belgelendirme) Kavramı
- h. Tutarlılık Kavramı
- i. İhtiyatlılık Kavramı
- j. Tam Açıklama Kavramı

---

<sup>7</sup> Kızıl, a.g.e., s.7.

k. Önemlilik Kavramı

1. Özün Önceliği Kavramı

İlk beş kavram işletme ile ilgili olup, işletme ile muhasebe fonksiyonları arasındaki ilişkiyi sağlar. Bunlara muhasebenin temel varsayımları da denmektedir. Temel muhasebe kavramlarının son yedisi ise tamamen muhasebe kayıt düzeni ve raporlama tekniği ile ilgili kavramlardır.

**a. Sosyal sorumluluk kavramı,** muhasebenin ahlaklı, adaletli ve tarafsız olması gerektiğini, işletmeyle ilgili çeşitli gruplara (hissedarlar, çalışanlar, müşteriler, satıcılar, tüketiciler, devlet) gerçek ve doğru bilgileri eksiksiz ve tarafsız bir şekilde sunması gerektiğini vurgular.

**b. Kişilik kavramı,** işletmenin işletme sahiplerinden ve üçüncü şahıslardan ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu buna bağlı olarak da işletmeye konan varlıkların işletmenin kişiliğine ait olduğunu kabul eder. Kişilik kavramı nedeni ile işletme sahiplerince işletmeye konan sermaye işletmenin kişiliğine ait olmakta buna karşılık, işletme konan sermaye kadar işletme sahiplerine borçlanmaktadır. İşletme sahiplerinin kişisel işlemleri bu kavram nedeni ile işletmenin kar ve zararını etkilemez.

**c. İşletmenin sürekliliği kavramında,** işletmenin belirsiz bir süre faaliyetine devam edeceği varsayılmaktadır. Bu şekilde belirli süreler sonunda, işletmenin tasfiyesi düşünülmemekte ve işletme varlıklarını piyasa değeri ile değerlendirme probleminden kaçınılmaktadır.

**d. Para ölçüsü kavramı,** muhasebenin işletme faaliyetlerini kaydederken standart bir ölçü birimi ile ifade etmesi gerektiğini açıklar. Bu ölçü birimi muhasebenin uygulandığı ülkenin para birimidir. Para ölçüsü kavramı para biriminin değerinde zamanla bir değişme olmadığını kabul eder. Para biriminin satın alma gücü sabittir. Bu kavramın kabul ettiği para biriminin satın alma gücünün değişmediği varsayımı günümüzde geçerliliğini yitirmiştir. Enflasyon muhasebesinde para birimi ile ifade

edilen işlemler bugünkü satın alma gücünü ifade edecek katsayılarla çarpılarak güncel değerler halini almaktadır.<sup>8</sup>

**e. Dönemsellik kavramı,** işletme faaliyetlerinin sonucunun görülebilmesi için kabul edilmiştir. Böylelikle, genelde bir takvim yılı olan muhasebe dönemi itibari ile işletme faaliyetleri değerlendirilerek işletmenin karı ya da zararı hesaplanır. Muhasebe dönemi başında bütün hesapların açılması ve muhasebe dönemi sonunda bütün hesapların kapatılması bu kavram nedeniyledir. Her muhasebe dönemi başında bir önceki dönem sonunda kapatılmış hesapların yeniden açılması işletmenin devamlılığı kavramını kayıtlar üzerinde yerine getirmiş olmaktadır. Muhasebe dönemi özel nedenlerle bir takvim yılından fazla ya da az olabilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

**f. Maliyet Esası kavramı,** işletmeye alınan kıymetlerin, yapılan harcamaların ve sağlanan gelirlerin elde edildikleri tutarlarla kaydedilmesini ifade eder. Bu kavram aracılığı ile uygulamada ortaya çıkabilecek işletme faaliyetlerinin kaydedilmesi ile ilgili karışıklıklar engellenmiştir. Bu kavram da günümüzde geçerliliğini yitirmiştir. Gelişmiş ülkelerde işletme değerlerinin maliyet değeri ile olan girişleri dönem sonlarında güncel değerlerine göre düzeltilmektedir.

**g. Objektif Belge kavramı,** işlemler ve olaylar muhasebe defterlerine kaydedilirken mutlaka bir müsbet belgeye dayandırılması gerektiğini belirtir. İşletme faaliyetleri objektif bir belgeye dayandırılırken belgenin gerçek ve geçerli olması, belge üzerinde yer alan rakamlarla defter kayıtlarının uyuşması gerekmektedir.

**h. Tutarlılık kavramı,** muhasebe kayıt ve raporlama sisteminin yıllar boyunca tutarlı bir şekilde uygulanması gerektiğini ifade eder. Bu kavramın uygulanması ile

---

<sup>8</sup> Kızıl, a.g.e., s.8.

işletmenin farklı dönemlerdeki finansal tabloları arasında, aynı sektördeki işletmelerin finansal tabloları arasında tutarlılık bulunacaktır. Şüphesiz değişen ve gelişen şartlar karşısında işletmelerin hesap planları ve raporlama teknikleri bu değişikliklere cevap verecek esnekliğe sahip olarak hazırlanmaktadır.

**i. İhtiyatlılık kavramı,** temkinli, ihtiyatlı olma şeklinde açıklanmıştır. İşletmenin karşılaştığı ya da karşılaşılabileceği zararlar için karşılık ayırmasını, gelecekteki gelişmesini sağlayabilmesi için karın bir kısmını dağıtmayarak ihtiyat (yedek akçe) olarak ayırmasını ifade eder.<sup>9</sup>

**j. Tam açıklama kavramı** ise finansal tabloların işletmeye ait bütün olayları tam ve detaylı olarak göstermesi gerektiğine işaret eder. Açıklanması gereken bilgiler, işletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgiler ve gelecekte gerçekleşme olasılığı olan olaylarla ilgili bilgiler olarak gruplandırılabilir. İşletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgilere finansal tablolardaki bilgiler, ipotekli ya da rehinli değerler, kullanımı şarta bağlı paralar, vadesi geçmiş borç ve alacaklar örnek verilebilir. Gelecekte gerçekleşmesi mümkün olaylarla ilgili bilgilere de, henüz karara bağlanmamış davalar, stokların ya da iştiraklerin piyasa değerindeki düşüşler örnek verilebilir. İşletmeler, finansal tablolarda yer almayan ancak işletme ile ilgili karar alıcıların kararlarını etkileyecek bilgileri finansal tabloların dip notlarında belirtmelidirler.

**k. Önemlilik kavramı,** bir hesap kalemi ya da finansal bir olayın nispi ağırlık ya da değerinin finansal analizlerde ya da alınacak kararlarda etkili olacak düzeyde olması durumunda bu hesap ya da finansal olayların finansal tablolarda yer alması gerektiğini belirtir.

**l. Özün önceliği kavramına** göre, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlemelerin yapılmasında, işlemlerin biçimleri ile özleri arasında farklılık çıkarsa biçimlerinden çok özlerine öncelik verilmesi gerektiğini ifade eder.

Kavramların işletmeler açısından geçerliliği bulunmadığı ya da ortadan kalktığı durumlarda bu husus finansal tabloların eklerinde belirtilir.

---

<sup>9</sup> Kızıl, a.g.e., s.9.

### 1.1.5. TDHP ve UMS'na Göre Muhasebenin Temel Kavramları

TDHP'na göre muhasebenin temel kavramları; Sosyal Sorumluluk, Kişilik, İşletmenin Sürekliliği, Parayla Ölçülme, Dönemsellik kavramları iken, UMS'na göre, İşletmenin Sürekliliği ve Tahakkuk Esası'dır. Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına ilişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ' de bu iki kavram şöyle tanımlanmaktadır;<sup>10</sup>

**a. İşletmenin Sürekliliği:** Finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylelikle, işletmenin ne tasfiye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe hakkında açıklama yapılmalıdır.

**b. Tahakkuk Esası:** Kendilerinden beklenen amaca cevap vermek için, finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanırlar. Bu esasa göre, işlemlerin ve diğer olayların etkisi, nakit ya da nakit benzerleri alındığında ya da ödendiğinde değil, bu işlem ve olaylar olduğu zaman tahakkuk ettirilir ve ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarına kaydedilerek o dönemin finansal tablolarında raporlanırlar. Tahakkuk esasına göre hazırlanan finansal tablolar, kullanıcıları, sadece geçmişteki nakit tahsilatlar ve nakit ödemelerle sonuçlanan işlemler hakkında değil gelecekte nakit ödemesi gerektirecek mevcut yükümlülükler ve gelecekte nakde dönüşecek mevcut kaynaklar hakkında da bilgilendirir. Böylece, söz konusu finansal tablolar geçmişte olan işlemlerle ve olaylarla ilgili bilgiler vermek sureti ile kullanıcıları ekonomik kararlar verirken en çok yararlanacakları türden bilgiler sunarlar.

Aşağıdaki tabloda Muhasebenin Temel Kavramları'na TDHP ve UMS'na göre karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

---

<sup>10</sup> Kızıl, a.g.e., s.10.



**Tablo 1**  
**TDHP ve UMS' na Göre Muhasebenin Temel Kavramları**

<b>MUHASEBE'NİN TEMEL KAVRAMLARI</b>	
<b>TDHP'na Göre</b>	<b>UMS'na Göre</b>
Sosyal Sorumluluk Kavramı	İşletmenin Sürekliliği
Kişilik Kavramı	Tahakkuk Esası
İşletmenin Sürekliliği Kavramı	—
Parayla Ölçülme Kavramı	—
Dönemsellik Kavramı	—

## **1.2. MUHASEBE STANDARTLARI'NIN TANIMI VE ÖNEMİ**

Muhasebede belirli kural ve ilkeler çerçevesinde, faaliyet sonuçlarını yansıtan çeşitli finansal tablolar hazırlanır. Bu finansal tablolar, işletme yöneticilerine ve yatırımcılara, işletme ile ilgili ihtiyaç duydukları bilgileri sağlarlar. Finansal tabloların hazırlanmasında tüm ülke genelinde uygulanacak ilke ve kuralların varlığı önem taşımaktadır. Bu ilke ve kuralların varlığı, muhasebe alanında tek düzelikli getirir.

Ülke genelindeki tek düzelik, çeşitli işletmeler tarafından hazırlanmış finansal tabloların analiz edilmesini, birleştirilmesini ve karşılaştırılmasını kolaylaştırır. Bu tekdüzelik aynı zamanda, muhasebe alanında standartlaşmanın sağlanmasına da yardımcı olur.

Muhasebe standardı, finansal tablo ve raporlar ile bunlara esas olan finansal verilerin standart kurallara göre işlenmesini ve bunlara dayanılarak çıkarılan finansal tablo ve raporlarda yeknesaklığı sağlar. Her ülkede standartlaştırma ile ilgili çalışmalar mevcuttur. Ancak ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin gittikçe artması, uluslararası işletmelerin sayısının gün geçtikçe çoğalması, muhasebenin standartlaştırılması konusundaki ulusal çalışmaların, uluslararası çalışmalara dönüşmesine yol açmıştır. Bu çalışmaların sağlayacağı avantajlar üç temel noktada toplanabilmektedir. Bunlar;<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Erdoğan Murat ve Dinç Engin, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi**, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.43, Temmuz 2009, s.155.

- a. Uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- b. Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfının önlenmesi,
- c. Tüm dünyada yerel ve ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğunca yükseltme ve uyumlaştırma.

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilmektedir.<sup>12</sup>

Son on yılda dünya ekonomisinin büyümesinde, küreselleşmenin itici güç olduğu açıkça ortaya çıkmıştır. İş dünyasının temel fonksiyonlarından biri olan muhasebe mesleği, 70'li yıllardan itibaren diğer meslek grupları küreselleşme dalgasından etkilenmeden önce muhasebe standartlarının küreselleşmesini başlatmıştır. İletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile birlikte, dünyanın herhangi bir noktasında iş yapmak oldukça kolaylaşmış; yani toplumlar gitgide sınırsız bir dünyanın parçası olmaya başlamıştır.

Muhasebe mesleği de muhasebe standartlarının tüm dünyada, benzer bir çerçevede uygulanmasına doğru yönelmektedir. Dünya işletmeleri finansal durumları ve karlılıkları açısından karşılaştırılabilir olma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmıştır. Bu sebeple, tüm işletmelerin finansal raporlarının aynı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ihtiyaç duyulmuştur.<sup>13</sup>

Günümüzde ekonomilerin globalleşmesi ve teknolojinin ilerlemesi ile sınırlar ortadan kalkmaya başlamıştır. Bunun sonucu olarak yatırımcılar uluslararası alanda yatırım yapmaya başlarken, fon kullanıcıları da uluslararası alanda fon temin etme çabalarını artırmışlardır. Dünyada meydana gelen sermaye hareketleri sonucunda finansal bilgide önem kazanmıştır.

---

<sup>12</sup> Buyruk Ayşenur, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İşletme Birleşmeleri" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005), s.4.

<sup>13</sup> Aysan Mustafa, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum, Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.34, Nisan 2007, s.52.

Finansal bilgi üretiminin aracı olan muhasebe sürecinde artan bir önemle uluslararası alandaki yerini korumaktadır. İşletmelerdeki yatırım kararlarında ihtiyaç duyulan bilginin tam, doğru ve zamanında sağlanması ve güvenli bir yatırım ortamının gelişmesine katkısı olabilecek bir muhasebe sürecinin varlığı uluslararası sermaye hareketleri bakımından önemli bir olgudur.<sup>14</sup>

İşletme ile ilgili bilgilerin ihtiyaç sahibi taraflara sunulmasına, finansal raporlar ve finansal raporların oluşturulması açısından da muhasebe teori ve uygulamaları çok önemlidir. Ülkeler kendi şartlarına, ekonomik yapısına, yasal düzenine, politik sistemine vb. bağlı olarak işletme ile ilgili faaliyet sonuçlarının ve bilançolarının açık, anlaşılır, anlamlı, gerçeğe uygun bir şekilde gösterilebilmesi bakımından kendi kurallarını, standartlarını oluşturmuşlardır.

Zaman içerisinde, globalleşme hareketlerinin artması, uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşması ile birlikte, benzer olayların aynı şekilde ifade edilebilmesi, güvenilir, anlamlı ve gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından, muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereği de ortaya çıkmış ve oluşturulacak yüksek kaliteli standartları ile muhasebe riski ortadan kaldırılarak daha fazla yatırım, ticaret ve büyümenin gerçekleşmesine olanak sağlamak amaçlanmıştır.<sup>15</sup>

Benzer işlem ve olayların farklı ülke uygulamalarında farklı şekilde finansal tablolara yansıtılması, uluslararası alanda açıklanması güç olan farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte sermaye hareketlerinin hızlanması, uluslararası yatırım kararlarında ve uluslararası işletme alım-satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artışta uygulanan

---

<sup>14</sup> Toroslu Vefa M., Dünya’da ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi, **Yaklaşım Dergisi**, S.197, Mayıs 2009 [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090514470.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514470.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010).

<sup>15</sup> Türkot Mustafa, Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar, **Yaklaşım Dergisi**, S.148, Nisan 2005. [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005046448.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046448.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010)

farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır.<sup>16</sup>

### **1.2.1. Dünyada Muhasebe Uygulama ve Standartları'nın Oluşturulması**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurulduğu 1973 yılından ve bu komitenin 1975'te yayımlandığı ilk muhasebe standartlarından bu yana, profesyonel muhasebeciler arasındaki uluslararası iş birliği, muhasebe standartlarının dünya genelinde uygulanması doğrultusunda devam etmiştir. Komitenin öncelikli hedefi kuşkusuz uluslararası standartların oluşturulması olmuştur. Birincisi, komite taslakları tasarlamak ve mesleki örgütler aracılığı ile görüşlerini almak üzere bunları meslek mensuplarına önermek zorunda kalmıştır. İkincisi, görüşleri, önerileri ve teklif edilen değişiklikleri bir araya getirmek, orijinal tasarımı yeniden düzenlemek ve nihai standardı yayımlamak komitenin görevleri arasında yer almıştır. Bugün UMS 1 ve UMS 2 olarak isimlendirilen ilk iki standart 1975'te yayımlanmıştır.

1977 yılında Münih-Almanya'da gerçekleşen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi sırasında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) sonrasında uluslararası işbirliği kurma çalışmaları süreklilik arz eden bir örgütün desteğini almış ve böylelikle 100'den fazla ülkenin meslek örgütleri tarafından da destek alınmıştır.

Uluslararası muhasebe standartları komitesi 1982 yılında büyüyerek 17 üyeye sahip olmuş ve IFAC ile daha yakın çalışmalar yürütmeye başlamıştır. Söz konusu organın 13 üyesi finansal raporlama ile ilgili örgütler tarafından atanmıştır. IFAC'ın tüm üyeleri bu komitenin üyeleri haline gelmiş ve IFAC 1978'de komiteyi küresel standart belirleyici olarak tanımıştır.

Avrupa Muhasebe Federasyonu (European Accounting Federation - FEE) ile yürütülen geniş tartışmaları takiben söz konusu örgüt, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş ve 1989'dan itibaren komitenin çalışmalarına dahil

---

<sup>16</sup> Toroslu, a.g.e.

olmuştur. Her ne kadar o tarihte ABD’li yetkililer ülke sınırları içinde belirledikleri muhasebe prensipleri (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP) yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı uygulamayı kabul etmişse de, Avrupa Muhasebe Federasyonu tarafından atılan adım, UFRS’nin küreselleşmesi bakımından önemli bir gelişme olmuştur.

Yukarıdaki gelişmelerin öncesinde iki büyük işletme GAAP’tan farkları olan UFRS’nin uygulanmasını kabul etmemiştir. ABD (ve ABD ülkeleri ile yakın finansal ilişkileri olan NAFTA üyesi ülkeler) aynı anda hem GAAP hem de UFRS’ye uyum sağlamakta güçlük çekmekteydi. Geniş kapsamlı uygulamalar açısından ikinci büyük adım 1995 yılında gerçekleşmiştir. Avrupa Birliği Komisyonu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile Uluslararası Menkul Değerler Örgütü (International Organization of Securities Commission - IOSCO) arasında temel standartları tamamlama hususunda imzalanan anlaşmayı destekleme kararında olmuş ve AB’deki çok uluslu işletmelerin komite tarafından oluşturulan uluslararası muhasebe standartlarını takip edeceği sonucuna varmıştır.

Gerek uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi gerek Uluslararası Muhasebe standartları kurulu aynı göreve sahip olmuştur. Her ikisi de küresel muhasebe standartlarının uyumlaştırılması amacını taşımıştır; bu dünya pazarlarında katılımcıların ve diğer kullanıcıların zamanında ekonomik karar alabilmeleri için finansal raporlamada kullanılabilen yüksek kalitede, anlaşılır, küresel muhasebe standartlarının meydana getirilmesidir.

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü’ne (American Institute of Certified Public Accountants) bağlı Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından 2002 yılında düzenlenen ortak toplantıda, ABD’de uygulanan GAAP ile küresel düzeyde uygulanan UFRS’yi uyumlaştırma çalışmasına başlanılma kararı alınmıştır. Buna ek olarak şu hususlar hakkında da çalışma yapılması kararlaştırılmıştır:<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Aysan, a.g.e., s.53

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

Yukarıda bahsi geçen anlaşma, UFRS'nin küresel kabulü açısından Avrupa Muhasebe Federasyonu'nun UFRS'yi uygulama kararı almasının ardından gerçekleşen ikinci büyük girişim olmuştur.

UFRS'nin küresel düzeyde kabulü açısından önemli bir adım olarak Amerikan Menkul Değerler ve Döviz Komisyonu, (US - Securities and Exchange Commission - US-SEC) 1996'da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin hedefi olan sınır ötesi işletmelerde finansal tabloların hazırlanmasında kullanılabilecek muhasebe standartlarının geliştirilmesini destekleme kararı alınmıştır.

2000 yılında Uluslararası Menkul Değerler Örgütü - IOSCO, üyelerine çok uluslu kullanıcıları tarafından UMS kullanabilmelerine izin vermelerini tavsiye etti.

2002'de Avrupa Birliği, üye devletlerin menkul değerler borsalarında listelenen işletmelerin Ocak 2005 itibari ile UFRS kullanması kararını aldı. Bu da şu anlama gelmekteydi; 8000 kadar büyük Avrupa İşletmesi UFRS kullanmaya başlayacaktı.

Avrupa ve Asya-Pasifik'te yer alan binlerce işletme, ulusal standartlarından UFRS'ye geçiş yaptılar. Bununla beraber, Amerikan GAAP ya da UFRS'nin benimsenmesi sureti ile ulusal muhasebe standartlarının gelişmesi ile birlikte standartların tüm dünyada benimsenmesi, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu'nun (IFRSB) ortak çalışmasını takiben bitirilmiş olacaktır.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Aysan, a.g.e., s.54

### 1.2.2. Dünyada Muhasebe Standartları ile İlgili Kurumlar

Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, tasnif edilerek kayıt edilen bu bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizleri ve yorumlamaları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler ve yapıla gelişler oluşmuştur. Bu oluşumların tarihsel süreci içinde, muhasebe bilimi gelişmiş, teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebe uygulamalarında da önemli aşamalar kaydedilmiştir. İlk etapta sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinimini gideren finansal raporların, o ülkenin muhasebe teknikleri içinde üretilmesi sorun teşkil etmemekteydi. Bu anlamda, her ülkede, muhasebenin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmede; ilgili ülkeye özgün olarak ürettiği finansal raporlar yeterli bulunuyordu. Bu sebeple ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme ve değerlendirme ile raporlama kuralları gelişmiş, başka bir ifade ile her ülkede muhasebenin dili olarak farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur.

Uluslararası ticaretin gelişmesi ile birlikte, farklı ülkelerde aynı anda faaliyet gösteren işletmeler, farklı ülke muhasebe uygulamaları ile karşı karşıya kalmışlar ve her bir ülkedeki muhasebe kurallarına göre ayrı finansal tablolar düzenlemişlerdir. Yine Sermaye Piyasaları, gelişen ticaret faaliyetleri için fon bulma ve fon sağlama anlamında birer çekim merkezi olmakta, işletmeler finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarını kullanmakta ve finansal bilgilerin iletilmesinde ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmaktadır. Diğer taraftan bu alanda ihtiyaçlara tam olarak cevap verebilecek bir gelişme sağlanamamış olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıklar hala devam etmektedir. Bu farklılıkların sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeni ile maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem arz edenlere hem de

yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlükler yol açmaktadır.

Uluslararası ticaretin hızla geliştiği, elektronik ortamda ticaretin ve mobil iletişimin bu gelişmeye büyük ölçüde ivme kazandırdığı günümüzde, ekonomik gelişmelere paralel olarak farklı ülkelerde üretilen finansal raporların benzer şekilde değerlendirilip yorumlanması gereksinimi doğmuştur. Bu da muhasebede uluslararası geçerli bir dilin oluşturulması gereğine yol açmıştır. Bu ortak dil, uluslararası muhasebe standartları olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırarak, karşılaştırılabilir ölçülerde algılanmalarını gerçekleştirmektedir.

Sermayenin uluslararası niteliği geliştikçe, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin aynı kurallar içinde ölçülmesi, tasnif edilerek kaydedilmesi, değerlendirilmesi, analiz edilerek yorumlanması ve raporlanması muhasebenin küreselleşmesine yol açmıştır. Küreselleşen muhasebenin uluslararası ortak dil olarak standartlaşma düzeyi arttıkça sermayenin küreselleşmesi de hızlanmıştır.<sup>19</sup>

Finansal tablolardaki bilgilerin; güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam, özün önceliğine uygun bilgiler olabilmesi için bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikalarının uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebe de ortak dil anlayışını getirmiştir.<sup>20</sup>

Muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları uluslararası ve ulusal düzeyde devam etmektedir. Bu çalışmaların amacı değişik ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarını olabildiğince ortadan kaldırmak ve uluslararası bir muhasebe dili ortaya çıkarmaktır. Uluslararası muhasebe standartları oluşturulması hakkındaki ilk tartışmalar 1960'lı yıllarda başlamıştır.

---

<sup>19</sup> Bostancı Serpil, Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [http://www.muhassebestandartlari.com/UFRS\\_mali\\_tablo\\_dipnotlar.pdf](http://www.muhassebestandartlari.com/UFRS_mali_tablo_dipnotlar.pdf) (Erişim Tarihi: 28.10.2010).

<sup>20</sup> Akdoğan Nalan, **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri, Mali Çözüm Dergisi**, S.80, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2007, s.101.



Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standardı seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’dır. Bu iki muhasebe standardı seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının ‘İlke Bazlı’ standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının ‘Kural Bazlı’ olmasıdır. UFRS’nin ilke bazlı standartları, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmaktadır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik özünü yansıtmasını esas almaktadır. US GAAP’in kural bazlı standartları ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan ayrıntılı düzenlemelerdir. Kural bazlı yaklaşım, finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas amacını kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bir anlamda engellemekte, finansal tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara yönlendirmektedir.

#### **1.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)**

Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için faaliyet gösteren en önemli kuruluş Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC)’dir. 1972 yılında Sidney’de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde uluslararası muhasebe standartları çalışmalarının bir komite tarafından sürdürülmesi fikri gündeme gelmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 1973 yılında Kanada, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika’daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, ilk toplantısını 29 Haziran 1973 tarihinde Londra’da gerçekleştirmiş olup, bu tarihten 2001 yılına kadar bu statüde hizmet etmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayımlamıştır.

IASC ve IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-International Federation of Accounts) arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı

alınmış, ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında birleşmiş olmaktadır.<sup>21</sup>

IASC'ın ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmektedir.<sup>22</sup>

- a. Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorunlu nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,
- b. Bu standartların kullanımı ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,
- c. Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası finansal raporlama standartlarının birbirleri ile yaklaşmasını sağlamak.

#### **1.2.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC), 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımı ile kurulmuştur. IFAC'ın başlıca hedefi uyumlaştırılmış muhasebe standartları ile dünyada eşgüdümü sağlanmış bir muhasebe mesleği geliştirmektir. Günümüzde IFAC'a 122 ülkeden 157 kuruluş üyedir. Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa kurucu üye olarak katılmıştır. 1994 yılında da Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) üye olmuştur.

IFAC bünyesinde beş ayrı teknik komite görev almaktadır. Bunlar; Eğitim Komitesi, Meslek Ahlakı Komitesi, Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi

---

<sup>21</sup> Toroslu, a.g.e.

<sup>22</sup> Özden Burcu, "Bölgümlere Göre Raporlama Standartları ve Bir uygulama" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009).

(FMAC), Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) ve Kamu Kesimi Komitesi (PSC)'dir.

### **1.2.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)**

1973 yılından bu yana finansal raporlama uygulamalarını uyumlaştırmak üzere standartlar yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000 tarihinde IFAC'ında katılımı ile Edinburg'da yapılan Genel Kurul Toplantısında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır. Hedef geçmişte Uluslararası Muhasebe Standartlarına (IFRS) dünya çapında geçerlilik kazandırmaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 1 Nisan 2001 tarihinde merkezi Londra'da bulunan bağımsız muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş bir otorite haline gelmiştir.

Kurul'un amacı; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip kamuya açık bir şekilde yayımlamak ve böylece bu tabloların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını yükseltmektir. Bu amaca varılmasında Kurul'un hiçbir zorlayıcı etkisi bulunmamaktadır. Kurul, üyelerine uygulamada önderlik yapmalarını ve uygulayıcılara bu standartların uygulanmasını yaygın hale getirmeyi tavsiye etmektedir.

Bu girişimin amacı Kurul'un çıkardığı muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde kabulünü sağlamak üzere etkin ve verimli bir çalışma ortamı yaratmaktır. IASB ve Mütevelli Heyeti (Trustees), IASC Vakfı (IASC Foundation) olarak anılan bağımsız örgütün iki temel koludur. Standart Tavsiye Komisyonu (SAC) ile Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) ise diğer kollarıdır. Mütevelli Heyetinin yükümlülüğü, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atamak, kontrol etmek ve gerektiğinde finansal destek sağlamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun sorumluluğu ise standartları ve taslakları geliştirmek, yayımlamak ve Standart Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylamaktır. Kurul daha önce IASC

tarafından çıkartılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları (IFRS)'nı oluşturacaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmadan önce Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından oluşturulan standartları Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) olarak adlandırmaktaydı ve bu Komite tarafından IAS kodlu 41 adet standart yayımlanmıştı. Ancak bu standartların bir kısmı IASC ve IASB döneminde yürürlükten kaldırılmış ya da bazı standartlarla birleştirilmiştir. IASB'ın kurulması ile birlikte Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) kodlu standartlar yayımlanmaya başlamıştır. IASC tarafından yayımlanan IAS kodlu standartlarda IASB tarafından aynen kabul edilmiştir.<sup>23</sup>

Şu anda kurumun yayımlamış olduğu ve hala yürürlükte olan 29 adet IAS ve 8 adet IFRS bulunmaktadır.<sup>24</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na Türkiye'den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1979 senesinde, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılında üye olmuştur.

#### **1.2.2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde kar amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Vakfın temel görevleri; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir. Vakfın, 6 tanesi Kuzey Amerika, 6 tanesi Avrupa, 6 tanesi Asya Okyanusya bölgeleri ve 4 tanesi de coğrafi dengeyi dikkate alarak diğer bölgelerden gelen toplam 22 üyesi bulunmaktadır. Üyeler, finansal tablo hazırlayıcıları ve okuyucuları, denetçiler ve akademisyenlerden oluşmaktadır. Dörtte üçü çoğunluğu gerektiren tüzük değişikliği oylamaları hariç, kararlar basit çoğunlukla alınmaktadır.

---

<sup>23</sup> Toroslu, a.g.e.

<sup>24</sup> [www.iasb.org](http://www.iasb.org) (Erişim Tarihi: 22.09.2010).

Tüm yapının organlarını ve temel görevlerini saptayan IASCF ana tüzüğüne göre Vakfın görevleri şunlardır:

- ✓ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun stratejisini yıllık olarak gözden geçirmek,
- ✓ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi (SAC) üyelerini tayin etmek
- ✓ Tüzük değişikliklerini onaylamak,
- ✓ IASB, IFRIC ve SAC'm çalışma prosedürlerini belirlemek,
- ✓ Yılda bir kere IASB'nın etkinliğini ve stratejisini gözden geçirmek,
- ✓ Yılda bir kere IASB'nın bütçesini gözden geçirmek ve finansman yolları bulmak,
- ✓ Muhasebe standartlarına ilişkin stratejik sorunlarla ilgilenmek,
- ✓ IASB'nin faaliyetlerini desteklemek,
- ✓ Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmek.

#### **1.2.2.5. Standart Danışma Konseyi (SAC)**

Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council - SAC), yüksek kaliteli standartlar oluşturabilmek amacı ile IASB'nın çalışmalarından etkilenecek olan kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı bir tartışma platformudur. SAC'ın üyeleri, her üç yılda bir, IASCF tarafından atanır. Konsey'in farklı coğrafi bölgelerden ve farklı fonksiyonlara sahip uzmanlardan oluşan 50 üyesi bulunmaktadır. SAC'ın temel görevi; IASB'nin gündemi, çalışma programı ve öncelikleri hakkında görüş oluşturmaktır. Bununla birlikte, oluşturulması planlanan standartlara ilişkin olarak, ilgili kişi ve kuruluşların bakış açılarını IASB'e bildirir. Standartların uygulanma aşamasında ise, IFRIC tarafından oluşturulacak yorumlar hakkında, inceleme yapar ve görüş oluşturur.

### **1.2.2.6. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)**

UMS / UFRS'lerin doğru yorumlanması en az oluşturulması kadar önem taşımaktadır. Bu noktada 2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC) olarak yeniden yapılandırılan, eski ismi ile Standart Yorumlama Komitesi (Standing Interpretation Committee - SIC) devreye girmektedir. IFRIC, IASB tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayımlayarak, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir. IFRIC, yorumlarını yaparken, benzer ulusal kurullarla da işbirliği içinde çalışır. IFRIC'nin başlıca görevleri; IASB tarafından oluşturulan standartları doğru bir şekilde yorumlanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB'nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan ya da birbiri ile çakışan yorumların olması halinde ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da görevleri arasında bulunmaktadır. IFRIC'in toplam 12 üyesi bulunmaktadır ve bu üyeler Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından üç senelik bir süre için atanmaktadır.

IFRIC Gündem Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Agenda Committee - IFRIC AC), IASCF'ye gündeme alacağı konularla ilgili tavsiyeler verir. IFRIC, gündeme alınmasını istemediği konularla ilgili olarak da görüşlerini açıklar. Gündeme almaya karar verdiği konulara ilişkin ise ulusal muhasebe standartları kurulları başta olmak üzere ilgili tüm çevreleri dikkate alarak, kamuoyunun görüşlerine sunmak üzere bir taslak yorum hazırlar. Taslağa ilişkin görüş bildirme süresi genellikle 60 gündür. IASB bazı durumlarda bu süreyi 30 günden az olmamak kaydı ile kısaltabilir. Kamuoyunun görüşleri alındıktan sonra taslağa son şekli verilir. Taslağın hazırlanması için, en az 9 üyenin olumlu oy vermesi gereklidir. Yorumun son halinin de IASB tarafından en az 9 oyla onaylanması gerekmektedir.

### **1.2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Bazı Ülke Uygulamaları**

#### **1.2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartlarının Oluşumu**

Dünyada kullanılan bir önemli muhasebe standardı da ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP)'dır. ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir metot geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır. Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission - SEC), 1933 yasasını uygulamak amacı ile kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'e her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri tespit etmek yetkisi vermiştir.

SEC, kuruluşundan itibaren “Accounting Series Releases” ve “Staff Accounting Bulletins” adı altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)'dür. ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure - CAP) ve 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) dönemleridir. FASB yedi üyeden meydana gelmekte ve üyeler tam zamanlı çalışmaktadır.

FASB, “Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)” olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren “Statements of Concepts” ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren “Interpretations” yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe işletmeleri ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir. En sonuncusu Aralık 2002’de olmak üzere 148 adet FASB standardı yayımlanmıştır.

Amerikan Muhasebe Standartları (US GAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) arasında 2002 yılında yakınsama süreci başlamıştır. Ekim 2002’de, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu arasında, Norwalk, Connecticut’da düzenlenen ortak bir toplantı sonrası FASB ve IASB, Amerika Birleşik Devletleri’nde genel kabul görmüş muhasebe standartları (US GAAP) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birbiri ile uyumlu hale getirilmesi ile ilgili taahhütlerini bir mutabakat anlaşması yayımlayarak resmileştirmişlerdir. Söz konusu mutabakat anlaşması Norwalk Anlaşması olarak bilinmektedir. Bu iki kurul, söz konusu anlaşma ile mevcut finansal raporlama standartlarını mümkün olduğunca kısa bir süre içinde birbirleri ile uyumlu hale getireceklerini ve gelecek ile ilgili olan çalışma programlarını koordine edip, uyumun devamını sağlayacaklarını belirtmişlerdir. Uyum ifadesi ile kelimesi kelimesine aynı standartlar kastedilmekte, fakat daha ziyade bu iki standart arasında çok önemli farkların olmamasını ifade etmektedir.

Norwalk Anlaşması FASB ve IASB arasında giderek artan işbirliği ve yakınlaşmanın en açık kanıtıdır. Çalışmalarına hız kazandırmak amacı ile ortak bir takvim belirlemiş olan iki kurul, yılda iki kez bir araya gelmektedir.

### **1.2.3.2. İngiltere’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu**

İngiltere’de muhasebenin en belirleyici özelliği endüstri devriminin süratli bir şekilde gelişmesi çerçevesinde olmasıdır. İşletmeler sözleşmesi düzenlemeleri ile daha da hız kazanarak muhasebe mesleğinin gelişmesine neden olmuş ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri kapsamında İngiltere’de finansal raporlamanın gelişmesine



olanak sağlanmıştır. İngiltere’de muhasebe mesleği ile ilgili ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış, 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar değişikliğe uğramıştır. İngiltere’de 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir.

Muhasebe standardı oluşturulmasına ilişkin ciddi gelişmeler 1970 yılında, muhasebe uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacı ile muhasebe mesleği mensupları tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee - ASSC)’nin kurulması ile başlamıştır. ASSC, 1976 yılında altı muhasebe kuruluşundan oluşan Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi (Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB)’nin desteğini elde etmiş, yeniden yapılandırılarak Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee - ASC) adını almıştır. ASC, 1990 yılına kadar “Statements of Standards Accounting Practice” (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve “Statements of Recommended Practice” (SORP) adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Ancak, ASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması bu yıllar boyunca; standartların uygulanması için yasal yaptırım gücünün mevcut olmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşınamaması, tüm CCAB üyelerinin onayının gerekmesi nedeni ile standartların oluşturulmasının uzun zaman alması, ASC’nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır. Bu gelişmeler 1990 yılında İngiltere’de Muhasebe Standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına sebep olmuştur.

Yeni standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile geliştirilmiştir. Şirketler Kanunu hükümete, muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu olan kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkanları sağlama yetkisi vermiştir. İngiltere’de kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council - FRC), standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden görevli olarak kurulmuştur.

### **1.2.3.3. Almanya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumu**

Almanya’da kanunlarla getirilmiş detaylı muhasebe düzenlemelerinin oldukça köklü bir geçmişi vardır. Günümüzde ise, düzenlemeler AB çerçevesinde olmaktadır ve 1985 yılında AB’nin 4,7 ve 8. Direktifleri Alman yasalarına geçirilmiş ve 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulamaya başlanmıştır. Bu düzenlemeler Alman yazılı ve yazılı olmayan hukukunu etkilemiştir. Son zamanlara kadar, Almanya’da resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum oluşturulmamış; yalnızca, Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayımlanmıştır.

Alman Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarde Komite - DRSC) 1 Mayıs 1988 tarihinde yürürlüğe giren bir kanunla kurulmuş ve bu şekilde bir özel sektör standart oluşturucu kurulun oluşturulması öngörülmüştür. Kanuna göre DRSC’nin hedefleri; konsolide finansal tablolara ilişkin standartlar oluşturmak, muhasebe standartlarını belirlemekle yetkili olan Bakanlığa muhasebe düzenlemelerinde danışmanlık yapmak ve Almanya’yı uluslararası standartlaşmalar komitelerinde temsil etmektedir. DRSC’nin kurulmasının ardından, ilgili bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve DRSC resmen Almanya’nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak 1998’de IAS’lerin ilk resmi çevirisi Almanca’ya yapılmıştır.<sup>25</sup>

### **1.2.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Diğer Bazı Ülkelerde Yapılan Çalışmalar**

Muhasebe standartları dünyada hemen hemen birçok ülkede kullanılmaktadır. Hemen hemen her ülkenin kendi ulusal muhasebe standartları bulunmaktadır. Ulusal muhasebe standartlarının yanı sıra ayrıca birçok ülke Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlanabilmesi için birtakım çalışmalar yapmaktadır. Birçok ülkede Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kullanılmaktadır. Bunların belli başlıcaları şunlardır. Asya-Pasifik ülkeleri olan; Avustralya, Brunei Sultanlığı, Çin, Hong Kong, Hindistan, Endonezya, Japonya, Kore, Malezya, Yeni Zelanda, Pakistan,

---

<sup>25</sup> Toroslu, a.g.e.

Tayvan, Tayland, Vietnam, Filipinler, Singapur, Sri Lanka'dır. Avrupa – Afrika ülkeleri olan Avrupa Birliği ülkeleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Fransa, Almanya, Yunanistan, İsrail, İsveç, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, Rusya, Güney Afrika, İspanya, İsveç, Türkiye, İngiltere (UK)'dir. Ayrıca Kanada, Amerika Birleşik Devletleri'de IAS kullanan ülkeler arasında yer almaktadır. Bu duruma göre bazı ülkelerde muhasebe standartları ile ilgili yapılmış olan çalışmalar şu şekilde olmaktadır.<sup>26</sup>

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik Kanada'da birtakım çalışmalar yapılmıştır. Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü, ülkede muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasına ilişkin ulusal kuruluştur. Enstitü, 1936 yılında kendi bünyesinde bir Terminoloji Komitesi (Terminology Committee) kurarak muhasebe ve denetim standartlarının gelişiminde öncü olmuştur.<sup>27</sup>

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik Japonya'da ise, muhasebe standartları oluşturulması süreci uluslararası gelişmelerin de etkisi ile, 2011 yılında köklü değişiklikler yapılmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulmasından ve geliştirilmesinden sorumlu kuruluş Japonya Muhasebe Standartları Kurulu'dur. Bu kuruluşun bünyesinde yer alan ve bir özel sektör kuruluşu olan Finansal Muhasebe Standartları Vakfı'nın da uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama açısından Japonya için önemli bir gelişmedir.<sup>28</sup>

Muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili İsviçre'de yapılan çalışmalar ise şöyledir; İsviçre'deki muhasebe düzeni kanunlar ve muhasebe standartlarından oluşmaktadır. İsviçre'de yasal kurallar ilk kez 1881'de İsviçre Borçlar Kanunu'nda yer almıştır. İsviçre'de yasalara geçiş süreci demokrasi anlayışı daha belirgin olduğundan dolayı oldukça yavaştır. İsviçre'de Federal Konsey'de görüşülen kanunlar isteğe bağlı bir referandum ile halkın onayına sunulmaktadır. Bir referandum olması için de 50.000 seçilebilir seçmenin olması gerekmektedir. Verilen oyların salt çoğunluğu referandum

---

<sup>26</sup> Buyruk Aşenur, a.g.e., s.13.

<sup>27</sup> Buyruk Aşenur, a.g.e., s.14.

<sup>28</sup> Buyruk Aşenur, a.g.e., s.16.

hareketinin kabulü için yeterli olmaktadır. Yasalara geçiş süreci yavaş olduğundan dolayı muhasebe hukukunda sadece 1936 ve 1992’de önemli değişiklikler yapılmıştır.<sup>29</sup>

#### **1.2.4. Türkiye’de Muhasebe Uygulama ve Standartlarının Oluşturulması**

Türkiye’de TMSK’nın hazırladığı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe koyduğu Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin oluşması, yıllar önce başlatılan bir uyum sürecinin sonucudur. Mevcut standartların oluşumu her ne kadar Uluslararası Muhasebe Standartlarının çevrilmesi ile başlamışsa da pek çok yasal düzenlemeden ve gelişmelerden etkilenerek yasal zemine oturması sağlanmıştır. Bu gelişmelerden en önemli iki tanesi; 3568 Sayılı meslek yasasının yayımlanması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçiş süreci olmuştur.

##### **a. Türkiye’de Meslek Yasasının (3568 Sayılı Yasa) Yayımlanması**

Türkiye’de muhasebe mesleği 13.06.1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı “SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU” yasal dayanağa sahip olmuştur. Bu kanunun amacı 3568 sayılı kanunun 1. maddesinde şöyle açıklanmıştır.

‘İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları, Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.’

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal zemine oturması ile birlikte kurulan meslek odaları ve odalar birliği (TÜRMOB), mesleğin ulusal ve uluslararası düzeyde

---

<sup>29</sup> Buyruk Aşenur, a.g.e., s.17.

temsilini üstlenmiş ve ulusal uluslararası düzeyde temsilini üstlenmiş ve ulusal bir çalışmada öncülük etmişken uluslararası mesleki çalışmalarda da katkı sağlamıştır. Böylece Türkiye'deki meslek mensupları önemli olanaklara ve haklara kavuşmuştur. Ayrıca muhasebe mesleği toplumda itibar kazanmış ve mesleğe yoğun bir ilgi başlamıştır.

İstanbul Mali Müşavirler Odası tarafından 2005 yılında, öğretim üyeleri, meslek mensupları, TMSK, SPK, BDDK temsilcilerinden oluşan bir grup tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları'nın KOBİ'lerde uygulanması ve karşılaşılabilecek sorunlar konulu yuvarlak masa toplantısı yapılmıştır. Bu çalışmanın sonuç bildirgesinde özetle şu görüşler yer almıştır.

- ✓ KOBİ tanımının yapılması gerekmektedir. KOBİ'ler için finansal raporlama standartları TMSK tarafından ayrı bir set olarak hazırlanmalıdır.
- ✓ KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarının amacı; finansal bilgi kullanıcılarına, doğru ve güvenilir finansal tablo yapmak olmalıdır. KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarının amacı KOBİ'ler olmalıdır.

Söz konusu olası finansal raporlama standartlarının uygulanacağı işletmeler için kriterler belirlenmelidir.

TÜRMOB, uluslararası düzeyde bazı işbirliği projelerine de imza atmıştır. 9-10 Ekim 2004 tarihinde gerçekleştirilen TÜRMOB genel kurulunda, meslek mensuplarının ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants-İngiltere Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği) sınavlarına belirli derslerden muaf olarak katılmalarına olanak sağlayan bir sözleşme imzalanmıştır.

#### **b. Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları**

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında, Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilen Tekdüzen Muhasebe uygulamasına 01 Ocak 1994 tarihinden itibaren başlanarak yeni bir aşamaya geçilmiştir. Bugüne kadar 14 adet

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'i yayımlanarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi güncel şartlara uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu düzenlemelerin amacı bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması sağlamak hedefi ile yapılmıştır.

Türkiye'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin uygulamaya girmesi, muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması yönünde atılan çok önemli bir adımdır. Bunun nedeni Muhasebe Sistemi, Avrupa Topluluğu'nda yer alan ülkelerin ortak bir biçimde yaşama geçirdikleri muhasebe uygulamalarına yön veren 4. Yönergeye de uyumlu olacak şekilde hazırlanmıştır. Avrupa Topluluğu'nda standartlaşma süreci içerisinde 4., 7., 8. Yönergeler kaynak niteliğine sahiptir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile birlikte 4. Yönergeye paralel olarak,<sup>30</sup>

- Muhasebenin Temel Kavramları
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- Finansal Tablo İlkeleri
- Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi konularında yasal düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler Tebliğ'in ekini oluşturmuştur.

Ülkemizde muhasebe alanındaki standartlaştırma çalışmaları ilk kez kamu alanında ortaya çıkmıştır. 1972 yılında uygulamaya konulan Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi bu alanda ilk çalışmadır. Bu sistem 1993 yılına kadar kamuda uygulanmıştır. Bunun dışında, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Sigorta Murakebe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmış çeşitli çalışmalarda mevcuttur. Ancak, en kapsamlı çalışma, tüm ülke genelinde

---

<sup>30</sup> Yalkın Koç Yüksel, Demir Volkan ve Demir Defne, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, S. 5 Ekim 2011  
[www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYEDE%20ULUSLARARASI%20FINANSAL%20RAPORLAMA%20STANDARTLARI%20\(UFRS\)%20UYGULAMALARINA%20GECISTE%20KARSILASILAN%20SORUNLAR%20VE%20COZUM%20ONERILERI](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYEDE%20ULUSLARARASI%20FINANSAL%20RAPORLAMA%20STANDARTLARI%20(UFRS)%20UYGULAMALARINA%20GECISTE%20KARSILASILAN%20SORUNLAR%20VE%20COZUM%20ONERILERI) (Erişim Tarihi: 28.10.2010).

uygulanması zorunlu tutulmuş olan Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu, 1992 yılında “Muhasebe Sistemi Genel Tebliği” ni yürürlüğe sokarak, ülkede önemli bir gelişme sağlamış ve önemli bir boşluğu doldurmuştur.

Ulusal muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırılması sürecini ilk defa TÜRMOB (Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği) başlatmıştır. TÜRMOB bünyesinde, 1994 yılında kurulun T MUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) bu alanda önemli çalışmalar yapılmıştır. T MUDESK tarafından 2002 yılına kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlanmıştır.<sup>31</sup>

T MUDESK’in muhasebe standartları ile ilgili amaçlarını, IASC’nin amaçlarından farklı görmek mümkün değildir. IASC amaçları doğrultusunda, T MUDESK’in muhasebe standartlarını tespit etme ile ilgili hedefleri şöyle sıralanabilir:

1. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayımlamak. Bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulamasını sağlamak.
2. Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak.
3. Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak.
4. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak.
5. Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

T MUDESK, bu amaçlar ve esaslar doğrultusunda çalışmalarını sürdürmüş ve ilk olarak 14.04.1996 tarihinde 11 adet standart taslağını “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabul ederek, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere

---

<sup>31</sup> Erdoğan ve Dinç, a.g.e. s.156.

yayımlamıştır. Bu 11 adet standart TMSA 2006'nın ilk yayımladığı standartlardır; kurul faaliyet süresi boyunca toplam 19 standart yayımlamıştır. Fakat, TMSA tarafından kabul gören standartlar, uygulamaya yansıtılmamıştır. Bunun sebebi, TMSA'nın yayımladığı standartları işletmelere uygulatabilmesi için herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmamasıdır.<sup>32</sup>

Türkiye'de muhasebe standartları ile ilgilenen birçok kurum olmuştur. Bunlar; Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Sigorta Murakabe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurullarıdır. Bu kurullar, yaptıkları çeşitli çalışmalarla, ülkemizde muhasebe standartları kültürünün yerleşmesi hususuna önemli katkılar sağlamışlardır. Ancak, muhasebe standartları ile bu kadar fazla kurumun ilgilenmesi, karışıklığa neden olmuştur. Bu nedenle, ülke genelinde muhasebe standardı yayımlamak amacı ile 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.<sup>33</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 2009 yılına kadar yeni standart yayımlamama kararı almış ve 2009 yılına kadar mevcut standartların uygulayıcılara tamamen benimsetilmesini ve ülkeler arası uygulamanın uyumlaştırılmasını hedeflemiştir.<sup>34</sup>

### **1.2.5. Türkiye'de Muhasebe Standartları ile İlgili Kurumlar**

Türkiye'de işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmeye başlaması ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun finansal tabloların kullanılmasını ön plana çıkarmıştır.

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi genelde devlet öncülüğünde gerçekleşmiş olup, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler temel alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, fakat bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği

---

<sup>32</sup> Yalkın, Demir ve Demir, a.g.e.

<sup>33</sup> Erdoğan ve Dinç, a.g.e. s.156.

<sup>34</sup> Erdoğan ve Dinç, a.g.e. s.157.



durumlarda yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yürüttüğü gözlenmektedir.<sup>35</sup>

#### **1.2.5.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)**

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TMUDESK 1996 yılından 2003 yılına kadar bugün yürürlükten kaldırılmış bulunan 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır. Daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin kurulması ile TMUDESK'in faaliyetleri sona erdirilmiştir.

#### **1.2.5.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)**

Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Birliği Kanunu'nun Bir Maddesinin Değiştirilmesine Dair, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na bir madde eklenerek Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Böylece Türkiye'de Muhasebe Standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir aşamaya gelinmiştir.

Kurul'un kuruluş gerekçesi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır. Kurul Kamu tüzel kişiliğini taşımakla birlikte, idari ve finansal özerkliğe sahiptir ve Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.

---

<sup>35</sup> Bayda Şehmus, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Bir Uygulama" (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurumu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nde birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası TÜRMOB'dan bir yeminli mali müşavir ve bir de serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam dokuz üyeden meydana gelmektedir.

07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiş bulunan Kurul, faaliyetlerinin düzenli olarak yürütülmesi amacı ile personel istihdam ederek ve gerekirse dışarıdan konu ile ilgili eleman istihdam ederek çalışma komisyonları kuracak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak çalışma usul ve esaslar hakkında çalışmalar yapacaktır.<sup>36</sup>

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun temel görevi Kurul tarafından yayımlanmış olan yıllık faaliyet raporlarında “denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak” şeklinde ifade etmiştir.<sup>37</sup>

Ülkemizde, küreselleşen dünyada, küreselleşen muhasebenin dili olan uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu standartların oluşturulması halinde, küresel çevrelere ait sermayenin ülkemize akışı hız kazanır. Ulusal ekonomik girişimlere ve muhasebe sistemimize destek verecek uluslararası standartlara uyumlu bir muhasebe yapısı, Türkiye'nin çağdaş dünya ile entegrasyonunu sağlayacaktır. Bu da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çıkartacağı standartların uygulanması ile gerçekleşecektir. Bu görevi nedeni ile Kurul'un çalışmaları, gerek yurt içinde ve gerekse de yurt dışında izlenmekte ve beklenmektedir.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Bostancı, a.g.e.

<sup>37</sup> Toroslu, a.g.e.

<sup>38</sup> Bostancı, a.g.e.

Kurul'un görevlerini sıralayacak olursak;

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini korumak ve sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli bir şekilde kamuoyuna bilgi vermek,
- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar sağlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerektiğinde çeşitli yayımlar hazırlamak ve bastırmak.

Kurul'un yetkileri ise şöyle sıralanabilir;

- Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacı ile hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp kararı vermek,
- Muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özgelge yayımlamak,
- Kurul'a yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara varmak,
- Kurul tarafında ya da çalışma komisyonlarınca hazırlanan ya da ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüd, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karar vermek,
- Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp bununla ilgili kararı vermek,
- Benzeri diğer konularda karar almak.

Kurul'un idari nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri ise şu şekilde sıralanabilir;

- Muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayımlanması koşullarını belirlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmak,
- Faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili olarak çalışma komisyonlarınca esas alınacak usul ve esasları saptamak,
- Kurul'da saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,
- Çalışma komisyonlarının yıllık ya da belli süreli çalışma programlarını görüşüp kesinleştirmek,
- Hazırlanan Kurul bütçe ve kesin hesabını, kabul etmek ve Maliye Bakanlığı'na göndermek,

- Yıl içinde ortaya çıkacak gereksinimler karşısında bütçeyi revize etmek, gelir ve harcamalara ilişkin ödenekleri artırmak ya da fasıllar arası gerekli aktarmaları yapmak,
- 4857 sayılı İş Kanunu çerçevesinde istihdam edilen personele ilişkin disiplin, ücret, ikramiye ve diğer sosyal yardımlar gibi konularda, ilgili mevzuatın ve bu Yönetmeliğin kendi yetkisine bıraktığı hususları görüşüp karara bağlamak,
- Bu Yönetmelik'te ve diğer düzenlemelerde kendi yetkisine bırakılan satın alma, satma ve kiralama konularındaki dosyaları, sözleşme önerilerini görüşüp kararını vermek,
- Başkan adına temsil ve imzaya yetkili yönetici personelin bu yetkilerinin kapsamını belirlemek, imza örneklerini tescil ve ilan etmek,
- Çalışma komisyonlarının ve personelin çalışmaları hakkında Başkandan bilgi istemek ve çalışma sonuçlarını değerlendirmek,
- Bu gibi diğer konularda kararlar almaktır.

Kurul'un finansal yapısı incelendiğinde ise gelirleri, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin gelirlerinin yüzde ikisinden, oluşturulacak muhasebe standartlarının telif haklarından, ilgili kuruluşların katkılarından ve diğer faaliyet gelirlerinden oluşur. Kurul, vize ve tescil açısından 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 6245 sayılı Harciraç Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na tabi değildir. Kurul'un gelir ve giderleri Sayıştay denetimine tabidir.

Kurul'un giderleri; Kurul'un faaliyetleri için gerekli demirbaşlar, kiralara, personel giderleri, üyelerin huzur hakları ile yurt içi ve yurt dışı seyahat harcamaları, iletişim masrafları, kırtasiye, temsil-ağırlama, çalışma komisyonlarında görevlendirilecek kişilerin yol ve ikamet giderleri ile gündelikleri karşılığı ödenen harciraçlar, yurt içi ve yurt dışından alınan danışmanlık ve tercüme hizmetleri bedelleri,

kongre, seminer ve benzeri eğitim faaliyetlerine iştirak etme payları diğerk giderlerden meydana gelir.

Kurul bütçesi; Başkanın talimatı üzerine, Bütçe Hazırlama Rehberi'nde yer alan esaslar çerçevesinde, gerekçeli olarak hazırlanır ve Kurul tarafından kabul edildikten sonra Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na yollanır. Bütçe bir metin ve ekindeki cetvellerden oluşur. Bütçe yılı takvim yılıdır.

Kurul'un giderlerinin tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesinde Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde belirtilen belgelerin aranması esastır.<sup>39</sup>

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir. TMSK, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almıştır. Bu karar doğrultusunda TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) ile bir telif ve lisans anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşma çerçevesinde TMSK tarafından standartların resmi çevirisi yapılmış ve muhasebe standartları Resmi Gazete'de yayımlanmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve halen yürürlükte olan 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 8 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) olarak toplam 37 adet muhasebe standardı mevcuttur.

### **1.2.5.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)**

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. bölümünde Sermaye Piyasası Kurulu'na ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun'un 22. maddesinde Kurul'un görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre Sermaye Piyasası Kurulu, kanunun aydınlatılması amacı ile genel ve özel nitelikte kararlar almak; bilanço, gelir tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğerk tablolar ile ilgili standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak yetkisine sahiptir. Sermaye Piyasası Kurulu bu yetkisi aracılığı ile birçok tebliğ ve yönetmelik yayımlamıştır.

---

<sup>39</sup> Çolak Mustafa, Muhasebe Standartları Kurulu, Görevleri, Denetimi ve İlişkili Düzenlemeler, Yaklaşım Dergisi, S.144, Aralık 2004. [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004125030.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004125030.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010).

Sermaye Piyasası Kurulu 15.11.2003 tarihinde ‘Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:25)’i yayımlamıştır. Bu tebliğ ile 33 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır. Ayrıca, bu Tebliğ, Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi (UFRS) ile uyumlu olup, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara finansal tablolardan itibaren geçerli olmak üzere yayımlanmıştır.

Daha sonra ise Sermaye Piyasası Kurulu 09.04.2008 tarihinde ‘Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği’ (Seri: XI No: 29) yayımlamıştır. Bu Tebliğ ile Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI No:25) yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu Tebliğ’in finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak standartlar başlıklı 5. maddesinde “İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen hali ile Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayarak ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen hali ile UMS/UFRS’lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK’ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır.” Hükümü yer almaktadır. Bu Tebliğ ile Sermaye Piyasasında işlem gören işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında da TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının uygulanmasına başlanılmıştır.<sup>40</sup>

#### **1.2.5.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)**

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankaların finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması için bu standartlar paralelinde düzenlemeler yaparak 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Daha sonra BDDK tarafından 01.11.2006 tarihinde “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” yayımlamıştır. Bu yönetmelikte “Faaliyetlerin, 16.01.2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 sıra No’lu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak

---

<sup>40</sup> Toroslu, a.g.e.

muhasebeleştirilmesi esastır. Ancak, bağı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Kurulca çıkarılacak tebliğler ile belirlenir.” Hükmü yer almaktadır. Böylelikle bankaların finansal tablolarının hazırlanması da yukarıda belirtilen beş konu dışında TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının kapsamına alınmıştır.

### **1.2.6. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu**

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı olup, muhasebe standartlarının kim tarafından belirleneceği de bir tartışma konusunu yaratmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler kısaca şöyle açıklanabilir:

#### *a. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi*

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Muhasebe standartlarının bu şekilde belirlenmesi durumunda, muhasebe düzenlemelerinin başka olgulara uyumu konusunda herhangi bir yaptırım sorunu yaşanmamaktadır. Bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin; ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması beklenmektedir.<sup>41</sup>

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla kanunlar, yönetmelikler gibi düzenlemelerle yönlendirilmesinin avantajlı yanları olduğu gibi dezavantajlı yanları da bulunmaktadır. Muhasebe standartları bazı gruplara belli maliyetler yüklerken bazı gruplara da fayda sağlamakta, ekonomik sonuçları olan ve siyasal ve sosyal tercih gerektiren bir düzenleme alanı olmaktadır. Demokratik hukuk sistemlerinde önemli siyasal ve sosyal tercihlerin yasama organları tarafından yapıldığı göz önüne alındığında; bu durumun muhasebe standartlarının oluşturulması sürecine uygulanması standart belirleyicilerin yetki ve otoritelerinin sorgulanmasını azaltacak, muhasebe düzenlemelerine uyum konusunda yaptırım sorununu en aza indirecektir. Yasama organı muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda

---

<sup>41</sup> Bostancı, a.g.e.



uygulanacak cezaları da belirleyecek, muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olacaktır. Bu noktada, nihai yaptırım merciinin ve başvuru mekanizmasının demokrasilerde yaygın olduğu üzere mahkemeler olması da hem standartların uygulanmasının sağlanmasını hem de standartlara uyulmaması halinde yaptırımı g¼c¼lendiren bir husustur. Bunun yanı sıra yasama organı muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkilerini kontrol etme ve etkilerinin şiddetini azaltma konularında da özel kesim kuruluşlarına göre vergi ve teşvikler gibi daha etkin araçlarla donatılmış olarak müdahalede bulunabilecektir. Özel kesim kuruluşları ile karşılaştırıldığında bu etkinin çok geniş olduğu açıktır.<sup>42</sup>

Muhasebe standartlarının yasama organı tarafından belirlenmesinin bir diğer avantajı da bu yolla yapılacak düzenlemelerin ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha g¼c¼lü olacağı beklentisidir. Yasama organında çoğunluğu elinde bulunduran hükümetler istedikleri muhasebe düzenlemelerini yoğun ve maliyetli bir ‘uzlaşma arayışı’ faaliyeti olmaksızın gerçekteştirebileceklerdir. Ancak, bu şekilde yapılan düzenlemeler siyasal partilerin siyasal etkilerinin muhasebeye yansıdığı eleştirisi ile karşı karşıya kalmaktadır.

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesinin avantajlarının yanı sıra en önemli dezavantajı teknik muhasebe konuları üzerinde iktidarın siyasal görüşleri doğrultusunda karar verebilme olasılığıdır. Bunun yanı sıra, konunun siyasal öneminin yeterince farkına varılmaması muhasebe düzenlemelerinin zaten sınırlı olan yasama süresi içinde yer bulmasını zorlaştıracaktır. Yasama organının genel olarak ilgili bürokratların ve bürokratlar ile politikacılar üzerinde etkili olan grupların görüşleri doğrultusunda karar alma ihtimali de göz önüne alındığında; bu şekilde, bürokratlar tarafından hakim olunan muhasebe düzenleme sisteminin toplum için özel kesim düzenlemelerinden daha iyi olacağını ileri sürmek mümkün değildir. Yasama gündemine muhasebe düzenlemelerinin alınması ve sürecin devamında karşılaşılan zorluklar mevcut muhasebe düzenlemelerinin değiştirilmesinde caydırıcı etki

---

<sup>42</sup> Bayazıtlı Ercan, Çelik Orhan ve Üstündağ Saim, **T¼rkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Siyasal Kitabevi, 2006, s.3.

gösterecek, muhasebe düzenlemelerinde ekonomik koşulların gerektirdiği yeniliklerin zamanında yapılmamasına neden olacaktır.<sup>43</sup>

*b. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi*

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi durumunda, standartların yasama yoluyla belirlenmesi durumunda karşılaşılan sorunların önüne geçileceği muhasebe ilgi gruplarının standart oluşum sürecine daha etkin katılacağı ileri sürülmektedir.<sup>44</sup>

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel kesim düzenleyici kuruluşlarının görev almasında en önemli sorun, standartlara uyumun sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır. Bu nedenle, özel kesim düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi ‘uzlaşma arayışı’ olarak adlandırılan geniş bir süreç uygulama yoluna başvurumaktadırlar.<sup>45</sup>

Özel kesim düzenleyici kuruluşlarının belirledikleri standartların kabul edilmesini sağlamak üzere, isterlerse bu standartları uygulamayabilecek olan ve hatta düzenleyici kuruluşun varlığını tehlikeye sokabilecek olan çıkar grupları ile uzlaşmaya varma zorunluluğu birçok soruna yol açmaktadır. Öncelikle ‘uzlaşma’, standartları kesinlik niteliğinden yoksun bırakabilecek, belli bir problem için hepsi tercih edilip olmayabilecek birçok alternatifin ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Ayrıca, bir standart en fazla pazarlık gücüne sahip olan çıkar grubunun isteği doğrultusunda şekillendirilebilecektir. Bu şekilde düzenleyici kuruluşun bir ya da daha fazla çıkar grubunun görüşlerini kabullendiği izlenimini yaratacak ve standart oluşum süreci toplumun bazı kesimlerinde adaletsiz olarak değerlendirilmeye başlanacaktır. Bunlara

---

<sup>43</sup> Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s.4.

<sup>44</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, [http://www.muhasestandartlari.com/UFRS\\_mali\\_tablo\\_dipnotlar.pdf](http://www.muhasestandartlari.com/UFRS_mali_tablo_dipnotlar.pdf) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>45</sup> Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s.5.

ek olarak, uzlaşma arayışından kaynaklanan gecikmeler standart oluşum sürecini yavaş ve durgun hale getirebilecek, standartların uygulanmasında esnekliği arttırabilecektir.<sup>46</sup>

Diğer yandan, ‘uzlaşma arayışı’ çerçevesinde izlenen süreçlerin; standartların oluşturulmasında uygulayıcı ve kullanıcı tüm çevrelerin görüşlerinin sürece katılımının sağlanması, standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunlar ve anlaşmazlıklar hakkında önceden fikir edinilerek gerekli önlemlerin başlangıçta alınması gibi son derece faydalı yönleri de bulunmaktadır. Böylece, oluşturulan standartlara ilişkin anlaşmazlıkların bulunmaması olası hükümet müdahalelerini engelleyecek, muhasebe standartlarının kamu kesimi tarafından belirlenmesi halinde söz konusu olabilecek sorunlardan kaçınılmış olacaktır.<sup>47</sup>

*c. Kamu Adına Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisinin Özerk Bir Kuruma Devredilmesi*

Muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD’deki yöntem bu şekildedir ve Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities Exchange Commission - SEC) devretmiştir. Ayrıca bir diğer avantajı da bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir. Bu yönteme getirilen eleştiri; yapı itibari ile özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeni ile yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini arttırmakta ve bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarına sınır getiren üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir.<sup>48</sup>

Ülkemizde muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşması oldukça geç gerçekleşmiştir. Ülkemizde ekonomik gelişmeye paralel olarak bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen değişiklikler muhasebecilik

<sup>46</sup> Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s.6.

<sup>47</sup> Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s.5.

<sup>48</sup> Bostancı, a.g.e.

mesleğinin de gelişmesini zorunlu kılmıştır. Bu amaçla 1989 yılında yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebecilik mesleği yasal statüye kavuşmuş ve bu durum muhasebecilik mesleğinde yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur.

Yasal statünün gecikmesi nedeni ile muhasebe uygulamalarının disiplin altına alınması da gecikmiştir. 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından V.U.K.'nın 175 ve mükerrer 257. maddelerine dayanarak 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı yayımlanmıştır. Bu düzenleme ile 1994 yılından geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için Tekdüzen Hesap Planına uymak zorunlu hale getirilmiştir. Yalnızca finansal kurumlar bu uygulamanın dışında tutulmuştur. Böylece muhasebe ile ilgili en önemli yasal düzenlemelerden bir tanesi hayata geçmiştir. Daha sonra TÜRMOB bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve bunu takiben özerk yapıdaki Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> Toroslu, a.g.e.

## 2. FİNANSAL TABLOLAR

### 2.1. FİNANSAL TABLOLAR VE AÇIKLANMASI

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar kararlarını verirken finansal tablolardaki bilgileri esas alırlar. Bu yüzden tabloların içerdiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, mukayeseye elverişli, zamanlı bilgiler olması gerekmektedir. Muhasebe verilerinin belli nitelikleri taşıması ve işletme ile ilgili yönetim, yatırım ve kredi kararlarına temel oluşturması için muhasebe kuramında belirtilen kavram, ilke ve standartlara uygun olarak üretilmesi önemlidir.<sup>50</sup>

Muhasebenin birinci fonksiyonu, yöneticilerin dönem içinde aldıkları kararların uygulanması sonucu işletmenin varlıkları ve bu varlıkların kaynaklarını oluşturan unsurlar üzerinde parayla ifade edilebilen değişme yaratan olaylarla ilgili bilgileri toplamak, kaydetmek, sınıflamak ve özetlemektir. Muhasebenin, belirli bir süre (dönem) için kayıt ve sınıflama sureti ile biriktirdiği bilgiler çeşitli amaçlara cevap vermek üzere çeşitli tablolar halinde özetlenir. Bu tablolar 'Finansal Tablolar' olarak isimlendirilir.<sup>51</sup>

Kuşkusuz finansal tabloların düzenlenmesi, o işletmenin yönetiminin sorumluluğundadır. İşletmeler, kendi yönetim amaçlarına uygun bir biçimde finansal tablo düzenleme hakkına sahiptirler. Bu husus, işletmelerin finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında değişik muhasebe politika ve yöntemlerinin benimsenmesi ve uygulanması sonucunu da doğurmaktadır. Nitekim aynı konuda farklı yöntemlerin varlığına rastlamak her zaman mümkündür. Bununla birlikte, işletme finansal tablolarının işletme yönetimi dışında, pay sahipleri, kredi kurumları, yatırım kuruluşları ve diğer işletme ile ilgilenen kesimlerce muhasebe bilgilerinin aktarılmasında bir araç olarak kullanılması halinde, bu bilgilerin sağlıklı ve güvenilir olması bakımından uyulması gerekli kriterleri de içermesi zorunluluğu açıktır.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Sönmez Feriştah, Ara Dönem Mali Tablolar, Yaklaşım Dergisi, S.16, Kasım 2004.

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004114972.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114972.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010).

<sup>51</sup> Cemalcılar Özgül ve Erdoğan Nurten, **Genel Muhasebe**, Beta Yayınları, 4. Baskı, İstanbul 1997, s.17.

<sup>52</sup> Arslan Edoğan, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Yaklaşım Dergisi, S.59, Mayıs 1993.

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/19930559.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/19930559.htm) (Erişim Tarihi: 28.10.2010).

### **2.1.1. Finansal Tabloların Amaçları ve Finansal Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Özellikleri**

Aşağıda belirtilen ve uluslararası muhasebe standartları ile de uyumlu olduğu görülen, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde finansal tabloların amaçları üç noktada toplanmıştır:

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

MSUGT' de, finansal tablolardaki bilgilerin özellikleri belirtilirken, FASB standartlarında yer alan niteliklerin aynen benimsendiği görülmektedir. Nitekim finansal tablolardaki bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılmaları için bu tabloların; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, zamanında düzenlenip sunulmuş olması gerektiği tebliğde belirtilmiştir.<sup>53</sup>

### **2.1.2. Finansal Tablolar ve Finansal Tabloların Karşılaştırılması**

#### **2.1.2.1. Finansal Tablolar**

##### **2.1.2.1.1. Bilanço (Finansal Durum Tablosu)**

Bu bölümde temel finansal tablolardan biri olan Bilanço ve Dipnotlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Tez çalışmamızda, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi ve Uygulanması" nı açıklayabilmek için bilanço kavramına ilişkin açıklamalar, diğer temel finansal tablolara göre daha kapsamlı tutulmuştur.

---

<sup>53</sup> Akdoğan Nalan ve Sevilengül Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, İSMMM Yayınları, İstanbul, 1997, s.7.

Bilanço işletmenin belirli bir andaki finansal durumunu (varlıkları, borçları ve sermayesini) gösteren tablodur.<sup>54</sup>

Türk Ticaret Kanunu (TTK) madde 74'e göre; Bilanço; envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı değerleri itibari ile düzenlenmiş özetidir.<sup>55</sup>

Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun kaynağa doğru sıralanır.<sup>56</sup>

İşletmeler bilançolarının bir örnekliliğini sağlayarak karşılaştırılmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacı ile aşağıda yer alan bilgileri bilançolarının düzenlenmesinde esas alırlar.

Varlıklar, dönen ve duran olarak adlandırılan iki grupta toplanır. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl ya da işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği ya da kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanır. Duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen ya da yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar bulunur.

Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla öz kaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan sonra ödenecek olan borçlardan oluşur. Öz kaynaklar ise işletme sahip ya da ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklardan meydana gelmektedir.

Bilanço hesapları arasında mahsup yapılamamaktadır. Tabloda diğer başlığı altında yer alan bir kalem tutarının, ait olduğu grubun toplam tutarının %20'sini aşması halinde bu kalem ayrı bir başlık altında ayrıca yer alır.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> Cemalcılar Özgül ve Erdoğan Nurten, a.g.e., s.17.

<sup>55</sup> Ayboğa Hanifi, Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bilançonun Oluşum Süreci, [archive.ismmmo.org.tr/.../05%20-%2055%20HANIFI%20AYBOGA.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/.../05%20-%2055%20HANIFI%20AYBOGA.doc) (Erişim Tarihi: 28.10.2010).

<sup>56</sup> Yağmurlu Duran, **Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları**, Alfa Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 1994. s.23.

<sup>57</sup> Yağmurlu, a.g.e., s.231.

Tekdüzen muhasebe sistemi içinde tanımlanan temel finansal tablolardan birisi olan Bilanço için belirlenen ilkeler aşağıdaki gibidir.

#### Varlıklara İlişkin İlkeler<sup>58</sup>

- İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıklar, bilançoda dönen varlıklar grubu içerisinde gösterilir.
- İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
- Bilanço varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacı ile, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

---

<sup>58</sup> Küçükşavaş Nihat, **Finansal Muhasebe**, Kare Yayınları, 10. Baskı, 2005, s.84.



- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacı ile, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- Bilançoda dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz.
- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça belirtilmelidir.

#### Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler<sup>59</sup>

- Bir yıl (normal faaliyet dönemi) içerisinde vadesi gelecek borçlar, kısa vadeli kaynaklar içerisinde gösterilmelidir.
- Vadeleri bir yıldan uzun bir sürede gelecek borçlar, uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde gösterilmelidir.
- Dönem sonunda uzun vadeli kaynaklar arasında yer alırken, bilanço günü itibari ile vadesinin sona ermesine bir yıldan az kalan borçlar, kısa vadeli yabancı kaynaklar arasına aktarılmalıdır.
- Gelecek dönemde tahakkuk edecek olan, ancak önceden ödenmiş olan gelirler ile; cari dönemde tahakkuk ettiği halde gelecek dönem ödenecek olan gelirler kayıt edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

---

<sup>59</sup> Erdamar Cengiz ve Basık Orhon, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Yayınları, İstanbul, 2003, s.229.

- Borç senetleri, bilanço günündeki gerçek değeri ile gösterilebilmeleri için reeskont işlemine tabi tutulmalıdır.
- Tutarları kesinlikle saptanamayan ve durumları tartışmalı olanlarda dahil olmak üzere, işletmenin bilinen ve tutarları tahmin edilebilen bütün borçları için kayıt ve tespit işlemi yapılmalı; bilançoda gösterilmelidir.
- Tutarı tahmin edilemeyen borçlar bilançonun dipnotlarında ya da eklerinde açıklanır.
- Bilançonun kısa ya da uzun vadeli yabancı kaynakları arasında yer alan borçlar, alınan avanslar ve ilgili diğer hesaplardan, işletmenin sermaye ya da yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarların ayrı olarak gösterilmesi gerekir.

#### Özkaynaklara İlişkin İlkeler<sup>60</sup>

- İşletme sahip ve ortaklarının bu sıfatları nedeni ile işletme varlıkları üzerindeki hakları öz kaynaklar grubunu oluşturur.
- Ödenmiş Sermaye, bilançoda tek kalem halinde gösterilir. Ancak esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmışsa; dip notlarda her grubun haklarına ilişkin bilgi verilmelidir.
- Öz kaynakları oluşturan kalemler;
  - Ödenmiş Sermaye
  - Sermaye Yedekleri
    - Hisse Senedi İhraç Primleri
    - İptal Edilen Ortaklık Payları
    - Yeniden Değerleme Değer Artış Fonları

---

<sup>60</sup> Erdamar ve Basık, a.g.e., s.230.

✓ Kar Yedekleri

- Yasal Yedekler
- Olağanüstü Yedekler
- Statü Yedekleri
- Yedek Niteliğindeki Karşılıklar
- Özel Fonlar

- Sermaye Yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.
- Zararlar ya da öz kaynaklardaki her hangi bir nedenle meydana gelen azalmalar hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenmelidir.
- Bu zarar kalemleri bilançonun pasifinde öz kaynaklardan indirim olarak gösterilmelidir.

#### **2.1.2.1.2. Kapsamlı Gelir Tablosu**

Gelir tablosunda, bir işletmenin bir dönem içerisinde elde etmiş olduğu tüm gelir ve giderler toplu olarak gösterilir. Gelir ve giderler arasındaki fark kar ya da zararı verir. Gelir tablolarında belirli bir dönemde elde edilen gelir ve giderler gösterilir. Gelir tabloları bu özelliği nedeni ile, bir anlık durumu tespit eden resimden ziyade belirli bir zaman içerisindeki durumları tespit eden filme benzetilir.

Bilançolarda dönem karı sadece bir kalem olarak gösterilir. Gelir tablolarında ise, gelir ve giderlerin ayrıntıları gösterilir. Bu nedenle gelir tablolarında karın hangi kaynaklardan elde edildiği görülebilir.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> Küçüksavaş Nihat, a.g.e., s.66.

### **2.1.2.1.3. Öz Kaynak Değişim Tablosu**

İlgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış ya da azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Bu tablonun düzenlenme sebebi; dönem içinde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişmelerin topluca gösterilmesini sağlamaktır.<sup>62</sup>

### **2.1.2.1.4. Nakit Akış Tablosu**

İşletmede bir dönemde ortaya çıkan nakit akışlarını (nakit giriş ve çıkışlarını) gösteren tabloya nakit akım tablosu denir. Nakit akım tabloları dönemde nakitlerin nereden geldiğini ve nerelerde kullanıldığını ve dönem sonu nakit mevcudundaki değişimleri ifade eder.<sup>63</sup>

### **2.1.2.1.5. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar**

Finansal tablolar, diğer ek açıklamaların da içinde yer aldığı dipnotları da içermektedir. Dipnotlar bir bilanço ya da gelir tablosu kalemi hakkında, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu ek bilgiyi içerir. Bunun yanında, işletmenin karşı karşıya olduğu risk ve belirsizlikleri ve bilançoya alınmayan varlık ve yükümlülükleri hakkında açıklamalara da söz konusu dipnotlarda yer verilebilir. Coğrafi ve endüstri bölümlerine göre düzenlenmiş bilgiler ile fiyat değişimlerinin işletmeye etkileri hakkında ki bilgilere de dipnotlar da yer verilir.<sup>64</sup>

## **2.1.2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve UMS - UFRS'ye Göre Finansal Tablolar**

Ticari alanda gösterilen faaliyetlerin uluslararasılaşması, sermaye piyasalarındaki küresel etkileşimin şiddeti, birçok ülkenin ticari engelleri ve riskleri azaltma yönündeki girişimleri, finansal raporlama ve muhasebe standartlarının uluslararası geçerliliği ve anlaşılabilirliği olan bir şekle dönüştürülmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Uluslararası arenada faaliyet gösteren işletme gruplarının

---

<sup>62</sup> Küçüksavaş, a.g.e., s.78.

<sup>63</sup> Küçüksavaş, a.g.e., s.86.

<sup>64</sup> Sönmez Feriştah, Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler (25 No.lu SPK Tebliği'nin Birinci Kısımıyla Desteklenmiş Olarak), Yaklaşım Dergisi, S.21, Nisan 2005.

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005046463.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046463.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010).

karşılaştıkları güçlükler uluslararası muhasebe standartlarının oluşmasında en büyük etken olmuştur.<sup>65</sup>

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 1), Bilanço, Gelir Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akış Tablosuna ilişkin düzenlemeler getiren temel bir standarttır. Standart, kapsamında bulunan her bir tablo için bir format ya da model önermek yerine işletmenin finansal yapısı ve karlılık durumuna ilişkin bilgilerin anlaşılır ve karşılaştırılabilir sunuluşunu amaçlamaktadır.<sup>66</sup>

TDMS' de bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak kabul edilerek yayımlanması zorunlu kılınmış; diğer finansal tablolar ise ek (tali) finansal tablolar olarak kabul edilerek düzenlenmiş; ancak bu tabloların yayımlanıp yayımlanmaması işletmelerin kendi kararlarına bırakılmıştır. TDMS' de bilanço ve gelir tablosu hesap grupları ile ana hesapların nitelik ve işleyişleri dikkate alınarak kesin bir format belirlenmiş ve TDMS' ye tabi bütün işletmelerin bu formata uymaları istenmiştir. THP' de alt hesap gruplarının ve ana hesapların kesin bir formata bağlanması ve bu formatın dışına çıkılmasına izin verilmemesi, işletme faaliyetlerindeki çeşitliliğin ve mevzuattaki değişikliklerin muhasebeleştirilmesi açısından uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşılmasına neden olmuştur.<sup>67</sup>

TDMS' den farklı olarak UMS-UFRS' de bilanço ve gelir tablosuna ilaveten yayımlanması zorunlu genel amaçlı finansal tablolara nakit akış tablosu ve öz kaynak değişim tablosu da eklenmiştir. İşletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları ile ilgili hangi bilgilerin ne şekilde raporlanacağı, standartlarla ilgili kavramsal çerçevede gerçeğe uygun sunuş, UMS/UFRS ile uyum ve önemlilik ilkeleri ile açıklanmaktadır. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer hususların ve koşulların Kavramsal Çerçeve'de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve

---

<sup>65</sup> Yardımcıoğlu Mahmut, **Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi**, Mali Çözüm Dergisi, S. 90, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2008, s.154.

<sup>66</sup> Karapınar Aydın ve Zaif Figen, **Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve Standart Taslağının Getirdikleri**, Yaklaşım Dergisi, S.36, Temmuz 2006.

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006078282.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006078282.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010).

<sup>67</sup> Bayrı Osman, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi**, Mali Çözüm Dergisi, S.98, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2010, s. 92.

muhasebeleştirme kriterlerine bağlı kalınarak sunulması demektir. Standartlarda da gerçeğe uygun sunuş ile standartlara uyum arasında doğrusal bir bağlantı olduğu kabul edilmektedir. Çünkü standartların gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte tam olarak uygulanmasının gerçeğe uygun sunuluşu sağlamış finansal tablolar oluşturacağı varsayılmaktadır.<sup>68</sup>

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, TDMS' den farklı olarak, UMS-UFRS, işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini dikkate alarak, gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkelerinin bir gereği olarak yayımlanması istenen genel amaçlı finansal tablolar için herhangi bir kesin format önermemektedir. Çünkü işletmelerin farklı yapı ve niteliklerine göre gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkeleri hangi finansal tablo kalemlerinin ayrı ayrı, netleştirilerek ya da birleştirilerek sunulacağına karar verilmesinde belirleyici rol oynamaktadır.<sup>69</sup>

TDMS ile karşılaştırıldığında, UMS-UFRS gerçeğe uygun ve önemli bilgilerin sunulmasını sağlamak için finansal raporlamada esneklik sağlamakla birlikte, finansal tablolarda ve dipnotlarda daha kapsamlı bilgi istenmektedir.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Bayrı Osman, a.g.e., s.93.

<sup>69</sup> Bayrı Osman, a.g.e., s.94.

<sup>70</sup> Bayrı Osman, a.g.e., s.96.

### 3. TMS – 10'A GÖRE BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

#### 3.1. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN TANIMLANMASI

Sürekli olan işletme yaşamı, sonucun ölçülebilmesi ve belirli bir anda ulaşılan yeni finansal durumu görebilmek amacı ile belirli aralıklarla sona ermiş gibi kabul edilir. Dönem sonu itibari ile finansal tablolar hazırlanır.<sup>71</sup>

Muhasebe ile ilgili gruplara zamanında, doğru ve karşılaştırılabilir bilgi sunma amacını güden finansal raporlamada, hiç şüphesiz bu bilgi sunumu kamuyu aydınlatma mekanizmasının önemli bir parçasını oluşturmaktadır.<sup>72</sup>

Finansal tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması belirli bir süreyi gerektirir. Bu süreçte işletme ile ilgili olaylar devam etmektedir. Bu zaman zarfında gerçekleşen olayların etkileri finansal tablo kullanıcılarının işletmenin bilançosu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilir. Bu durumda bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bazı olayların etkilerinin finansal tablolara yansıtılması ya da tabloların eklerinde açıklanmaları gerekebilir.<sup>73</sup>

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bir işletmenin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar nedeni ile finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve bilançonun yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektedir.<sup>74</sup>

Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin muhasebe standardı, bilanço tarihi ile finansal tabloların onaylandığı tarih arasında işletme lehine ya da aleyhine ortaya

---

<sup>71</sup> Pamukçu Fatma ve Pamukçu Nevzat, **Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkiler**, **Mali Çözüm Dergisi**, S.91, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2009, s.69.

<sup>72</sup> Sayar Zafer, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış: Standartların Gruplandırılması, [http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/MAKALE\\_STANDARTLARIN\\_GRUPLANDIRILMASI.pdf](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/MAKALE_STANDARTLARIN_GRUPLANDIRILMASI.pdf) (Erişim Tarihi: 28.10.2010).

<sup>73</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.69.

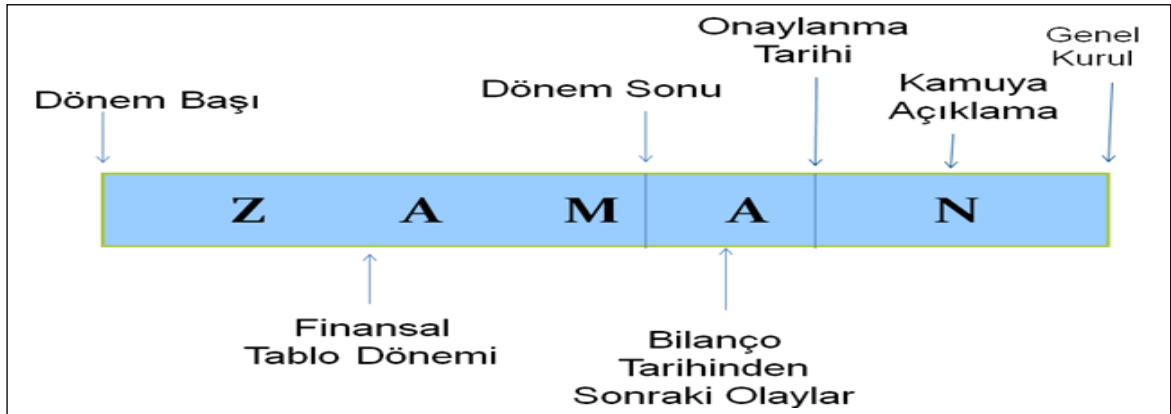
<sup>74</sup> Sümer Haluk ve Erer Mert, **Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, S.11, Mart 2009, s.4.

çıkan, olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda kullanılır. Bilanço tarihi ile finansal tabloların onaylanma tarihi arasında;

- Gelecekteki finansal tabloları etkileyecek olaylar ortaya çıkmış olabilir,
- Geçmişte ortaya çıkmış olaylarla ilgili bilgiler yeni öğrenilmiş olabilir,
- Finansal tablolar düzenlenirken kullanılan muhasebe tahminlerinde değişiklikler yapılabilir.

İlk iki madde TMS 10'un kapsamına girerken, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin finansal tablolara etkisi "TMS 8-Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı" kapsamında değerlendirilir.<sup>75</sup>

Bilanço tarihinden sonraki olayların hangi dönemde gerçekleşen olayları kapsadığı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.<sup>76</sup>



**Şekil 1:** Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Hangi Dönemde Gerçekleşen Olayları Kapsadığı

**Kaynak:** Örtten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Gazi Kitabevi, 2007, s.106.

<sup>75</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.3.

<sup>76</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Gazi Kitabevi, 2007, s.106.



Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında hem olumlu hem de olumsuz olarak ortaya çıkan olaylardır.<sup>77</sup>

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar geçmiş dönemle ilgili ve bilanço tarihi ile onay tarihi arasında ortaya çıkmışsa finansal tablolar yeni duruma göre düzenlenir. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olay geçmiş dönemle ilgili değil, ancak finansal tablo kullanıcıları açısından önemliyse finansal tablolar yeniden düzenlenmez, ortaya çıkan olay sadece dipnotlarda belirtilir. Geçmiş dönemle ilgili olay onay tarihinden sonra ortaya çıkmışsa ya da geçmiş dönemle ilgili olmayan olay bilanço tarihi ile onay tarihi arasında ortaya çıkmışsa bu olaylara finansal tablolarda yer verilmez.<sup>78</sup>

Bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine ya da aleyhine ortaya çıkan olaylar bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereği, kendisi için özel takvim belirlenmiş işletmeler hariç, işletmeler hesap dönemi olarak 01 Ocak - 31 Aralık tarihlerini kullanmaktadırlar. 31 Aralık tarihi itibari ile düzenlenen bilançoların onaylanması ve yayımlanması işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Temel olarak bilançonun yetkili kurul tarafından (genelde yönetim kurulu) onaylandığı tarih yayımlanma tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede 31.12 tarihi ile bilançonun onaylandığı tarih arasında ortaya çıkan olaylar olarak tanımlanmaktadır. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar niteliğine göre düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenmektedir.<sup>79</sup>

Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar, bilanço tarihi itibari ile ilgili olayın var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlardır.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Akgül Ataman Başak ve Akay Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul Türkmen Kitabevi, 2004, s.69.

<sup>78</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.5.

<sup>79</sup> Güner Fatih, Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım Dergisi, S.61, Ağustos 2008. [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080812628.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080812628.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010).

<sup>80</sup> Standartları Uygulamaları, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2006.

Olayın başlangıcı o raporlama döneminde gerçekleşmiştir. İşletmeler; bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve düzeltme gerektiren olayların olması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları düzeltmekle yükümlüdür. Örneğin, binalar işletmenin bilançosunda 10.000,00 TL olarak raporlanmıştır. Fakat kısa bir süre sonra bağımsız bir uzman bu binanın sadece 8.000,00 TL değere sahip olduğunu bildirmiştir. Dolayısı ile kanıtlar ilk değerlemenin yanlış olduğunu gösterdiği için bilançonun onaylanmadan önce binalara ilişkin tutarda düzeltme yapılması gerekmektedir.<sup>81</sup>

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren olayların özellikleri aşağıdaki gibidir;<sup>82</sup>

- Olaya yol açan koşul bilanço tarihinde vardır,
- Olay finansal tablolar için yapılan tahminleri etkiler.

Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar, bilanço tarihi itibari ile söz konusu olayın bilanço tarihinden sonra oluştuğunu ortaya koyan delillerin mevcudiyeti halinde bu olay düzeltme gerektirmeyen olay olarak tanımlanır. Bu tür olayların ortaya çıkması halinde finansal tablolarda herhangi bir değişiklik yapılmasına gerek bulunmamaktadır.<sup>83</sup>

Bilanço tarihi sonrasındaki olaylar bilanço tarihi ile onaylanma tarihi arasındaki süreyi kapsamaktadır. Onaylanma süreci, yönetim yapısına, statü gereklerine ve finansal tablo yayımlanma süreçlerine bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Ancak temelde, yönetim kurulu tarafından, finansal tabloların yayımlanmasına karar verilir. Tabloların yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilen tarih onaylanma tarihidir.

Bazı durumlarda işletme yönetimi, finansal tablolar yayımlandıktan sonra onaylanmak üzere genel kurula gönderir. Bu durumda, onaylanma tarihi, genel kurulun

---

Greuning Hennie Van, **International Financial Reporting Standards : A Practical Guide, World Bank, 2001,** s.236

<sup>81</sup> Sağlam Necdet, Şengel Salim ve Öztürk Bünyamin, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.216.

<sup>82</sup> Gençoğlu Gücenme Ümit, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar,** Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s.85

<sup>83</sup> Güner, a.g.e.

onay tarihi değil, yönetim kurulunun finansal tabloların yayımlanmasına karar verdiği tarih, onaylanma tarihidir.

Onaylanma tarihinden önce, finansal tabloların kamuoyuna açıklanması mümkündür. Bilanço tarihinden sonraki olaylar bu dönemde gerçekleşen olayları da kapsar. Asıl olan, kamuoyuna açıklanma değil onaylanma tarihidir.<sup>84</sup>

**Örnek 1:** Bir işletmenin yönetimi, 31 Aralık 20X1 tarihi itibari ile hazırlanan finansal tablolarını, 28 Şubat 20X2 tarihinde düzeltmeye tabi taslak olarak hazırlamıştır. 18 Mart 20X2 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme, 19 Mart 20X2 tarihinde karını ve bazı finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar, 17 Mayıs 20X2 tarihinde düzenleyici kuruluşa ulaştırılmıştır.

Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18 Mart 20X2 tarihi olarak esas alınmaktadır.

**Örnek 2:** 18 Mart 20X2 tarihinde, işletme yönetim kurulu, finansal tablolarını, üst kurula sunulmak üzere onaylamıştır. Üst kurul tamamı ile idari olmayan şahıslardan oluşmuştur ve çalışanların ve diğer tarafların temsilcilerini de bünyesinde bulundurmaktadır. Üst kurul, 26 Mart 20X2 tarihinde, finansal tabloları onaylamıştır. Finansal tablolar 1 Nisan 20X2 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 20X2 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve finansal tablolar 17 Mayıs 20X2 tarihinde düzenleyici kuruluşa iletilmiştir.

Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi; yönetimin, finansal tabloları üst kurula sunulmak üzere onayladığı 18 Mart 20X2 tarihi olarak esas alınacaktır.<sup>85</sup>

**Örnek 3:** Bir işletmenin yönetimi, 31 Aralık 2009 tarihi itibari ile hazırlanan finansal tablolarını, 5 Şubat 2010 tarihinde bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmiş ve denetim işletmesi, işletmenin finansal tabloları hakkında olumlu rapor vermiştir. 10 Şubat 2010 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve

---

<sup>84</sup> Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.106.

<sup>85</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme 25 Şubat 2010 tarihinde, karını ve bazı diğer finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar, 10 Mart 2010 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 13 Mart 2010 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 16 Mart 2010 tarihinde düzenleyici kuruluşa ulaştırılmıştır.

Buna göre, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 10 Şubat 2010 tarihidir. Raporlama tarihinden (Bilanço tarihinden) sonraki olaylar 31.12.2009-10.02.2010 tarihini kapsamaktadır.<sup>86</sup>

**Örnek 4:** Bir işletmenin 31.12.2XX8 tarihli bilançosu, 30.01.2XX9 tarih itibari ile çıkarılmıştır. Yönetim kurulu 08.03.2XX9 tarihinde toplantı yapmış ve finansal tabloların yayımlanmasına karar vermiştir. 10.03.2XX9 tarihinde basına açık bir toplantı yapılarak önemli finansal tablo kalemleri kamuoyuna duyurulmuştur. 15 Mayıs 2XX9 tarihinde genel kurul toplanmış ve finansal tablolar ibra edilmiştir. 16 Mayıs 2XX9 tarihinde ise finansal tablolar Sermaye Piyasası Kuruluna iletilmiştir.

Bu örnekte bilanço tarihinden sonraki dönem, 08.03.2XX9 tarihine kadar ortaya çıkan olayları kapsar. Bir başka ifade ile 08.03.2XX9 tarihi onaylanma tarihi olarak kabul edilir.

**Örnek 5:** Yukarıdaki örnekte, 08.03.2XX9 tarihinde toplanan yönetim kurulunun, 10.03.2XX9 tarihinde yayımlanmasına karar vermesi halinde onaylanma tarihi ne olacaktır sorusunun yanıtı ise; finansal tabloların yayımlandığı tarih değil, yönetim kurulu tarafından yayımlanma kararının alındığı tarihtir.

**Örnek 6:** İşletme yönetim kurulu 10.02.2XX9 tarihinde yaptığı toplantıda, 2XX8 dönemine ait finansal tablolarının, düzenleyici kurula (BDDK, IMKB gibi) sunulması amacı ile yayımlanmasına karar vermiştir. Düzenleyici kurul, 15.02.2XX9 tarihinde finansal tabloları onaylamıştır. Bu bilgilere göre onay tarihi 10.02.2XX9 olarak kabul edilir.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> Akbulut Özerhan Yıldız ve Yanık Serap, **IAS / IFRS İle Uyumlu TMS / TFRS**, Türmob Yayınları 2010. s.746.

<sup>87</sup> Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.107.

### 3.1.1. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

Bilanço tarihi itibari ile ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlardır.<sup>88</sup>

İşletmeler bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolarını yeni duruma uygun şekilde düzenlerler.<sup>89</sup>

Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar finansal tablolarda bir değişiklik gerektiriyorsa, bu durum finansal tablolara mutlaka yansıtılmalıdır.<sup>90</sup>

Aşağıda, bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren işletmenin finansal tablolarında yer alan tutarın düzeltilmesini gerektiren ya da daha önce finansal tablolara alınmamış olan unsurların kayda alınmasını gerektiren örneklere yer verilmektedir.<sup>91</sup>

**a.** İşletmenin bilanço tarihi itibari ile bir borcunun bulunduğunu teyit eden, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları ‘TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar’ Standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır. Sonucun, TMS 37 paragraf 16 kapsamında ele alınabilmesine olanak tanıyacak kanıtlar sunması nedeni ile işletmenin bu durumu sadece bilanço dışı yükümlülük olarak göstermesi yeterli değildir.<sup>92</sup>

**Örnek 1:** İşletme hakkında marka ihlali nedeni ile açılan dava 22 Ocak 2009 tarihinde sonuçlanmış ve işletme 6.000,00 TL tazminat ödemekle cezalandırılmıştır. İşletme 31.12.2008 itibari ile henüz sonuçlanmamış olan bu dava nedeni ile 10.000,00 lira şarta bağlı zarar ve borç kayda almıştır. Gerçekleşen tutar tahmin edilenden fazladır. 22 Ocak itibari ile finansal tablolar henüz onaylanmadığı için bilanço sonrası ve düzeltme gerektiren bir olay gerçekleşmiştir. Bu durumda daha önce kayda alınan zararın 6.000,00 liraya indirilmesi için düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

<sup>88</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>89</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.5.

<sup>90</sup> Dönmez Adnan, **Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi**, S.99, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2010, s.16.

<sup>91</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.216.

<sup>92</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

Tahmini borç nedeni ile oluşan karşılığın düzeltilmesi için, işletmenin yapacağı düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.<sup>93</sup>

31/12/2006	
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	4,000.00
689. DİĞER OLAGANDIŞI GİD. VE ZAR.	4,000.00

**Örnek 2:** İşletme, 31.12.2008 tarihi itibari ile rakip işletme ile copyright ve ticari sır ihlali nedeni ile devam eden davada anlaşma yoluna gitmiştir. Taraflar tüm davalardan vazgeçmişler ve 05.02.2009 tarihinde, rakip işletmeye 50.000,00 TL ödemeyi kabul etmiş ve söz konusu bedel nakden ödenmiştir.

Buna göre; bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve düzeltme gerektiren bir olay söz konusudur. Söz konusu tutarın gelir olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.<sup>94</sup>

31/12/2008	
100. KASA	50,000.00
679. DİĞER OLAGANDIŞI GEL. VE KAR.	50,000.00

**Örnek 3:** İşletme hakkında rekabet yasalarına uymadığı gerekçesi ile dava açılmış ancak işletme bu durumu kabullenmediği için dönem sonunda herhangi bir karşılık ayırmamıştır. Fakat 28 Ocak 2007 tarihinde sonuçlanan davaya göre mahkeme işletme aleyhine 5.000,00 lira ceza belirlemiştir. Eğer 28 Ocak 2007 tarihi itibari ile işletmenin finansal tabloları henüz onaylanmamışsa 31 Aralık 2006 tarihli finansal tablolarda bu 5.000,00 liralık ceza için karşılık oluşturmak gerekecektir. Bilanço sonrası

<sup>93</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.217.

<sup>94</sup> Gökçen Gürbüz, Akgül Ataman Başak ve Çakıcı Cemal, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2006., s.99.

düzeltilme gerektiren bu olayla ilgili olarak ise aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.<sup>95</sup>

31/12/2006		
689. DİĞER OLAGANDIŞI GİD. VE ZAR.	5,000.00	
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		5,000.00
Tahmini borç nedeni oluşan karşılığın kaydedilmesi		

**Örnek 4:** İşletme, arazi anlaşmazlığı nedeni ile aleyhine açılan bir davadan dolayı dönem sonunda (31.12.2008) 15.000,00 TL tutarında karşılık ayırmıştır. Dava 28 Şubat 2009 tarihinde işletmenin aleyhine sonuçlanmıştır. Mahkeme dava sonucunda işletmeyi 10.000,00 TL tazminat ödemeye hükmetmiştir. İşletmenin düzenlemiş olduğu finansal tablolar 5 Mart 2009 tarihinde yönetim kurulu tarafından yayımlanmak üzere kabul edilmiştir. Finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren olay, yönetim kurulunun finansal tabloları yayımlamak için onay verdiği tarihten önce gerçekleşmiştir. Dolayısı ile finansal tablolarda ilgili kalemlerin tutarında düzeltme yapılması gerekir. Düzeltme işlemi iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, eğer 2008 yılı dönem sonu kapanış kayıtları yapılmamış ise düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.<sup>96</sup>

31/12/2008		
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	5,000.00	
654. KARŞILIK GİDERLERİ		5,000.00
2008 yılı düzeltme kaydı		

Eğer işletme 2008 yılı sonunda kapanış kaydını yapmış ise, önce kapanış kaydı iptal edilir ve hesaplar tekrar açılır. Önceki dönemin defterlerine aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

<sup>95</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.217.

<sup>96</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.748.

31/12/2008		
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	5,000.00	
590. DÖNEM NET KARI		5,000.00

Kapanış fişinin iptal edilerek düzeltme kayıtlarının yapılması, 2009 yılının açılış fişinin de iptalini gerektirir. Düzeltilmiş kapanış fişi cari dönemin açılış fişi olarak tekrar kayda alınır. Bu durumda, 2009 yılı kayıtlarında bir değişiklik yapılmasına gerek duyulmaz.

Ancak, 2009 yılının açılış fişinin iptal edilmemesi durumunda, açılış kaydı düzeltme öncesi bilançonun kapanış kaydına göre yapıldığı için, 2009 yılında da ilave bir düzeltme kaydına ihtiyaç vardır.<sup>97</sup>

2009		
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	5,000.00	
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI		5,000.00
2008 yılı karı		

**Örnek 5:** Yukarıdaki örnekte, işletmenin aleyhine açılan bir dava bulunmasına rağmen, hiç karşılık ayırmadığını ve 28.02.2009 tarihinde davanın işletmenin aleyhine sonuçlanacağına dair bir durumun ortaya çıktığını varsayarsak, ilgili kalemlerin finansal tablolara alınması gerekir. Kapanış fişinin iptal edilmesi halinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.<sup>98</sup>

<sup>97</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.749.

<sup>98</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.750.



31/12/2008

590. DÖNEM NET KARI	10,000.00	
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		10,000.00

**Örnek 6:** 2007 yılında bir müşteri A İşletmesi'ne tazminat davası açmıştır. İşletme bu dava için 10.000,00 TL tutarında karşılık ayırmıştır. 20.01.2008 tarihinde (onay tarihinden önce) mahkeme 15.000,00 TL tazminata hükmetmiştir.<sup>99</sup>

İşletmenin bilanço tarihi itibari ile bir borcunun bulunduğunu teyit eden, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak ayrılan karşılıkların düzeltileceği standartta hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle A işletmesi dava ile ilgili olarak bilanço tarihi itibari ile 5.000,00 TL daha karşılık ayırmak durumundadır. A İşletmesi bu davayla ilgili olarak önceden hiç karşılık ayırmamış olsaydı, davanın sonuçlanması ile birlikte 15.000,00 TL tutarında karşılık ayırması gerekecekti.<sup>100</sup>

**Örnek 7:** ABC İşletmesi kazanacağını tahmin ettiği bir dava için dönem sonunda karşılık ayırmamıştır. 15 Ocak 2009 tarihinde dava aleyhine sonuçlanmış ve ABC İşletmesi 10.000,00 TL ödemeye mahkum edilmiştir.

15 Ocak 2009 tarihinde işletmenin finansal tabloları onaylanmadığı için 31 Aralık 2008 tarihli finansal tablolarında düzeltme yapılacaktır.<sup>101</sup>

31/12/2008

659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR	10,000.00	
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		10,000.00
Dava sonucu ödemenin kesinleşmesi		

<sup>99</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.6.

<sup>100</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.7.

<sup>101</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.72.

**Örnek 8:** Bir aile bozuk gıda satması nedeni ile neredeyse bebeklerini kaybedecekleri gerekçesi ile XYZ A.Ş.'yi Ağustos 2007 tarihinde mahkemeye verir. Hakim yıl sonundan (31 Aralık 2007) kısa bir süre sonra XYZ A.Ş.'nin 2.000.000,00 TL tazminat ödemesi yönündeki kararını açıklar. Bu olayla ilgili koşullar raporlama dönemi sonu itibari ile var olduğu için bu, 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren bir olaydır. XYZ A.Ş., finansal tablolarına 2.000.000,00 TL'lik borç ve gider yansıtmak zorundadır.<sup>102</sup>

**b.** Bilanço tarihi itibari ile bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna ya da daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,

Bilanço tarihi itibari ile işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin bilanço tarihinden sonra iflas etmesi, bilanço tarihi itibari ile söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur.<sup>103</sup>

**Örnek 1:** İşletmenin 31.12.2006 tarihi itibari ile bir müşteriden 8.000,00 liralık alacağı bulunmaktadır. 17 Ocak 2007 tarihi itibari ile müşteri işletmenin likiditasyona gittiğini ve bu işletmeden hiçbir şey alamayacağımızın öğrenildiğini varsayalım.

İşletmenin finansal tabloları 17 Ocak 2007 tarihi itibari ile henüz onaylanmamışsa 31.12.2006 tarihli bilançoda işletmenin alacaklarının 8.000,00 lira azaltılması gerekir. Bu durumda yapılacak düzeltme işlemine ilişkin muhasebe kaydı şöyle olacaktır:<sup>104</sup>

31/12/2006	
654. KARŞILIK GİDERLERİ	8,000.00
129. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞ.	8,000.00

<sup>102</sup><http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>103</sup>[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>104</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.219.

**Örnek 2:** Bay X, Kasım 2007 tarihinde gerçekleştirilen alımlar için ABC Ltd.'e 1.000.000,00 TL borçlanır. Ülke çapında yaşanan bir ekonomik krizin ardından Bay X Şubat ayında iflasa gider. Alacak, bilanço tarihi itibari ile (31 Aralık 2007) geri kazanılamayacak bir alacak olduğu için bu düzeltme gerektiren bir olaydır. 1.000.000,00 TL tutarındaki alacak 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolardan silinmek zorundadır.<sup>105</sup>

Bir işletme yönetimi, 31 Aralık 20X4 tarihi itibari ile hazırlanan finansal tablolarını, 28 Şubat 20X5 tarihinde düzeltmeye tabi taslak olarak hazırlamıştır. 18 Mart 20X5 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme 19 Mart 20X5 tarihinde, karını ve bazı diğer finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar, 1 Nisan 20X5 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 20X5 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 17 Mayıs 20X5 tarihinde kurula ulaştırılmıştır.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan - düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen – olaylar, 31.12.2004 ile 18.03.2005 tarihleri arasındaki olayları kapsamaktadır.<sup>106</sup>

Yukarıdaki bilgiye göre; açıklanan işletmenin müşterisinden 20.000,00 TL değerinde alacağı bulunmaktadır. 31.12.2004 tarihinden önce müşterinin ödeme darlığı içinde bulunduğu dair bulgular vardır ve en son ödeme tarihinden 3 ay geçmiştir. Ayrıca 20.01.2005 tarihinde bahsedilen müşteri iflasını ilan etmiştir.

Buna göre, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve düzeltme gerektiren bir olay söz konusudur. Aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır ve finansal tablolar bu doğrultuda düzeltilir;<sup>107</sup>

---

<sup>105</sup><http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B9neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>106</sup> Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e., s.97.

<sup>107</sup> Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e., s.98.

31/12/2004	
689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.  120. ALICILAR	20,000.00  20,000.00

**Örnek 3:** İşletmenin 31.12.2008 tarihi itibari ile X Ticaret işletmesinden 5.000,00 TL alacağı bulunmaktadır. İşletme finansal tablolarını 3 Mart 2009 tarihinde yönetim kurulu kararı ile onaylamış ve ibra edilmek üzere genel kurula sunma kararı vermiştir. Sonrasında ise; işletmenin alacaklı olduğu işletmenin 10 Şubat 2009 tarihinde iflasını talep ettiği bilinmektedir. İşletmece henüz 2008 yılı kapanış kayıtları yapılmamıştır.

31/12/2008	
128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR  120. ALICILAR	5,000.00  5,000.00

31/12/2008	
654. KARŞILIK GİDERLERİ  129. ŞÜPHELİ TİC. ALACAK KARŞ.	5,000.00  5,000.00

İşletmenin 2008 yılı kapanış kaydını yapmamış olması, 2009 yılı açılış kaydının da yapılmadığı anlamına gelir. Bu nedenle 2009 yılı kayıtlarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.<sup>108</sup>

<sup>108</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.751.

**Örnek 4:** ABC İşletmesi 15 Kasım 2008 tarihinde 750.000,00 TL'ye VYZ İşletmesine sattığı malların bedelini 31.12.2008 tarihinde henüz tahsil etmemiş ve taslak bilançosunda alacak olarak gözükmektedir. Ocak ayı içinde VYZ İşletmesi iflas etmiştir.

Bu olay düzeltme gerektiren bir olaydır. ABC İşletmesi iflasa bağlı olarak finansal tabloları düzelterek ve 750.000,00 TL için karşılık ayıracaktır. Bu olay, finansal tablolarda düzeltildiği için, dipnotlarda bilgi verilmeyecektir.<sup>109</sup>

31/12/2008		
654. KARŞILIK GİDERLERİ	750,000.00	
129. ŞÜPHELİ TİC. ALACAK KARŞ.		750,000.00
Karşılık gideri		

Stokların bilanço tarihinden sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.<sup>110</sup>

Bilanço tarihi itibari ile bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna ya da daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması halinde; örneğin, Envanter sonucuna göre A işletmesinin ambarında 5.000 adet şapka vardır. Şapkaların birim üretim maliyeti 120,00 TL, toplam maliyeti 600.000,00 TL'dir. Şapkaların modası geçtiği için bunların eski satış fiyatı olan 140,00 TL' den satılması mümkün görünmemektedir. A İşletmesi, Ocak ayında yapacağı indirimle 3.000 adet şapkayı 60,00 TL' den ve kalan 2.000 adedini 20,00 TL' den satacağını tahmin etmektedir. Şubat 2008' de (onay tarihinden önce) 2.500 adet şapkanın 60,00 TL' den ve kalan 2.500 adet şapkanın 10,00 TL' den satıldığı tespit edilmiştir.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile değerlendirilir. Örnekte net gerçekleşebilir değer üretim maliyetinden düşük olduğu için net

<sup>109</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.73.

<sup>110</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

gerçekleşebilir değer esas alınmalıdır. Bilançonun düzenlenme tarihindeki A İşletmesinin öngörüsüne göre şapkaların net gerçekleşebilir değeri:

$$3.000 \text{ adet} \times 60,00 \text{ TL/adet} = 180.000,00 \text{ TL}$$

$$2.000 \text{ adet} \times 20,00 \text{ TL/adet} = 40.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam} = 220.000,00 \text{ TL'dir.}$$

Bilançoda stoklar, 220.000,00 TL olarak gözükecektir.<sup>111</sup>

Bilanço tarihi itibari ile bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna dair bilginin bilanço tarihinden sonra elde edilmesinin düzeltme gerektiren bir olay olduğu 10 numaralı Standart' ta ifade edilmiştir. Yine aynı madde de stokların bilanço tarihinden sonra satılmasının, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebileceği ifade edilmiştir. Buradan hareketle şapkaların net gerçekleşebilir değerinin aşağıdaki şekilde düzeltilmesi gereklidir.<sup>112</sup>

$$2.500 \text{ adet} \times 60,00 \text{ TL/adet} = 150.000,00 \text{ TL}$$

$$2.500 \text{ adet} \times 10,00 \text{ TL/adet} = 25.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam} = 175.000,00 \text{ TL}$$

**Örnek 5:** ABC İşletmesi'nin 31 Aralık 2008 tarihinde stoklarında modası geçmiş 10.000,00 TL'lik ticari malı mevcuttur. İşletme modası geçen bu mallar için 7.500,00 TL karşılık ayırmış ve modası geçen malların net değeri 2.500,00 TL'dir.

25 Ocak 2009 tarihinde bu mallar 3.500,00 TL'ye satılmış ve finansal tablolar onaylanmamıştır.<sup>113</sup>

---

<sup>111</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.7.

<sup>112</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.8.

<sup>113</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.73.

31/12/2008			
157. DİĞER STOKLAR 157.01. MODASI GEÇEN MALLAR 153. TİCARİ MALLAR Modası geçen mallar	10,000.00	10,000.00	
/			
654. KARŞILIK GİDERLERİ 158. STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. Karşılık Giderleri	7,500.00	7,500.00	
25/01/2009			
158. STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. 644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR Stokların defter değerinin yükseltilmesi	1,000.00	1,000.00	

**Örnek 6:** Bir işletme, 31.12.2XX4 tarihi itibari ile 1.000,00 TL tutarındaki ticari malının cari değerinin 600,00 TL olduğunu tahmin etmiş ve 400,00 TL tutarında karşılık ayırmıştır. Söz konusu stoklar 25.02.2004 tarihinde 800,00 TL’ den satılmıştır. Yönetim Kurulu, 15.03.2004 tarihinde yaptığı toplantıda finansal tabloların kamuoyuna duyurulmasına karar vermiştir.<sup>114</sup>

Karşılık ayrılan stoklar onaylanma tarihinden önce satılmıştır. Dolayısı ile stokların değer düşüklüğüne uğrayan tutarı finansal tablolar kesinleşmeden ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan, bilanço tarihinde yapılan tahminin düzeltilmesi ve finansal tabloların buna uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

<sup>114</sup> Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.108.

Finansal tabloların yeniden düzenlenmesinde, IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı hükümleri dikkate alınır. İşletme, satışın ardından aşağıdaki kayıtları yapar,

31/12/2004	
100. KASA	800.00
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	800.00

31/12/2004	
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	800.00
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	200.00
153. TİCARİ MALLAR	1,000.00

En son kaydın yapılması, dönem başı bakiyelerinin düzeltilmiş olmasına bağlıdır. İşletme değeri düşen maldan zararını, bilançonun yayımlanmasından önce gördüğü için, 31.12.2004 tarihli finansal tablolarda ve buna bağlı olarak açılış bakiyelerinde değişiklik yapacaktır.<sup>115</sup>

31/12/2004	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	200.00
570. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	200.00

Böylece, düzeltme işlemi dönem başı dağıtılmamış karlar hesabı yeniden düzeltilerek yapılır. İşletmenin yayımlayacağı bilançoda ise stoklar aşağıdaki gibi raporlanacaktır.

<sup>115</sup> Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.109.



	Dipnot	31.12.2XX4
Ticari Mallar	12	800,00

Dipnotlarda da, Ticari mallara ilişkin aşağıdaki açıklama yapılacaktır.<sup>116</sup>

## 12. TİCARİ MALLAR

	31.12.2XX4
Ticari Mallar	1.000,00
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	-200,00
Ticari Malların Net Değeri	800,00

Paranın zaman değerinin önemsiz olması durumunda, yukarıdaki hesaplamalar doğru olabilir. Fakat paranın zaman değerinin önemli olması halinde, 800,00 TL'nin 31.12.2XX4 tarihine indirgenmesi söz konusu olabilir.<sup>117</sup>

**Örnek 7:** İşletmede demode olmuş 5.000,00 TL'lik stok bulunmaktadır. 31.12.2006 tarihinde 4.000,00 TL'lik karşılığın kayda alınması ile bu stokların defter değeri 1.000,00 TL olmaktadır.<sup>118</sup>

İşletme, 7 Şubat 2007 tarihinde bu demode olmuş stokları 1.700,00 TL'ye satmıştır. 7 Şubat 2007 tarihi itibari ile eğer işletmenin finansal tabloları henüz onaylanmamışsa bu stokların 31.12.2006 tarihli bilançodaki defter değerinin 1.700,00 TL'ye yükseltilmesi gerekmektedir. Bu işleme istinaden yapılması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.<sup>119</sup>

<sup>116</sup> Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.109.

<sup>117</sup> Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.110.

<sup>118</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.219.

<sup>119</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.220.

31/12/2006

158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	700.00	
620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ		700.00
Stokların defter değerinin yükseltilmesi		

**Örnek 8:** Toy Ltd, yıl sonu olan Kasım ayından önce yılbaşı nedeni ile talep olacağı düşüncesi ile 1.000 adet oyuncak araba satın alır. Ancak, Toy Ltd oyuncak arabaları tanesini sadece 100,00 TL'ye yani satın alma fiyatının 50,00 TL altına satabilmiştir. Oyuncak arabaların değeri raporlama döneminin sonu itibari ile 100,00 TL olduğu için bu düzeltme gerektiren bir olaydır. 50.000,00 TL 30 Kasım 2007 tarihli finansal tablolarda değer düşüklüğü olarak kaydedilmelidir.<sup>120</sup>

**Örnek 9:** İşletme 31.12.2008 tarihi itibari ile stoklarında bulunan ve maliyet bedeli 2.000,00 TL olan malların demode olması nedeni ile net gerçekleşebilir değerini 1.500,00 TL olarak tespit ediyor ve 500,00 TL karşılık ayırıyor. İşletme söz konusu stokları, finansal tabloları yönetim kurulunda onaylanmadan önce peşin 1.700,00 TL' ye satmak üzere bir anlaşma yapıyor. İşletmenin 31.12.2008 tarihi itibari ile stokların net gerçekleşebilir değerinde düzeltme gerektiren bir olay ortaya çıkmıştır. Bu nedenle ilgili kalemlerin düzeltilmesi gerekmektedir.

İşletme dönem sonunda stokların net gerçekleşebilir değerini 1.500,00 TL olarak tahmin etmiştir. Ancak, fiilen gerçekleşen tutar 1.700,00 TL olmuştur. Bu nedenle, 2008 yılı bilançosunda stokların net gerçekleşebilir değerinin 1.700,00 TL olarak gösterilmesini sağlayacak bir düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir. Kapanış kayıtlarının yapılmamış olduğu varsayımı altında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.<sup>121</sup>

<sup>120</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>121</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.751.

31/12/2008	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	200.00
654. KARŞILIK GİDERLERİ	200.00

Kapanış kaydının yapılmış olması durumunda ise 2008 yılı kapanış fişi iptal edilerek hesapların açılması ve aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

31/12/2008	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	200.00
590. DÖNEM NET KARI	200.00

Yukarıdaki kayıt yapıldıktan sonra tekrar kapanış kaydının yapılması gerekmektedir. Böylelikle 2008 yılı bilançosu da düzeltilmiş olur. Ancak, 2009 yılı açılış kaydı, düzeltme öncesi bilançoya göre yapıldığı için 2009 yılında da aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.<sup>122</sup>

2009	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	200.00
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI	200.00

c. Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin ya da satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.<sup>123</sup>

<sup>122</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.752.

<sup>123</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

**Örnek 1:** Örnek Ltd, Aralık 2007 tarihinde bir depo satar. Satış fiyatı Ocak ayında kesinleştirilerek 1.000.000,00 TL olarak belirlenir, diğer bir ifadeyle belirlenen fiyat tahmin edilen fiyatın 200.000,00 TL altındadır. Deponun değeri raporlama döneminin sonu itibari ile (31 Aralık 2007) 1.000.000,00 TL olduğu için, bu düzeltme gerektiren bir olaydır. Deponun satış karı ve alacak, 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolarda düzeltilmek zorundadır.<sup>124</sup>

**Örnek 2:** İşletme 1 Ocak 2006 tarihinde bir bağlı işletmesini 4.000,00 TL'ye satmıştır. Buna göre satılan işletme 31.12.2006 yılı için kar hedefine ulaşırsa 1.000,00 TL daha tahsil edecektir.

İşletme, 31.12.2006 tarihli finansal tablolarını hazırlarken satılan işletmenin kar hedeflerini tutturamadığı söylenmiştir. Bu nedenle işletme bağlı işletmenin satışı ile ilgili ilave 1.000,00 TL'yi kayda almamış sadece 4.000,00 TL finansal tablolara yansıtılmıştır.

1 Şubat 2007 tarihi itibari ile ise satılan işletmenin aslında kar hedefini tutturduğunu ve dolayısı ile işletmenin 1.000,00 TL daha alacağını öğrendiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır. Yalnız; 1 Şubat 2007 tarihi itibari ile işletmenin finansal tablolarının henüz onaylanmamış olması şartı ile.<sup>125</sup>

31/12/2006	
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1,000.00
679. DİĞ. OLAĞANDIŞI GEL. VE KAR.	1,000.00
Bağlı ortaklık satış gelirinin arttırılması	

**d.** Bilanço tarihinden önceki olaylar nedeni ile kardan pay ya da ikramiye gibi bilanço tarihi itibari ile hukuki ya da zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda,

<sup>124</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>125</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.220.

ikramiye ya da kardan payın bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.<sup>126</sup>

**Örnek 1:** A İşletmesi, küçülmeye gitmiş ve yavru işletmesi olan Z İşletmesi'ni Haziran 2008'de 400.000,00 TL'ye satmıştır. Eğer Z İşletmesi dönem sonunda kar hedeflerine ulaşırsa, A İşletmesi ek olarak 100.000,00 TL daha alacaktır. A İşletmesi, 2009 Ocak ayı başında 2008 yılı finansal tablolarını hazırlarken varlık satışından elde ettiği geliri 400.000,00 TL olarak göstermiştir. 2009 Ocak ayı sonunda Z İşletmesi'nin kar hedeflerine ulaştığı haberi gelmiştir.

Z İşletmesi kar hedeflerine ulaştığı için A İşletmesi, varlık satışından ek olarak 100.000,00 TL daha almaya hak kazanmıştır. Bu durumda A İşletmesi varlık satışından elde ettiği geliri finansal tablolarında 100.000,00 TL tutarında arttıracaktır.<sup>127</sup>

Hesapların kapanmadığı varsayımı altında aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.<sup>128</sup>

2008	
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	100,000.00
649. DİĞ. OLAĞANDIŞI GEL. VE KAR.	100,000.00

**Örnek 2:** A İşletmesi, 2008 Kasım ayında çalışanları için bir ikramiye planı hazırlamaya başlamıştır. Planda 2008 yılından başlamak üzere net satışların %2'si çalışanlara ikramiye olarak dağıtılması öngörülmüştür. Ocak 2009'da, işletmenin yönetim kurulu, çalışanların motivasyonunu arttırmak için, net satışların %3'ünün çalışanlarına dağıtılmasını kararlaştırmıştır.<sup>129</sup>

<sup>126</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>127</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.8.

<sup>128</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.753.

<sup>129</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.8.

Çalışanlara ödenecek olan ikramiye tutarı bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmiştir. Bu nedenle, A İşletmesi 2008 yılı finansal tablolarında çalışanlara olan borcunu net satışlarını %1'i oranında arttıracak, karını da aynı tutarda düşürecektir.<sup>130</sup>

**Örnek 3:** İşletmede 31.12.2006 tarihli bilançoda yer alan denetlenmiş karın paylaşımına yönelik bir sistem olduğu varsayımı altında; 26 Şubat 2007 tarihinde denetçiler işletmenin karını onaylamışlardır. 2007 yılı Mart ayında dağıtılacak kar tutarı ise 2.400,00 TL'dir.

26 Şubat 2007 tarihi itibari ile eğer işletmenin finansal tabloları henüz onaylanmamışsa 31.12.2006 tarihli finansal tablolarda yer alan işçilik maliyetlerinin 2.400,00 TL arttırılması gerekmektedir. Dolayısı ile kapanan dönemin karı bu tutar kadar azalmış olacak ve dolaylı bir kar dağıtımı yapılmış olacaktır. Buna göre aşağıdaki gibi bir düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.<sup>131</sup>

31/12/2006	
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2,400.00
381. GİDER TAHAKKUKLARI	2,400.00
Ücrette tahakkuk eden bonuslar	

**Örnek 4:** ABC İşletmesi 01 Ocak 2008 tarihinde bağlı işletmesini 10.000,00 TL'ye satmıştır. Satıldığı işletme dönem sonunda istenilen sonuçlara ulaştığı takdirde, bu satıştan ABC İşletmesi, 1.000,00 TL daha tahsil edecektir. Bu tahsilât, bağlı ortaklığı satın alan işletmenin müşteri portföyünü koruyup, satış hâsılatını düşürmemesi durumunda kesinleşecektir.

<sup>130</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.9.

<sup>131</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.221.

İstenilen sonuçlara ulaşılmadığı takdirde satış sadece 10.000,00 TL olarak finansal tablolarda yer alacak, ulaşıldığı takdirde ise aşağıdaki yevmiye kaydı yapılacaktır.<sup>132</sup>

31/12/2008			
127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	1,000.00		
649. DİĞER GELİR VE KARLAR		1,000.00	
Bağlı ortaklığın istenilen sonuçlara ulaşması nedeniyle			

**Örnek 5:** İşletme yılsonunda belirli bir satış hedefine ulaşılması durumunda pazarlama biriminde çalışan personeline 1 maaş ikramiye verme taahhüdünde bulunmuştur. Finansal tabloların onayından önce satış hedeflerine ulaşıldığı tespit edilmiş olup, çalışanlara ikramiye dağıtılmasına karar verilmiştir.

Kapanış kayıtlarının yapıldığı varsayımı altında, önce kapanış fişi iptal edilir ve bilanço hesapları tekrar açılır. Sonrasında ise aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılır.<sup>133</sup>

31/12/2008			
590. DÖNEM NET KARI	10,000.00		
381. GİDER TAHAKKUKLARI		10,000.00	

2009 yılı açılış fişinde düzeltme yapılmaması durumunda, 2009 yılı kayıtlarında aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.<sup>134</sup>

<sup>132</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.74.

<sup>133</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.753.

<sup>134</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.754.

/		
570. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	10,000.00	
381. GİDER TAHAKKUKLARI		10,000.00

**Örnek 6:** A Ltd'in denetlenmiş yıllık satış rakamlarına göre hesaplanan bir ikramiye planı bulunmaktadır. Yönetim, denetim tamamlandığında 1.000.000,00 TL tutarındaki ikramiyeyi onaylar. Bu, yapılması beklenen ödemeden 300.000,00 TL daha yüksektir. Satışlar raporlama döneminin sonundan önce (31 Aralık 2007) mevcut olduğu için bu, düzeltme gerektiren bir olaydır. Finansal tablolar, onaylanan 1.000.000,00 TL'lik ödemeyi yansıtmak zorundadır.<sup>135</sup>

**Örnek 7:** Çalışanlara brüt 5.000,00 TL prim verilmesine finansal tablolar onaylanmadan önce karar verilmiştir. Bu durum kapanan dönem karının 5.000,00 TL azalması anlamına gelir.

İkramiye ya da kardan payın, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir. Ödemenin belirli hale gelmesi işletmenin yetkili yönetim organı tarafından ödemeye ilişkin kararın alınması yani ödemenin kesinleşmesidir.<sup>136</sup>

/		
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5,000.00	
381. GİDER TAHAKKUKLARI		5,000.00
Tahakkuk eden primler		

<sup>135</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>136</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.74.



e. Bilanço tarihi itibari ile finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.<sup>137</sup>

**Örnek 1:** 31 Aralık 2005 tarihi itibari ile hazırlanan finansal tablolar 31 Mart 2006’ da hazırlanmış ve 12 Mayıs 2006’ da yayımlanmak üzere onaylanmıştır. Nisan 2006’ da işletmenin bir bölümünün toplam hasılatının %20 fazla hesaplandığı fark edilmiştir. Bu olay bilanço tarihinden sonra gerçekleşmiş olup düzeltme gerektiren bir hata olarak kabul edilmelidir. Çünkü 31.12.2005 tarihli finansal tablolar onaylanmadan önce finansal tabloların düzeltilmesi gerekmektedir.

**Örnek 2:** Denetçi, 31 Aralık 2006 tarihli finansal tabloları denetlerken 19 Ocak 2007 tarihinde 10.000,00 TL’lik hayali satış faturası olduğunu belirlemiştir. Hilenin bir parçası olarak satışların maliyetinin de 8.000,00 TL daha yüksek gösterildiği tespit edilmiştir.

19 Ocak 2007 tarihi itibari ile işletmenin finansal tabloları henüz onaylanmamış ise 31.12.2006 tarihli finansal tablolarda yer alan satışların 10.000,00 TL; satışların maliyetinin de 8.000,00 TL azaltılması için aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılmalıdır:<sup>138</sup>

31/12/2006	
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	10,000.00
152. MAMULLER	8,000.00
620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ	8,000.00
120. ALICILAR	10,000.00
Satışların ve satışların maliyetinin düzeltilmesi	

<sup>137</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>138</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.222.

**Örnek 3:** X İşletmesi, yurtdışından ilaç ithal edip mümessiller yolu ile bu ilaçların satışını yapmaktadır. 2009 Şubat ayı başında (onay tarihinden önce) Sağlık Bakanlığı'nın yaptığı inceleme sonucunda, X İşletmesi'nde çalışan bazı mümessillerin, alacakları primi artırmak için, 2008 yılı boyunca eczane ve doktorlara belirli faydalar sağlayarak sahte reçetelerle satışı yapılmamış ilaçları satılmış gibi gösterdiği tespit edilmiştir. Sahte reçetelerle satılmış gibi gösterilen ilaçların toplam tutarı 270.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

X İşletmesi'nin 2008 yılı finansal tablolarının işletmenin gerçeğe uygun durumunu göstermesi için, bu satışlarla ilgili hesapların düzeltilmesi gerekmektedir.

Düzeltilmeler, önceki dönemin defterlerine yapılır. Önceki dönemin defterlerinde hesaplar kapatılmış ise; önce açılış kaydı yapılarak hesaplar tekrar açılır, düzeltme gerektiren olayla ilgili düzeltme kaydı yapılır ve sonra kapanış kaydı ile hesaplar tekrar kapatılır.<sup>139</sup>

**Örnek 4:** İşletmenin 31.12.2008 tarihi itibari ile düzenlediği finansal tablolara ilişkin kontroller sırasında nakden ödenen 300,00 TL tutarındaki yemek faturasının 3.000,00 TL olarak kayda alındığı tespit edilmiştir. Kasadan veznedar sorumludur. Kapanış kaydının yapıldığı varsayımı altında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.<sup>140</sup>

31/12/2008	
135. PERSONELDEN ALACAKLAR	2,700.00
590. DÖNEM NET KARI	2,700.00

**Örnek 5:** Denetçi, 31 Aralık 2008 tarihli finansal tabloları denetlerken, finansal tablolar onaylanmadan satış hasılatının sehven 20.000,00 TL eksik yazıldığı tespit edilmiştir.

<sup>139</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.9.

<sup>140</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.754.

Bu durum finansal tablolarda düzeltme gerektirir.<sup>141</sup>

31/12/2008		
120. ALICILAR	23,600.00	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		20,000.00
391. HESAPLANAN KDV		3,600.00
Sehven unutulmuş satışın kayda alınması		

**Örnek 6:** B Ltd, yıl sonundan kısa bir süre sonra depodaki işçilerden birinin 250.000,00 TL tutarında stok kalemlerinden çaldığını keşfetmiştir. Bu, düzeltme gerektiren bir olaydır çünkü dolandırıcılık eylemi bilanço tarihi itibari ile mevcuttur. Çalınan kalemler finansal tablolarda kayıtlardan düşülmek zorundadır.<sup>142</sup>

### 3.1.2. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Bilanço tarihi itibari ile söz konusu olayın bilanço tarihinden sonra oluştuğunu ortaya koyan delillerin mevcudiyeti halinde bu olay düzeltme gerektirmeyen olay olarak tanımlanmaktadır. Bu tür olayların ortaya çıkması finansal tablolarda herhangi bir değişiklik gerektirmemektedir.<sup>143</sup>

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir. Bu değer düşüklükleri yatırımların bilanço tarihindeki durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Benzer şekilde, yatırımlarla ilgili olarak, ek

<sup>141</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.75.

<sup>142</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%Bcneminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>143</sup> Güner, a.g.e.

açıklamalar yapılması gerekli olabilir, ancak bilanço tarihi itibari ile açıklanan tutarlar güncellenemez.<sup>144</sup>

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; bilanço tarihinde mevcut olmayan ancak bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşulların bulunduğu durumlar olarak tanımlanmaktadır. Bu olayların ya da durumların bilançonun hazırlandığı tarih itibari ile bilanço üzerinde etkileri yoktur. Gerçekleşen olaylar ya da elde edilen bilgiler bilançoda yer alan ya da raporlanan tutarları etkilemediği halde cari dönemin ya da gelecek dönemlerin tutarlarını etkileyecektir. Bu nedenle; bu tür olaylar bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak sınıflandırılır. Bu nedenle bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez; fakat finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesi için bu olayların açıklanması gerekir. Örneğin, binalar bilanço tarihinde doğru bir şekilde değerlendirilmiş olabilir. Fakat bilanço tarihinden sonra bilançonun yayım için onaylanmasından önce bu binalar yangın nedeni ile hasar görmüş olabilir. Dönem sonu itibari ile finansal tablolar doğrudur ve bilanço rakamlarının düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak yangın nedeni ile binaların hasara uğraması ya da kaybedilmesi önemli bir bilgi olduğu için bilanço tarihi itibari ile var olan bir durum olmamasına rağmen eklerde açıklanması gerekmektedir.<sup>145</sup>

Bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin diğer bir örnektir. Bu değer düşüklükleri, yatırımların bilanço tarihindeki durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Aynı şekilde, yatırımlarla ilgili olarak ek açıklamalar yapılması gerekse bile bilanço tarihi itibari ile açıklanan tutarlar güncellenememektedir.

Bilanço tarihinden sonraki olayların düzeltme gerektiren ya da gerektirmeyen şeklindeki sınıflandırılmasında olayla ilgili tüm koşulların dikkate alınması gerekir.

---

<sup>144</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>145</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.223.

Örneğin, bilanço tarihinden sonra fakat bilançonun yayımı için onaylanmasından önce işletmenin duran varlıklarında oluşan bir azalma normalde finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Fakat bu azalmanın aslında bilanço tarihinde meydana geldiği tespit edilirse düzeltme gerektiren bir olay olarak ele alınması gerekmektedir.<sup>146</sup>

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, finansal tablolarda açıklama şeklinde yer alması gerekir. Açıklamada olayın niteliği ve hesaplanabiliyorsa olası finansal etkileri hakkında detaylı bilgilere yer verilmelidir. Önemli sayılabilecek düzenleme gerektirmeyen olaylara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir:<sup>147</sup>

- Yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri,
- Bilanço tarihinden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması ya da önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi,
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması,
- Önemli varlık alımları, varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması ya da önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,
- Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması ya da bu planın duyurulması ya da bu planın uygulanmaya başlanması,
- Bilanço tarihinden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması,
- Varlık fiyatlarında ya da döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,
- İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması ya da vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağı duyurulması,

---

<sup>146</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.224.

<sup>147</sup> Güner, a.g.e.

- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere ya da önemli koşullu borçlara girilmesi,
- Tamamen bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması,
- Temettüler,
- İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi.

Bu olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmayacak ancak bu olayların niteliği (esası) ve olayın tahmini finansal etkisi ya da böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklamaya dipnotlarda yer verilecektir.<sup>148</sup>

Bilanço tarihi itibari ile olan durum hakkında bilanço tarihinden sonra yeni bilgiler edinilmesi durumunda; ilgili dipnotlar edinilen bilgiler doğrultusunda güncellenir.<sup>149</sup>

**Örnek 1:** ABC Ltd kömür yakan enerji santralini yıl sonundan bir ay sonra rakibi olan bir elektrik işletmesine satmıştır. Bir duran varlığın raporlama döneminin bitiminden sonra elden çıkarması düzeltme gerektirmeyen bir olaydır çünkü elden çıkarma işlemi yıl sonundan sonra gerçekleşmiştir.<sup>150</sup>

**Örnek 2:** A İşletmesi, C İşletmesi'nin B İşletmesi'nden aldığı borcu ödememesi durumunda B İşletmesi'ne C İşletmesi'nin borcunu ödeyeceğine dair garanti vermiştir. A İşletmesi bilanço gününde borç tutarı kadar karşılık ayırmıştır. Bilanço tarihinden sonra (onay tarihinden önce) A İşletmesi, C İşletmesi'nin B İşletmesi'ne olan borcunu zamanında ve tam olarak ödediğini öğrenmiştir.<sup>151</sup>

Bu durumda kredinin geri ödenmeme riski bilanço tarihinden sonra ortadan kalkmış olsa bile A İşletmesi'nin bilanço tarihi itibari ile ihtiyatlılık ilkesi çerçevesinde bu durumu (borcunun zamanında ve tam olarak geri ödeneceğini) öngörmesi muhtemel

<sup>148</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>149</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.76.

<sup>150</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>151</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.10.

değildir. Bu nedenle, A İşletmesi'nin ayırdığı karşılığı düzeltmesine gerek yoktur, ancak dipnotlarında garanti verdiği ve ödenmeme riski nedeni ile karşılık ayırdığı kredinin ödendiği ile ilgili bilgi vermesi gerekmektedir.<sup>152</sup>

**Örnek 3:** XYZ Ltd'in yönetimi yıl sonundan hemen iki hafta sonra üç iş bölümünü bir bölümde birleştirmeye yönelik kararını açıklamıştır. İşletmenin Aralık yıl sonu finansal tablolarının yayımlanmak için onaylanması bir ay içerisinde gerçekleşecektir. Raporlama döneminin bitiminden sonra açıklanan yeniden yapılandırma işlemi, düzeltme gerektirmeyen bir olaydır çünkü yeniden yapılandırma planı raporlama döneminin sonunda mevcut değildir.<sup>153</sup>

**Örnek 4:** Türkiye' de faaliyette bulunan bir anonim şirket, 2008 yılı içerisinde New York borsasında işlem gören ve emlak piyasasında faaliyet gösteren bir işletmenin hisselerine yatırım yapmıştır. Finansal tabloların onay tarihinden önce ABD emlak piyasasında meydana gelen kriz nedeni ile hisselerin değeri büyük ölçüde düşmüştür. Bu durumda, ilgili olay raporlama döneminden sonra ortaya çıktığı için, 2008 yılı finansal tablolarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur. İşletmenin emlak piyasasında meydana gelen bu krizi raporlama tarihi itibari ile öngörmesi mümkün değildir. İşletme sadece, yapmış olduğu yatırımın değerinde meydana gelen değer düşüklüğünü 2008 yılı finansal tablolarının dipnotlarında belirtecektir.<sup>154</sup>

**Örnek 5:** A İşletmesi'nin D İşletmesi ve E İşletmesi'nden ayrı ayrı 30.000,00 TL alacağı vardır. D İşletmesi Ocak 2008'de tasfiye sürecine girmiştir. Yine Ocak ayı içerisinde E İşletmesi'nin fabrikasında yangın çıkmış ve fabrika tamamen yanmıştır. E İşletmesi de aynı ay iflas ettiğini açıklamıştır.

Bilanço tarihi itibari ile işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin bilanço tarihinden sonra iflas etmesi, bilanço tarihi itibari ile söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirileceği ve bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Bu nedenle D İşletmesi'nden olan alacak için karşılık ayrılması gereklidir.

---

<sup>152</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.11.

<sup>153</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>154</sup> Akbulut ve Yanık, a.g.e., s.757.

İlgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlarda herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur. E İşletmesi'nin fabrikasında çıkan yangın bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığı için E İşletmesi'nden olan alacak için bir düzeltme kaydı yapılmayacak ancak E İşletmesi'nin iflas ettiği dipnotlarda açıklanacaktır.<sup>155</sup>

**Örnek 6:** Z Ltd 2007 yılı finansal sonuçlarının açıklanmasından bir gün sonra, işletme için gerekli olan finansmanı yaratabilmek için 10,00 TL bedelle 10.000 adet yeni adi hisse senedi ihraç edeceğini açıklamıştır. Raporlama döneminin bitiminden sonraki adi hisse senedi işlemleri düzeltme gerektirmeyen bir olaydır çünkü işlemler raporlama döneminin bitiminden sonra gerçekleşmiştir.<sup>156</sup>

**Örnek 7:** İşletmenin aleyhine, bir çalışanı tarafından 31.12.2004 tarihinden sonra gerçekleşen bir iş kazası sebebi ile 50.000,00 TL tazminat talep etmek amacı ile 20.02.2005 tarihinde dava açılmıştır.

Buna göre, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ancak düzeltme gerektirmeyen bir olay ortaya çıkmıştır.

Bu durumda işletme; buna ilişkin bir düzeltme kaydı yapmayacak ve bu olayı finansal tablo dipnotlarında açıklayacaktır.<sup>157</sup>

**Örnek 8:** Halka açık bir işletme olan SAB Miller Plc.'nin 2004 yılı finansal tablolarının dipnotlarında bilanço sonrası olaylarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

- Ocak 2004 tarihinde SAB Miller İşletmesi ve SAB Miller Finans 5 yıl vadeli 1.000.000,00 Amerikan doları tutarında bir kredi sözleşmesi imzalamışlardır. Bu sözleşme, Mart 2004 tarihinde vadesi dolacak olan 720.000.000,00 Amerikan Doları tutarındaki (31.Aralık.2004 tarihi itibarı ile tutarı) kredi sözleşmesinin yerini alacaktır.

---

<sup>155</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.11.

<sup>156</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>157</sup> Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e., s.99.



- 5 Şubat 2003 tarihinde, Harbin İşletmesinin tümünü almak için nakit 4.300.000,00 Amerikan doları tutarında bir teklif verilmiştir.
- Şubat 2004 tarihinde, SAB Miller işletmesi Romanya’da kurulu Aurora SA işletmesinin %81,1’ini almak için anlaşmaya varıldığını duyurmuştur. Bu birleşme, grubu ilgili ülkede ikinci hale getirecek ve önemli bir bölgede güçlü bir satış platformu kazanılacaktır.<sup>158</sup>

Ödeneceği bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettüler ile bilanço tarihinden sonra işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi durumunda ne şekilde raporlama yapılacağı 10 numaralı Standart’ta iki ayrı başlıkta incelenmiştir.<sup>159</sup>

Hisse senedi sahiplerine; (TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum’daki tanımlar uyarınca) ödeneceği bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, bilanço tarihinde işletmelerce herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmaz.

Ödeneceği, bilanço tarihinden sonra ancak bilançonun yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen temettüler (örneğin; temettülerin onaylanması ve dolayısı ile artık işletmenin isteğine bağlı olmaması durumunda); TMS 37’de belirtilen kısa vadeli yabancı kaynaklara ilişkin kriterleri taşımadığından yükümlülük olarak finansal tablolara alınmaz. Bu tür temettüler, TMS 1 ‘Finansal Tabloların Sunuluşu’ standardı uyarınca dipnotlarda açıklanır.<sup>160</sup>

**Örnek 9:** ABC İşletmesi 05.02.2009 tarihinde 25.000,00 TL kar payı dağıtacağını ilan etmiştir. Buna göre işletmede 31.12.2008 tarihli finansal tablolar değiştirilmeyecek, fakat dağıtılacak kar paylarının miktarları dipnotlarda açıklanacaktır.<sup>161</sup>

Açıklanan bir temettü, düzeltme gerektirmeyen önemli bir olaydır ve bu nedenle finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Örneğin;<sup>162</sup>

<sup>158</sup> Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.111.

<sup>159</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.12.

<sup>160</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>161</sup> Pamukçu ve Pamukçu, a.g.e., s.77.

<sup>162</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%Bcneminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf> (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

12 Ocak 2007 tarihinde, ABC Ltd, 1,00 TL'lik her bir hisse başına 2,00 TL temettü ödeneceğini açıklanmıştır. Bu, 31 Aralık 2006 tarihi itibari ile net varlıklarda 2.000,00 TL ve yine 31 Aralık 2006 tarihinde sona eren yıla ilişkin karlarda 2.000,00 TL'lik bir azalışa neden olacaktır.

**Örnek 10:** A İşletmesi 2008 yılı finansal tablolarını hazırlamıştır. 26 Ocak 2009 tarihinde işletmenin yönetim kurulu toplam 800.000,00 TL tutarında kar dağıtımını yapacağını açıklamıştır.

Finansal tablolarda kar dağıtımını ile ilgili herhangi bir düzeltme yapılmayacak, ancak 800.000,00 TL tutarındaki temettü ile ilgili açıklama yapılacaktır.<sup>163</sup>

**Örnek 11:** İşletme 31.12.2006 tarihli finansal tablolarını hazırlamıştır. 24 Ocak 2007 tarihinde toplam 12.000,00 TL kar payı dağıtılacağı ilan edilmiştir.

31.12.2006 tarihli finansal tablolarda yer alacak tutarlar değiştirilmeyecek fakat dağıtılacak kar payı büyüklüğüne ilişkin finansal tablo eklerinde açıklama yapılacaktır.<sup>164</sup>

İşletme yönetimince bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesi ya da ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi ya da bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması halinde; finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmaz.

Bilanço tarihinden sonra işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında ortaya çıkan bozulmalar, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini koruyup korumadığının yeniden gözden geçirilmesini gerektirebilir. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini yitirmesi halinde; işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde finansal tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine, muhasebe esaslarında temel bir değişikliğe gidilmesini gerektirir.<sup>165</sup>

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre;

---

<sup>163</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.12.

<sup>164</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.224.

<sup>165</sup> [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

a. Finansal tablolar işletmenin sürekliliği kavramına göre hazırlanmamışsa, ya da

b. İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliğinden şüphe edilmesini gerektiren olay ve koşullara ilişkin önemli belirsizliklerden haberdar olduğu durumlarda eklerde açıklama yapılması gerekmektedir.

Buna ek olarak dipnotlarda açıklanması gereken olay ve koşullar bilanço tarihinden sonra da ortaya çıkabilir.<sup>166</sup>

**Örnek 12:** 31.12.2007 tarihi itibari ile finansal tabloların düzenlenmesinden hemen önce Z İşletmesi'nin üretim tesisleri su basması sonucu tamamen kullanılamaz hale gelmiştir. Üretim tesisleri için sigorta yaptırılmamış olduğundan işletme yönetimi faaliyetlerin durdurulması dışında gerçekçi bir alternatif bulamamıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Olaylar işletmenin sürekliliği varsayımının artık uygun olmayacağını gösterirse, bu olayların bilanço tarihinden önce ya da sonra ortaya çıkması önemli değildir. Bu durumda işletme sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanan finansal tablolar, finansal tablo kullanıcıları için faydalı bilgi sağlamayacaktır. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmadığı takdirde işletmenin hemen tasfiye edileceği varsayımı ile varlıkların tasfiye değerleri üzerinden izlenmesi gerekli hale gelir. Bu nedenle Z İşletmesi 31.12.2007 tarihi itibari ile finansal tablolarını düzenlerken tasfiye değerlerini kullanmalıdır.<sup>167</sup>

### 3.1.3. Bilançoya İlişkin Değerleme Kavramı

İşletmelerde mevcutları, alacakları ve borçları gösteren iktisadi kıymetler saymak, ölçmek ve tartmak gibi fiili sayım ve kontrol işlemleri bittikten yani miktar tespitinden sonra, sıra; bunların envanter gününde değerlerinin Türk Lirası (TL) cinsinden tespit ve takdirine gelir. Buna değerlendirme denir.

<sup>166</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.225.

<sup>167</sup> Sümer ve Erer, a.g.e., s.13.

Değerlemenin hedefi; işletmenin belirli bir andaki iktisadi ve finansal yönden gerçeğe en yakın durumunu ve hesap dönemi sonucunu (kar ya da zararı) tespit etmektir. Bu amaçla işletmeye ait tüm varlıklar sayılıp, miktarları tespit edildikten ve borçlar da belirlendikten sonra tek tek para birimi ile çarpılarak değerleri hesaplanır. Bu bakımdan bir fiyatlandırma işlemi olarak da adlandırabileceğimiz değerlendirme olayı, kullanılan değerlendirme ölçülerine göre, işletmenin iktisadi ve finansal durumunun bilançodaki görünümünü ve faaliyet sonucunu ( kar ya da zarar ) etkileyecektir.<sup>168</sup>

### 3.1.3.1. VUK'na Göre Değerleme

Vergi Usul Kanunu 261. maddesinde değerlendirme ölçülerini tanımlamış olup, değerlemenin iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılacağı belirlenmiştir;

- ✓ Maliyet Bedeli,
- ✓ Borsa Rayici,
- ✓ Tasarruf Değeri,
- ✓ Mukayyet Değer,
- ✓ İtibari Değer,
- ✓ Vergi Değeri,
- ✓ Rayiç Bedel,
- ✓ Emsal Bedeli ve Ücreti.

Bu değerlendirme ölçüleri sırası ile aşağıda açıklanmıştır:

- ✓ **Maliyet Bedeli**

---

<sup>168</sup> Tire Hilal, “Türkiye Muhasebe Standartları’na Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s.26.

Vergi Usul Kanunu 262. maddesinde Maliyet Bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ya da değerinin artırılması münasebeti ile yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir, şeklinde açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu ışığında; Satın alınan ya da imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli değerlemesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmektedir. VUK'na göre satın alınan ya da imal edilen bir iktisadi kıymetin işletmenin mağaza ya da deposuna girinceye kadar ya da kullanılır hale gelinceye kadar yapılan tüm harcamalar;

- Satın alma ya da imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderleri,
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşıma alım vergileri, yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri, gibi harcamalardır.

İlk grupta yer alan harcamaların maliyet bedeline ilavesi zorunludur, ikinci grupta yer alanları ise isteğe bağlıdır. Diğer bir ifade ile mükellef ikinci grupta yer alan harcamaları dilerse maliyet bedeline katabilir. Ayrıca bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak arttıran, kapasitesini genişleten ya da hizmet ömrünü arttıran harcamalar da maliyet bedeline eklenir.

#### ✓ **Borsa Rayici**

Vergi Usul Kanunu 263. maddesinde Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve gerekse kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerin değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

VUK ışığında Borsa rayici, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki resmi borsa fiyatıdır. Anılan kanunda borsa rayicini, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değeri olarak

açıklanmıştır. Borsa fiyatında normal dalgalanmalar dışında açık kararsızlık görüldüğü durumda Maliye Bakanlığı son muamele günü yerine değerlemeden önceki 30 günün rayicini esas alabilir. Borsa rayicinin teşekkülünde anlaşmalı hareket olduğu anlaşılırsa borsa rayicinin uygulanması mümkün değildir. Borsa rayicinin yerine alış bedeli esası uygulanır.

#### ✓ **Tasarruf Değeri**

Vergi Usul Kanunu 264. maddesinde tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer şeklinde açıklanmıştır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu ışığında bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer tasarruf değeridir. Net gerçekleşebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki kullanım değeri olmaktadır.

#### ✓ **Mukayyet Değer**

Vergi Usul Kanunu 265. Maddesinde mukayyet değer açıklanmıştır. Buna göre, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen, hesap değeridir. Mukayyet değer, değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır.

#### ✓ **İtibari Değer**

İtibari değer; her nevi senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Nominal değer olarak da tanımlanan itibari değer, üzerinde yazılı olan değerlerle muhasebe kayıtlarına geçen paralar ve senetler gibi bazı iktisadi kıymetler için mukayyet değerde aynı olmaktadır. VUK'nun 284. Maddesine göre paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibari değerdir. İtibari değer ifadesi genellikle kıymetli evraklar üzerinde yazılı değerler için kullanılmaktadır.

#### ✓ **Vergi Değeri**

Vergi Usul Kanunu 268. Maddesi de vergi değerini şöyle açıklamaktadır. Vergi Değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine göre tespit edilen

değeridir. Vergi Usul Kanunu'na göre maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile maliyet bedeli bilinmeyen amortismanına tabi iktisadi kıymetler alış tarihindeki rayice göre değerlendirilir.

#### ✓ **Rayiç Bedel**

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım değeri rayiç bedelidir. Modern değerlendirme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür.

#### ✓ **Emsal Bedeli ve Ücreti**

Vergi Usul Kanunu 267. Maddesine göre emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan ya da doğru bir şekilde tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.<sup>169</sup>

#### **3.1.3.2. SPK'na Göre Değerleme**

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi anonim ortaklıklarda yapılacak değerlendirme de kullanılacak değerlendirme ölçüleri ve bunların tanımları ve kullanım yerleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan XI Seri ve 1 sıra no'lu tebliğle belirlenmiştir. Bu tebliğde belirtilen değerlendirme ölçüleri şöyledir;<sup>170</sup>

#### ✓ **Tarihi Maliyet İlkesi**

Varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleştirilebilir değerini ya da elde etme maliyeti ile rayiç bedelin düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder. Bu ilke 'en düşük değer' yöntemi olarak da adlandırılır.

#### ✓ **Elde Etme Maliyeti**

Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderlerin toplamından oluşur. Varlıkların satın alma, üretim ya da inşaat maliyetini ifade eder.

---

<sup>169</sup> [http://www.muhasabenet.net/makale\\_abdullah%20ekinci\\_smmm\\_vuk%20da%20degerleme%20olculeri.html](http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20ekinci_smmm_vuk%20da%20degerleme%20olculeri.html) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010).

<sup>170</sup> Tire Hilal, a.g.e., s.39.





✓ **Üretim Maliyeti**

Mamullerin elde edilmesi için sarf edilen ilk madde ve malzeme giderlerinin toplamından meydana gelmektedir.

✓ **İnşa Maliyeti**

İşletme tarafından imal ya da inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal ya da inşa işleri ile ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından meydana gelir.

✓ **Net Gerçekleşebilir Değer**

Varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinde, yapılması gerekli ‘tamamlama maliyeti’ ile satış giderlerinin indirilmesinden sonraki kalan değeri içerir.

✓ **Tamamlama Maliyeti**

Yarı mamullerin tamamlanması ya da mamullerin satılabilir hale getirilebilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade etmektedir.

✓ **Rayiç Bedel**

Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

✓ **Satın Alma Maliyeti**

Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur.

### **3.1.3.3. UMS’na Göre Değerleme**

IASB (The International Accounting Standards Board – Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarında birçok değer ölçüsüne yer verilmiştir. Bu ölçülerin ne anlama geldiği ya da nasıl uygulanacağı hususunda uygulamada farklı algılamalar bulunmaktadır. IASB’ın bu değerlendirme ölçülerinin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmasına yönelik yeterli

açıklayıcı bilgi ya da örnekler vermemesi, değerlendirme ölçülerinin herkes tarafından aynı şekilde yorumlanmaması ve uygulanmamasına neden olmaktadır. Aynı durum TMSK'nın yayımladığı muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme ölçüleri için de geçerlidir.<sup>171</sup>

TMSK'nın yayımladığı Kavramsal Çerçeve'de, değerlendirme esasları dört ana başlıkta (Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer, Bugünkü Değer) açıklanmakla birlikte, TMS ve TFRS'ler incelendiğinde, standartlarda bu dört ana başlığa karşılık olarak kullanılan birçok değerlendirme ölçüsünün olduğu tespit edilmiştir. Buna göre değerlendirme ölçülerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.<sup>172</sup>

### **Temel Değerleme Ölçüleri<sup>173</sup>**

✓ **Tarihi Maliyet:** Finansal tablolara alınacak varlık ya da yükümlülüklerin, gerçekleştiği tarihte ödenen ya da ödenecek nakit ve nakit benzerleri ile ölçülmesidir. Varlıkların elde etme maliyeti, edinildikleri tarihte satın almak, imal ya da inşa etmek ve söz konusu varlıkların işletme amaçları çerçevesinde kullanılabilir hale getirmek için ödenen nakit ve nakit benzerleri ile verilen diğer varlıkların makul değeri ile ölçülür. Satın alma maliyeti, satın alınan varlıklar için katlanılan tutarları, üretim ya da inşa maliyeti ise, üretim ya da inşa sırasında katlanılan maliyetlerden oluşur.

✓ **Cari Maliyet:** Varlıklar aynı varlığın ya da bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit ya da nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. Bu ölçünün temel dayanağı cari satın alma fiyatıdır. Başka bir ifade ile aynı ya da benzer varlığın satın alınması durumunda katlanılacak tutar, aynı ya da benzer yükümlülüğün elde edilmesi durumunda ödenecek tutardır.

---

<sup>171</sup> Tokay Hüseyin Semih ve Deran Ali, **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri**, *Mali Çözüm Dergisi*, S.90, ISMMMO Yayınları, İstanbul, 2008., s.28.

<sup>172</sup> Tokay ve Deran, a.g.e., s.29.

<sup>173</sup> Kuzu Satiye, "Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması" (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s.47.

✓ **Gerçekleşebilir Değer (İtfa Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Gerçekleşebilir değer ölçüsünde değerlendirilen varlığın satılması varsayımı altında elde edilecek tutar esas alınır. Burada varsayımsal satma yaklaşımı temeldir.

✓ **Bugünkü Değer:** Bu ölçüde, nakit üreten varlıklar, iş hayatının normal akışı içerisinde gelecekte üretmesi beklenen net nakit akımlarının bugüne indirgenmiş değerleri, yükümlülükle ise yine iş hayatının normal akışı içerisinde, bunları ifası için ödenmesi beklenen nakdi tutarın bugüne indirgenmiş değerleri ile değerlendirilir.

### **Değerleme Ölçüleri<sup>174</sup>**

• **Geri Kazanılabilir Tutar:** Bir varlığın ya da nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Geri kazanılabilir değer gerçeğe uygun değer olması, (gerçeğe uygun değer kullanım değerinden büyük olması) durumunda, bu ölçü kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme ölçüsünden gerçekleşebilir değer ölçüsüne karşılık gelmektedir. Geri kazanılabilir değer kullanım değeri olması (kullanım değerinin gerçeğe uygun değerden büyük olması) durumunda ise bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.

• **Kullanım Değeri:** Bir varlık ya da nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.

• **Net Gerçekleşebilir Değer:** İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi ile elde edilen tutarı ifade etmektedir. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından gerçekleşebilir değer esasına karşılık gelmektedir.

---

<sup>174</sup> Tokay ve Deran, a.g.e., s.29.

- **Stokların Maliyeti:** Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

- **Satın Alma Maliyeti:** Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

- **Dönüştürme Maliyetleri:** Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

- **Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak tanımlanır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

- **Amortismanına Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden ya da finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesi ile bulunan tutarı ifade eder. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

Finansal Varlık ya da Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemi ile Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti: Finansal varlık ya da finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki

tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten ya da eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya ya da bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından, bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.

- **Tahmini Maliyet:** Belirli bir tarihteki maliyet ya da amortismanına tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman ya da itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibari ile ilgili varlık ve borcu finansal tablolara yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

- **Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir. Bu ölçü, işlem anında kavramsal çerçevede belirtilen dört değerlendirme ölçüsünden her birine karşılık gelebilir. İşlem tarihinden sonra ise kavramsal çerçevede belirtilen tarihi maliyet esasını hariç diğer üç değerlendirme esasına karşılık gelebilir.

- **Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer:** Bir varlık ya da nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi sureti ile bulunan değerdir. İşlem tarihinden sonra kavramsal çerçevede belirtilen tarihi maliyet esasını hariç diğer üç değerlendirme esasına karşılık gelmektedir.

- **Borçlanma Maliyetleri:** Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından cari maliyet esasına karşılık gelir.

- **Maliyet Bedeli:** Bir varlığın elde edilmesinde ya da inşaatında ödenen nakit ya da nakit benzerlerini ya da verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ya da belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. Bu ölçü ise, kavramsal çerçevede

belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

• **İşletmeye Özgü Değer:** Bir işletmenin, bir varlığın devamlı kullanımından ya da yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen ya da bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme ölçüsünden bugünkü değer ölçüsüne karşılık gelmektedir.

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan değerlendirme ölçüleri kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasına göre toplu olarak Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2**  
**Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Değerleme Esasları İle Değerleme Ölçüleri**

<b>Tarihi Maliyet</b>	<b>Cari Maliyet</b>	<b>Gerçekleşebilir Değer</b>	<b>Bugünkü Değer</b>
Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar
Stokların Maliyeti	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer
Satın Alma Maliyeti	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Dönüştürme Maliyeti	—	Geri Kazanılabılır Tutar	Geri Kazanılabılır Tutar
Tahmini Maliyet	—	Net Gerçekleşebilir Değer	Kullanım Değeri
Maliyet Değeri	—	—	Finansal Varlık ya da Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemi ile Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti
Defter Değeri	—	—	İşletmeye Özgü Değer

**Kaynak:** Hüseyin Tokay ve Ali Deran, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, Kasım-Aralık 2008, s.32

- **Tarihi Maliyet**, değer tespiti sırasında somut belgelere (fatura gibi) dayandığı için objektiftir. Diğer bir deyişle kişisel tercihlerin tesiri altında kalınmadan değerlendirme yapılmasını sağlar.

- **Cari Maliyet**, Bu ölçü ile her ne kadar, varlık ve yükümlülüklerin bilanço tarihi itibari ile gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolarda gösterilmesi hedefleniyorsa da, değerlendirme yapılacak varlık ya da yükümlülüğün kapsamının belirlenmesindeki zorluklar ve her bir varlık ve yükümlülük için cari maliyet tespitinin mümkün olması, kullanım alanını daraltmaktadır.

- **Gerçekleşebilir Değer**, varlıkların dilendiği her an kolaylıkla satılabileceğini varsayar. Ancak bu, her varlık için geçerli olmayabilir. Varlıklar, satılmaktan ziyade kullanılmak üzere edinildiklerinden, bu ölçüyle gerçeğe uygun değerlerinin tespiti mümkün olmayabilir.

- **Bugünkü Değer**, iskonto oranının tespiti, yüksek derecede iktisadi ve finansal bilgi birikimi ve tecrübe gerektirmekte ve değerlemeyi yapan kişilerin takdir, tahmin ve beklentilerini içermektedir. Bu da bu ölçünün önceki anlatılan değerlendirme ölçülerine oranla daha subjektif olmasına ve işlem sonucu bulunacak tutarların manipüle edilmesine yol açabilmektedir. İçerdiği avantajlara karşın, tespitindeki güçlük ve sonuçlarının manipülasyona açık olması, ölçünün yaygın bir şekilde kullanılmasında önemli bir engeldir.<sup>175</sup>

---

<sup>175</sup> Kahraman Orhan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=97&dad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:92%20MART%20-%20NİSAN%202009> (Erişim Tarihi: 01.04.2011).

## 4. UYGULAMA

### 4.1. UYGULAMAYA KONU OLAN İŞLETMELERE AİT BİLGİLER

İstanbul Sanayi Odası 2009 yılı verileri, Endüstriyel Faaliyet Kollarına Göre 500 Büyük Sanayi Kuruluşundan; Kimya, Petrol Ürünleri, Lastik ve Plastik Sanayi’nde 77 işletme yer almaktadır. Bunların 13 tanesinin Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları yer almaktadır. Söz konusu işletmelere ait liste aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 3**  
**Kimya, Petrol Ürünleri, Lastik ve Plastik Sanayinde Yer Alan ve Borsaya Kayıtlı İşletmeler**

<b>KİMYA, PETROL ÜRÜNLERİ, LASTİK VE PLASTİK SANAYİ'NDE YER ALAN İŞLETMELER</b>	
1	TÜPRAŞ-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.
2	Aygaz A.Ş.
3	PETKİM Petrokimya Holding A.Ş.
4	BRISA Bridgestone Sabancı Lastik San. ve Tic. A.Ş.
5	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.
6	Soda Sanayii A.Ş.
7	Deva Holding A.Ş.
8	BAGFAŞ Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.
9	Gübre Fabrikaları Türk A.Ş.
10	DYO Boya Fabrikaları Sanayi ve Tic. A.Ş.
11	Petrol Ofisi A.Ş.
12	Ege Profil Tic. ve San. A.Ş.
13	Bak Ambalaj San. ve Tic. A.Ş.

İlgili işletmelerin 31 Aralık 2009 ve 31 Mart 2010 tarihli bağımsız denetim raporlarında Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara yer verilip verilmediği ile ilgili olarak aşağıdaki çalışma:



**Tablo 4**  
**Kimya Petrol Ürünleri Lastik ve Plastik Sanayinde Yer Alan ve Borsaya Kayıtlı İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Bildirimleri**

ITO 2009 - KİMYA, PETROL ÜRÜNLERİ, LASTİK VE PLASTİK SANAYİ'NDE YER ALAN İŞLETMELER	BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR	
	31 Aralık 2009	31 Mart 2010
TÜPRAŞ-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	YOKTUR	√
Aygaz A.Ş.	√	√
PETKİM Petrokimya Holding A.Ş.	YOKTUR	√
BRISA Bridgestone Sabancı Lastik San. ve Tic. A.Ş.	√	√
Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	√	√
Soda Sanayii A.Ş.	√	√
Deva Holding A.Ş.	√	YOKTUR
BAGFAŞ Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.	√	√
Gübre Fabrikaları Türk A.Ş.	√	√
DYO Boya Fabrikaları Sanayi ve Tic. A.Ş.	√	YOKTUR
Petrol Ofisi A.Ş.	√	√
Ege Profil Tic. ve San. A.Ş.	YOKTUR	YOKTUR
Bak Ambalaj San. ve Tic. A.Ş.	√	YOKTUR

#### 4.2. BORSAYA KAYITLI İŞLETMELERİN YILLIK VE 3 AYLIK FİNANSAL TABLOLARININ DİPNOTLARINDA YER ALAN, BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Kimya, Petrol Ürünleri, Lastik ve Plastik Sanayi'nde yer alan işletmelerden borsaya kayıtlı olanların yıllık ve 3 aylık finansal tablolarının dipnotlarında yer alan, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Uygulama Örnekleri aşağıda sunulduğu gibidir:<sup>176</sup>

##### 1. TÜPRAŞ-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.

✓ 31 Aralık 2009 tarihli konsolide finansal tablolara ait açıklayıcı dipnotlarda;

<sup>176</sup> <http://www.kap.gov.tr/yay/ek/index.aspx> (Erişim Tarihi: 30.12.2011).

“Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin dipnot bulunmamaktadır.”

✓ 31 Mart 2010 tarihinde sona eren üç aylık ara dönem konsolide finansal tablolara ait açıklayıcı dipnotlar aşağıda sunulduğu gibidir;

“Tüpraş’ın 5 Nisan 2010 tarihinde gerçekleştirilen Olağan Genel Kurul Toplantısı’nda, 626.048.000 TL tutarında temettü dağıtımına karar verilmiştir. Temettü dağıtımında; tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri ya da daimi temsilci aracılığı ile kar payı elde eden dar mükellef kurum ortaklarına, %250 nispetinde ve 1,00 TL nominal değerde bir adet hisse senedine 2,50 TL brüt = net nakit temettü ödenmesine, diğer hissedarlara % 250 nispetinde ve 1,00 TL nominal değerde bir adet hisse senedine 2,50 TL brüt, 2,14396 TL net nakit temettü ödenmesine karar verilmiştir.”

## **2. Aygaz A.Ş.**

✓ 31 Aralık 2009 tarihi itibari ile; bağımsız denetimden geçmiş konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“Grup yönetimi, 14 Ocak 2010 tarihli Yönetim Kurulu toplantısında, mevcut uzun vadeli kredinin kapatılarak, daha uygun koşullarda uzun vadeli kredi kullanımı amacı ile Koç Holding’in 23 Aralık 2009 tarihli özel durum açıklamasına konu kredi sözleşmesi kapsamında alt borçlu sıfatı ile temin edilen kredinin 53.000.000,00 Avro tutarındaki kısmının kullanılmasına karar vermiştir.”

“Kredi Sözleşmesi’ndeki genel esaslar çerçevesinde anapara ödemesi dönem sonunda yapılacak olup, 27 ay vade ve 1, 3 ya da 6 ayda bir faiz ödeme opsiyonu, banka masrafları hariç Euribor + 2,75 yıllık faiz oranı geçerli olacaktır.”

✓ 31 Mart 2010 tarihi itibari ile; özet konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlar;

“7 Nisan 2010 tarihinde yapılan Olağan Genel Kurul sonucu işletme, 2009 yılı net dağıtılabilir karından 8.500,00 TL tutarında II. Tertip Yasal Yedek Akçe ayırmaya

ve toplam 100.000,00 TL tutarında brüt temettü dağıtmaya karar vermiştir. Bu karar doğrultusunda temettü ödemelerine 14 Nisan 2010 tarihinde başlanmıştır.”

### **3. Petkim Petrokimya Holding A.Ş.**

✓ 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlarda;

“Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin dipnot bulunmamaktadır.”

✓ 31 Mart 2010 tarihinde sona eren hesap dönemine ait özet finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlarda;

“İşletme Yönetim Kurulu’nun 28 Nisan 2010 tarih ve 64/133 sayılı kararı ile 300.000.000,00 TL Kayıtlı Sermaye tavanı içerisinde 204.750.000,00 TL olan Çıkarılmış Sermayesinin Sermaye Piyasası Kurulu’na sunulmak üzere Sermaye Piyasası Kurulu’nun ‘Kayıtlı Sermaye Sistemine İlişkin Esaslar Tebliği’ (Seri IV, No: 38) 4. Maddesi 7. Fıkrasında belirtilen “Nakit arttırım dışındaki tüm iç kaynakların sermayeye ilavesi sureti ile bir defaya mahsus olmak üzere Kayıtlı Sermaye Tavanı aşılabilir’ istisnasından yararlanılarak;

795.250.000,00 TL (Yedi yüz doksan beş milyon iki yüz elli bin Türk Lirası) Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklarından karşılanmak sureti ile bedelsiz artırılarak 1.000.000.000,00 TL’ye (Bir milyar Türk Lirası) yükseltilmesine,

Bedelsiz olarak ihraç edilecek payların 5. tertip A ve B grubu nama yazılı olmasına,

Bu dağıtımın; hisseleri halihazırda kaydileştirilmiş bulunan mevcut ortaklarımıza işletme sermayesine iştirak oranlarına göre bedelsiz olarak Merkezi Kayıt Kuruluşu’nda (MKK) kayden yapılmasına,

Hisseleri henüz kaydileştirilmemiş ortaklarımıza ise fiziken ellerinde bulunan 4. tertip hisse senetlerimizin 5 no.lu yeni pay alma kuponlarının ibraz edilmesi

karşılığında MKK’da kayden yapılmasına ve ilgili tüm işlemlerin yürütülmesi konusunda Genel Müdürlüğün Yetkili kılınmasına oybirliği ile karar verilmiştir.

Ayrıca, İşletme Yönetim Kurulu’nun 28 Nisan 2010 tarih ve 64/132 sayılı toplantısında; ‘Petkim Limanı’nın geliştirilmesi, daha ekonomik şartlarda işletilebilmesi ve gelir artırıcı faaliyetlerin daha etkin bir şekilde yapılabilmesi için, mülkiyeti ya da kullanım hakkı işletmeye ait olan gayrimenkuller, dolgu alanları, iskeleler, tesisler ve diğer unsurlardan oluşan Petkim Limanı’nın varlıklarını kısmi bölünme yolu ile devri sureti ile tüm hisseleri işletmeye ait olacak bir liman işletmesi kurulmasına, kurulacak işletmede 1 (bir) Yönetim Kurulu Üyeliğine, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı tarafından gösterilen adayın seçilmesine, işletmenin kurulması ve ilgili süreç ve işlemlerin yerine getirilmesi hususunda Petkim Genel Müdürlüğü’nün yetkili kılınmasına’ karar verilmiştir.”

#### **4. Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.**

✓ 31 Aralık 2009 tarihi itibari ile finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“Türkiye Petrol, Kimya ve Lastik Sanayi İşçileri Sendikası (Lastik-iş) ile işletme arasında 16. Dönem Toplu İş Sözleşmesi görüşmelerine 5 Şubat 2010 tarihinde başlanmıştır. Görüşmeler ileriki yıllara yönelik olup, 31 Aralık 2009 tarihi itibari ile finansal tablolara herhangi bir etkisi yoktur.”

✓ 31 Mart 2010 tarihi itibari ile bağımsız denetimden geçmemiş özet finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“Türkiye Petrol, Kimya ve Lastik Sanayi İşçileri Sendikası (Lastik-iş) ile işletme arasında 16. Dönem Toplu İş Sözleşmesi görüşmelerine 5 Şubat 2010 tarihinde başlanmış olup görüşmeler devam etmektedir.”

#### **5. Goodyear Lastikleri T. A.Ş.**

✓ 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren döneme ait finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlarda;

“İşletme, 1 Ocak 2010 – 31 Aralık 2011 dönemini kapsayacak 23. Dönem Toplu İş Sözleşmesi için Lastik – İş Sendikası ile görüşmelerini sürdürmektedir. Bu rapor tarihi itibari ile bir uzlaşmaya varılmamıştır ve arabulucu süreci başlayacaktır.”

✓ 31 Mart 2010 tarihinde sona eren üç aylık ara döneme ait finansal tablolara ilişkin açıklayıcı notlarda;

“İşletme, 1 Ocak 2010 – 31 Aralık 2011 dönemini kapsayacak 23. Dönem Toplu İş Sözleşmesi için Lastik – İş Sendikası ile görüşmelerini sürdürmektedir. Bu rapor tarihi itibari ile de bir uzlaşmaya varılmamıştır.”

## **6. Soda Sanayii A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları**

✓ 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren yıla ait konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“İşletme ile Petrol İş Sendikası arasında imzalanan Toplu İş Sözleşmesi 31.12.2009 tarihinde sona ermiş olup 1 Ocak 2010 – 31 Aralık 2011 dönemine ait Toplu İş Sözleşmesi görüşmelerine başlanmıştır.

İşletme Yönetim Kurulu'nun 22 Şubat 2010 tarihli toplantısında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 2009/40 sayılı haftalık bülteninde yayımlanan 9 Eylül 2009 tarih ve 28/780 sayılı ilke kararı gereğince, işletme Ana Sözleşmesi'nin amaç ve konu ile ilgili 3-j Maddesi'nin değiştirilerek, konunun Ortaklar Olağan Genel Kurulu'nda görüşülmesine ve Ana Sözleşme değişikliği izni için SPK'ya başvurulmasına yönelik gerekli hazırlıkların yapılmasına karar verilmiştir. SPK ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nden gerekli onaylar alınmıştır. 22 Nisan 2010 günü yapılacak Olağan Genel Kurul'un onayına sunulacaktır.”

✓ 31 Mart 2010 Tarihinde Sona Eren Ara Döneme Ait Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Dipnotlarda;

“İşletme, 2009 yılı Olağan Genel Kurulu'nda alınan kar dağıtım kararı doğrultusunda mevcut 500.000.000,00 TL'lik kayıtlı sermaye tavanı içerisinde 231.000.000,00 TL olan çıkarılmış sermayesinin 254.100.000,00 TL'ye

yükseltilmesine, arttırılan 23.100.000,00 TL'nin 2009 yılı karından karşılanmasına ve bu tutarın bedelsiz olarak hissedarlara dağıtılmasına karar vermiştir.”

#### **7. Deva Holding A.Ş.**

✓ Bağımsız denetimden geçmiş 31 Aralık 2009 tarihi itibari ile konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“1 Şubat 2010 tarihinde işletme sermayesinin 144.000.000,00 TL'den 180.000.000,00 TL'ye artırılmasına Sermaye Piyasası Kurulu'nca onay verilmiştir. 12 Mart 2010 itibari ile bu tutarın tamamı nakit olarak ödenmiştir.”

✓ Bağımsız denetimden geçmiş 31 Mart tarihi itibari ile konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin dipnot bulunmamaktadır.”

#### **8. Bağfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.**

✓ 31 Aralık 2009 Tarihli Hesap Dönemine Ait Seri: XI, No:29 Konsolide Olmayan Finansal Tablo ve Dipnotlarda;

“Finansal tablolar yönetim kurulu tarafından onaylanmış ve 26 Şubat 2010 tarihinde yayımlanması için yetki verilmiştir.”

✓ 31 Mart 2010 Tarihli Hesap Dönemine Ait Seri: XI, No:29 Konsolide Olmayan Finansal Tablo ve Dipnotlarda;

“Finansal tablolar, yönetim kurulu tarafından onaylanmış ve 29 Nisan 2010 tarihinde yayımlanması için yetki verilmiştir.”

#### **9. Gübre Fabrikaları**

✓ 31 Aralık 2009 tarihli konsolide finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlar

“Finansal tablolar Yönetim Kurulu tarafından 19.03.2010 tarihinde onaylanmıştır.

01.01.2010 tarihinden itibaren kıdem tazminatı tavanı 2.427,00 TL’ye yükselmiştir.

İşletmemizin 01.01.2009 / 31.12.2010 dönemini kapsayan toplu iş sözleşmesi görüşmeleri 11.08.2009 tarihinde Petrol İş Sendikası ile işveren sendikası Kiplas arasında anlaşma ile sonuçlanmıştır.

A işletmesinden ihracat amaçlı 10.000 ton Triple Süper Fostat (TSP) Gübre siparişi alınmıştır. Siparişin toplam tutarı 3.150.000,00-USD FOB olup işletme ödemeyi peşin yapacaktır. Teslimat 2010 yılı Şubat ayında gerçekleşecektir.

İşletmemizin İran’da yerleşik bağlı ortaklığı B işletmesinin 2009 yılı Olağan Genel Kurul Toplantısı 07.03.2010 tarihinde Tahran/İran’da yapılmıştır.

Genel Kurul’da verilen kar dağıtım kararına göre, B İşletmesi’nin geçmiş yıllara ilişkin dağıtılmamış kar, olağanüstü yedek akçe ve 2009 yılına ilişkin gelirleri üzerinden hesaplanarak dağıtılmasına karar verilen kardan işletmemize isabet eden tutar 394.853.997.886,00 İran Riyali (1,00 TL = 6.524,22 IRR kur değeri üzerinden 60.521.257,00 TL) olmuştur. Genel Kurul’da B İşletmesi’nin yönetim kurulu üyeliğinden istifa eden Sn. ....’ın yerine hisselerimizi temsilen Sn. .... seçilmiştir. Olağan Genel Kurul sonrası yapılan Yönetim Kurulu toplantısında işletmemiz Genel Müdürü Sn. .... B İşletmesi’nin Yönetim Kurulu Başkanlığına seçilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri: XI, No: 29 sayılı tebliğinin 3. Bölümünün 9. Maddesi gereğince sorumluluk beyanı Genel Müdür Yardımcısı Sn. .... ve Muhasebe Müdürü Sn. .... tarafından 19.03.2010 tarihinde onaylanmıştır.”

✓ 31 Mart 2010 tarihli konsolide finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlarda;

“Finansal tablolar Yönetim Kurulu tarafından 14.05.2010 tarihinde onaylanmıştır.

İşletmemizin B Petrochemical Co'daki mevcut %47,81 oranındaki hisse payı yeni satın alma ile %48,88'e çıkmıştır. Bu satın alma işlemi, sonucu İran Özelleştirme İdaresine olan borç yükümlülüğümüz değişmemektedir.

İşletmemiz, A işletmesinden 1.460.000,00 USD – FOB değerinde 4.000 Ton'luk TSP ihracat siparişi almıştır. Teslimat 2010 yılı Haziran ayında gerçekleşecektir.

Sermayesine %40 oranında iştirak ettiğimiz C Denizcilik ve Yatırım A.Ş. 31.03.2010 tarihli Olağan Genel Kurul Toplantısında sermayesini 30.000.000,00 TL'ye çıkarma kararı almıştır. İşletmemiz Yönetim Kurulu söz konusu artırımda rüçhan haklarını kullanma kararı almıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: XI, No: 29 sayılı tebliğin 3. Bölümünün 9. Maddesi gereğince sorumluluk beyanı Genel Müdür Yardımcısı Sn ..... ve Muhasebe Müdürü Sn. .... tarafından 14.05.2010 tarihinde onaylanmıştır.”

#### **10. DYO Boya Fabrikaları Sanayi ve Ticaret A.Ş.**

✓ 01 Ocak – 31 Aralık 2009 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlarda;

“Yönetim Kurulu'nun 22 Aralık 2009 tarihli toplantısında, Grup'un %15 oranında ortağı bulunduğu Mısır'da mukim “D Trade for Paints Co” nun yapacağı 600.000,00 Amerikan Doları tutarındaki nakit sermaye artırımına hissesi oranında katılmasına karar verilmiş, 22 Ocak 2010 tarihinde sermaye artırım bedeli 90.750,00 Amerikan Doları ödenmiştir.”

✓ 01 Ocak – 31 Mart 2010 Ara hesap dönemine ait özet konsolide finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlarda;

“Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin dipnot bulunmamaktadır.”



## **11. Petrol Ofisi A.Ş.**

✓ 31 Aralık 2009 tarihinde sona eren yıla ait konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“İşletmenin yurt dışı piyasalardan finansman yaratma amacı ile kurmuş olduğu iştiraklerinden PO Oil Financing ve Petro Finance’in faaliyetleri Ocak 2010 tarihinde sona ermiştir. Tasfiye sürecinden sonra bu işletmeler konsolidasyon kapsamından çıkartılmışlardır.

Konsolide finansal tablolar yayımlanmak üzere 24 Şubat 2010 tarihinde Yönetim Kurulu tarafından onaylanmıştır. Yönetim Kurulu dışındaki kişilerin finansal tabloları değiştirmeye yetkisi yoktur. Konsolide finansal tabloları Olağan Genel Kurul’da onaylandıktan sonra kesinleşecektir.”

✓ 31 Mart 2010 tarihinde sona eren yıla ait konsolide finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“İşletme Yönetim Kurulu 29.04.2010 tarihli toplantısında, 31 Aralık 2009 tarihi itibari ile hazırlanan konsolide finansal tablolarda yer alan 237.747.711,00 TL tutarındaki net dönem karının dağıtılmayarak geçmiş yıllar karları hesabına eklenmek sureti ile işletme bünyesinde bırakılması hususunun Genel Kurul’un onayına sunulmasına karar vermiştir.

Konsolide finansal tablolar yayımlanmak üzere 6 Mayıs 2010 tarihinde Yönetim Kurulu tarafından onaylanmıştır. Yönetim Kurulu dışındaki kişilerin finansal tabloları değiştirmeye yetkisi yoktur.”

## **12. Ege Profil Ticaret Sanayi Anonim Şirketi**

✓ 31 Aralık 2009 tarihi itibari ile finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin dipnot bulunmamaktadır.”

✓ 31 Mart 2010 tarihi itibari ile finansal tablolara ilişkin dipnotlarda;

“Bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin dipnot bulunmamaktadır.”

### **13. Bak Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.**

✓ Seri: XI No:29 sayılı tebliğe göre hazırlanmış, incelemiden geçmemiş 31.12.2009 ara hesap dönemlerine ait finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlarda;

“İşletmemiz, yapılan ihale sonucunda Karşıyaka 4. İcra Müdürlüğü’nden 02.02.2010 tarihinde 2.380.000,00 TL’ye 10002 sokak No: 46 A.O.S.B. / İzmir’de bulunan fabrikayı satın almıştır. Söz konusu gayrimenkul üzerinde üretim ve depolamaya yönelik yer ihtiyacını karşılamak mahiyetinde yatırımlar yapılacaktır.”

✓ Seri: XI No:29 sayılı tebliğe göre hazırlanmış, bağımsız denetimden geçmemiş 31.03.2010 hesap dönemine ait finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlarında;

“Bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyen önemli bir husus bulunmamaktadır.”

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablo dipnotlarında açıklamalar yapılmaktadır. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin, işletmenin faaliyet sonuçlarını doğru yansıtabilmesi ve bilgi kullanıcılarına alacakları kararlarda yararlı olabilmesi için, bilanço sonrası olayların düzeltme ya da açıklama olarak söz konusu tablolara yansıtılması gerekmektedir. Finansal tabloların sunulması kadar; tüm faaliyet sonuçlarını yansıtabilecek şekilde, tam ve doğru olarak sunulması da önemlidir. Bu nedenle bu çalışmada; Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Muhasebe Standardı incelenmiş, bu olayların muhasebeleştirilmesi ve bilanço dipnotlarında açıklanması ile ilgili uygulamalara yer verilmiştir. Uygulamaya konu olan, Kimya, Petrol Ürünleri, Lastik ve Plastik Sanayi’nde yer alan işletmelerin 31 Aralık 2009 itibari ile % 77’si, 31 Mart 2010 tarihi itibari ile yaklaşık % 70’i bağımsız denetim raporlarında bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin bilgi vermiştir.

## SONUÇ

Muhasebe sistemi ile elde edilen bilgilerin muhasebe bilgi kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin doğru bilgiler aktarılabilmesi, benzer olayların benzer şekilde ifade edilmesi ile ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması için belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması gerekir. Bu gerekçeye istinaden muhasebe uygulamalarının belirli temellere dayanması zorunlu hale getirilmiş olup genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları oluşturulmuştur.

Çalışmamızda Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara ilişkin muhasebe standardı ele alınarak Türkiye uygulamaları açıklanmıştır. Ülkemizde muhasebe standartlarını kullanan işletme sayısının azlığı, tüm işletmelerin finansal tablolarını VUK'na göre de hazırlaması gerekliliği araştırma sürecini etkileyen önemli faktörlerden olmuştur ve bu nedenle standart VUK uygulamalarına da değinilerek anlatılmıştır.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için onaylandığı tarih arasında sonuçlanan olaylardır. Bu olaylar, finansal tablolarda düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylar olmak üzere ikiye ayrılır. Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar, bilanço tarihi itibari ile var olan ve bilanço tarihinden sonra gerçekleşmiş durumlardır. Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylar ise, bilanço tarihinde mevcut bulunmayan ve bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olan durumlardır. Düzeltme kayıtlarının ve işlemlerinin doğru ve zamanında yapılabilmesi için bilançonun onay tarihinin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü finansal tablolarda düzeltme gerektiren bir olay için ancak bilançonun onaylanma tarihine kadar düzeltme yapılabilir. Düzeltme gerektirmeyen olaylar için de finansal tablo dipnotlarında açıklamalar yapılmalıdır. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin, işletmenin faaliyet sonuçlarını doğru yansıtabilmesi ve bilgi kullanıcılarına alacakları kararlarda faydalı olabilmesi için, bilanço sonrası olayların düzeltme ya da açıklama olarak bu tablolara yansıtılması gerekmektedir. Finansal tabloların sunulması kadar; tüm faaliyet sonuçlarını yansıtacak şekilde, tam ve doğru olarak sunulması da önemlidir.

Ülkemiz mevcut muhasebe uygulamaları açısından değerlendirildiğinde bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlar ile ilgili olarak bilgi verilmesi ya da düzeltme yapılması konusunda yaygın bir uygulamanın olmadığı göze çarpmaktadır. SPK ve BDDK bu konuda dipnotlarda bilgi verilmesini yeterli bulmaktadır.

Çalışmamızda incelenen sektörün bağımsız denetim raporlarının finansal tablo dipnotlarında yer alan Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ile ilgili olarak yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işletmelerin önemli bir kısmında bilanço tarihinden sonra, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek nitelikte olayların gerçekleştiği görülmektedir. Ayrıca Yeni TTK'nın 01.01.2013 tarihi itibarı ile uygulanmaya başlanacak olan Muhasebe Standartlarına ilişkin 88. Maddesinde; “64. ve 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar” ifadesi yer almaktadır. Bu maddeye istinaden muhasebe standartlarının tüm işletmelerde uygulanmaya başlanması ile birlikte Bilanço Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylara ilişkin yapılan açıklamalar önem kazanacak ve uygulamada daha çok yer bulacaktır.

## **EKLER**

**EK 1:**

**BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARA İLİŞKİN TÜRKİYE  
MUHASEBE STANDARDI<sup>177</sup>**

**Türkiye Muhasebe Standardı**

**(TMS 10)**

**Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) Sonraki Olaylar**

**Amaç**

1. Bu standardın amacı;

(a) bir işletmenin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar nedeni ile finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve

(b) finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.

**Kapsam**

2. Bu standart, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanır.

---

<sup>177</sup> [http://www.tmsk.org.tr/tms\\_seti/TMSTFRS2010ktp/TMS/TMS10.doc](http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TMSTFRS2010ktp/TMS/TMS10.doc) (Erişim Tarihi 28.10.2010).

## **Tanımlar**

3. Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar;** raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine ya da aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar ikiye ayrılır:

**a) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar;** (raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar) ve

**b) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar;** (ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar)

4. Finansal tabloların yayımı için onaylamaya yönelik süreçler, yönetimin yapısına ve finansal tabloların hazırlanması ve sonuçlandırılmasında dikkate alınan yasal düzenlemeler ve uygulamalara göre farklılık gösterebilir.

5. Bazı durumlarda, İşletmelerin finansal tablolarını, finansal tabloların yayımından sonra onaylamak (ibra edilmek) üzere ortaklarına sunması gerekebilmektedir. Bu gibi durumlarda, finansal tabloların, ortakların finansal tabloları onayladığı (ibra ettiği) tarih itibari ile değil, yönetim kurulunun yayım için karar aldığı tarih itibari ile onaylandığı kabul edilmektedir.

## **Örnek**

Bir işletmenin yönetimi, 31 Aralık 20X1 tarihi itibari ile hazırlanan finansal tablolarını, 28 Şubat 20X2 tarihinde düzeltmeye tabi taslak olarak hazırlamıştır. 18 Mart 20X2 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme 19 Mart 20X2 tarihinde, karını ve bazı diğer finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar, 1 Nisan 20X2 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara

sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 20X2 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 17 Mayıs 20X2 tarihinde düzenleyici kuruluşa iletilmiştir.

Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18 Mart 20X2 tarihidir.

Bazı durumlarda işletme yönetimlerinin, finansal tabloları tamamı ile idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması gerekebilir. Bu durumda finansal tablolar, yönetimin üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih itibari ile onaylanmış olur.

### **Örnek**

18 Mart 20X2 tarihinde, işletme yönetim kurulu, finansal tablolarını, üst kurula sunulmak üzere onaylamıştır. Üst kurul tamamı ile idari olmayan şahıslardan oluşmuştur ve çalışanların ve diğer tarafların temsilcilerini de bünyesinde bulundurmaktadır. Üst kurul, 26 Mart 20X2 tarihinde, finansal tabloları onaylamıştır. Finansal tablolar 1 Nisan 20X2 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 20X2 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve finansal tablolar 17 Mayıs 20X2 tarihinde, düzenleyici kuruluşa iletilmiştir.

Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi; yönetimin, finansal tabloları üst kurula sunulmak üzere onayladığı 18 Mart 20X2 tarihidir.

7. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar; finansal tabloların yayımı için onay verildiği tarihe kadar ortaya çıkan olayları kapsar. Söz konusu olaylar kar tutarının ya da bir takım başka finansal bilgilerin açıklanmasından sonra oluşmuş olsa dahi, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olay olarak dikkate alınır.



## **Finansal Tabloya Alınma ve Değerleme Esasları**

### **Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar**

8. İşletmeler; raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür.

9. Aşağıda yer alan hususlar, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir ya da daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar finansal tablolara alınır.

a) İşletmenin raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile bir borcunun bulunduğunu teyit eden, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır. Sonucun, TMS 37 Paragraf 16 kapsamında ele alınabilmesine olanak tanıyacak kanıtlar sunması nedeni ile, işletmenin bu durumu sadece bir koşullu borç olarak göstermesi yeterli değildir.

b) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna ya da daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,

(i) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur.

(ii) Stokların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.

c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin ya da satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.

d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önceki olaylar nedeni ile, kardan pay ya da ikramiye gibi raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile hukuki ya da zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye ya da kardan payın raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir. (bkz. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).

e) Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.

### **Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar**

10. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

11. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir. Bu değer düşüklükleri, yatırımların raporlama dönemi sonundaki (bilanço tarihindeki) durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Benzer şekilde, yatırımlarla ilgili olarak, paragraf 21 uyarınca ek açıklamalar yapılması gerekli olabilir, ancak raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile açıklanan tutarlar güncellenmez.

## **Temettüler**

12. Hisse senedi sahiplerine; (TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum'daki tanımlar uyarınca) ödeneceği raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, raporlama dönemi sonunda (bilanço tarihinde) işletmelerce herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmaz.

13. Ödeneceği, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, ancak finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen temettüler (örneğin; temettülerin onaylanması ve dolayısı ile artık işletmenin isteğine bağlı olmaması durumunda); söz konusu zamanda herhangi bir yükümlülük bulunmadığından yükümlülük olarak finansal tablolara alınmaz. Bu tür temettüler, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı uyarınca dipnotlarda açıklanır

## **İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi**

14. İşletme yönetimince raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra işletmenin tasfiye edilmesi ya da ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi ya da bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması halinde; finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmaz.

15. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında ortaya çıkan bozulmalar, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini koruyup korumadığının yeniden gözden geçirilmesini gerektirebilir. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini yitirmesi halinde; işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde finansal tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine, muhasebe esaslarında temel bir değişikliğe gidilmesini gerektirir.

16. (a) Finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği kavramının dikkate alınmadığı ya da

(b) işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğinden şüphe edilmesini gerektiren olay ve koşullara ilişkin önemli belirsizliklerden haberdar olduğu durumlarda; dipnotlarda, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" standardında öngörülen hususların açıklanması gereklidir. Dipnotlarda

açıklanması gereken söz konusu olay ve koşullar bilanço tarihinden sonra da ortaya çıkabilir.

## **Açıklamalar**

### **Finansal Tabloların yayımı için onaylama tarihine ilişkin açıklamalar**

17. Finansal tabloların yayımı için onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgiler kamuya açıklanır. İşletmenin ortakları ya da başka taraflar, finansal tabloların yayımı sonrası finansal tabloları değiştirme gücüne sahipse, İşletme bu durumu açıklamalıdır.

18. Finansal tablolar, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olayları yansıtmadığından, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloların onay tarihini bilmesi önemlidir.

Raporlama dönemi sonundaki (bilanço tarihindeki) duruma ilişkin açıklamaların güncellenmesi

19. Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile olan durum hakkında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra yeni bilgiler elde edilmesi durumunda; söz konusu durum yeni bilgiler çerçevesinde güncellenir.

20. Bazı durumlarda, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra elde edilen bilgiler; finansal tablolara alınan tutarları etkilemese bile, finansal tablolarda yapılan açıklamaların güncellenmesini gerektirir. Örnek; işletmenin raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibari ile koşula bağlı bir borcun bulunduğu ilişkin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra kanıt elde edilmesi durumunda; bu koşula bağlı yükümlülük için, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” çerçevesinde karşılık ayrılması gerekip gerekmediği değerlendirilir ve koşullu borçlara ilişkin açıklamalar bu kanıt ışığında güncellenir.

**Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin açıklamalar**

21. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları esas alarak aldıkları ekonomik kararları etkileyebilir. Bu nedenle, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli her bir kategorisi için aşağıdaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması gereklidir.

(a) Olayın niteliği (esası) ve,

(b) Olayın tahmini finansal etkisi ya da böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama.

22. Aşağıda yer alan hususlar, dipnotlarda açıklanması gereken raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilmiştir:

(a) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması ya da önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi (“TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardı, işletme birleşmelerinde ve elden çıkarmalarda bazı açıklamaların yapılmasını öngörmektedir.),

b) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması,

(c) Önemli varlık alımları, varlıkların “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması ya da önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,

(d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, bir yangın sebebi ile ana üretim fabrikasının tahrip olması,

(e) Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması ya da bu planın uygulanmaya başlanması (bkz TMS 37),

(f) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması (“TMS 33 Hisse Başına Kazanç” Standardı uyarınca düzeltme gerektiren aktifleştirme ya da bedelsiz hisse arzı, hisse bölünmesi ya da ters hisse bölünmeleri gibi işlemler haricindeki bu gibi işlemlerin açıklanmasını gerektirmektedir),

(g) Varlık fiyatlarında ya da döviz kurlarında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,

(h) İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması ya da vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması (bkz TMS 12 Gelir Vergileri),

(i) Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere ya da önemli koşullu borçlara girilmesi,

(j) Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması

(g) Varlık fiyatlarında ya da döviz kurlarında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,

(h) İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması ya da vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması (bkz TMS 12 “Gelir Vergileri”),

(i) Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere ya da önemli koşullu borçlara girilmesi,

(j) Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

### **Yürürlük tarihi**

23. Bu standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.

**EK 2:**

**KOBİ'LER İÇİN BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARA İLİŞKİN  
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI<sup>178</sup>**

**Bölüm 32**

**Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**

**Bu bölümün kapsamı**

32.1. Bu bölüm raporlama döneminden sonraki olayları tanımlar ve bu olayların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirler.

**Raporlama döneminden sonraki olayların tanımı**

32.2. Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine ya da aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bu kapsamda iki tür olay bulunmaktadır:

Raporlama dönemi sonu itibari ile mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar) ve

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan koşulları gösterir nitelikteki olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar).

32.3. Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihe kadar ortaya çıkan tüm olayları kapsar. Söz konusu olaylar birtakım başka finansal bilgilere ilişkin kâr ya da zarar tutarının açıklanmasından sonra oluşmuş olsalar dahi, raporlama döneminden sonraki olay olarak dikkate alınırlar.

---

<sup>178</sup> [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI\\_TFRS.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI_TFRS.pdf) (Erişim Tarihi 28.10.2010).



## **Muhasebeleştirme ve ölçme**

### **Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar**

32.4. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıktığı durumlarda, finansal tablolara yansıtılan tutarlar, ilgili açıklamalarla birlikte, yeni durumu yansıtacak şekilde düzeltilir.

32.5. Aşağıda yer alan olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıktığı durumlarda, finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş olan tutarların düzeltilmesi ya da önceden muhasebeleştirilmemiş kalemlerin muhasebeleştirilmesi gerekir:

(a) İşletmenin raporlama dönemi sonu itibari ile bir borcunun bulunduğunu teyit edecek şekilde, bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması. İşletme bu durumda daha önce bu dava ile ilgili olarak muhasebeleştirilmiş olduğu karşılık tutarlarını Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve koşullu Borçlar uyarınca düzeltir ya da yeni bir karşılık muhasebeleştirir. Sadece koşullu borç açıklamaz. Davanın sonuçlanması, raporlama dönemi sonunda muhasebeleştirilmesi gereken karşılığın belirlenmesinde, Bölüm 21 uyarınca dikkate alınması gereken ek bir kanıt sağlar.

(b) Raporlama dönemi sonu itibari ile bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösterir nitelikteki bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması. Örneğin;

- i) İşletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu itibari ile söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir ve bu durumda ilgili alacağın defter değerinin düzeltilmesi gerekir.
- ii) Raporlama döneminden sonra gerçekleşen stok satışı, raporlama dönemi sonu itibari ile değer düşüklüğünün değerlendirilmesi esnasında dikkate alınacak satış fiyatı hakkında bilgi verebilir.

(c) Raporlama döneminin bitiminden önce satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin ya da raporlama döneminin bitiminden önce satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi.

(d) Raporlama döneminin bitiminden önceki olaylar nedeni ile, işletmenin raporlama dönemi sonu itibari ile kâr paylaşımı ya da ikramiye ödemeleri yapmaya yönelik yasal ya da zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, söz konusu ödemelere ilişkin tutarların raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi (bakınız: Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).

(e) Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ya da hilelerin ortaya çıkarılması.

### **Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar**

32.6. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

32.7. Aşağıda yer alan olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilmiştir:

Yatırımların piyasa değerlerinde, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında meydana gelen düşüşler. Piyasa değerlerinde meydana gelen düşüşler genelde, yatırımların raporlama dönemi sonundaki durumu ile ilgili olmayıp, daha sonra ortaya çıkan bir durumu yansıtır. Dolayısı ile, yatırımlara ilişkin olarak finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş olan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Benzer şekilde, yatırımlara ilişkin raporlama dönemi sonu itibari ile açıklanan tutarlar da güncellenmez. Ancak paragraf 32.10 uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekli olabilir.

Raporlama tarihinden sonra fakat finansal tabloların yayımlanmasından önce, davanın lehte sonuçlanması neticesinde bir alacağın doğması. Bu tutar, raporlama tarihinde bir koşullu varlık olabilir (bakınız: paragraph 21.13) ve paragraf 21.16 uyarınca açıklama yapılmasını gerektirebilir. Bununla birlikte, raporlama tarihinden önce alacak tutarına ilişkin bir karar olmakla birlikte, söz konusu tutarın güvenilir bir

şekilde ölçülememesi dolayısı ile muhasebeleştirilmediği durumlarda, ilgili karar, düzeltme gerektiren bir olay oluşturabilir.

### **Temettüler**

32.8. Temettülerin, pay sahiplerine raporlama döneminden sonra ilan edildiği durumlarda, raporlama dönemi sonunda bu temettülere ilişkin herhangi bir borç muhasebeleştirilmez. Temettü tutarı, raporlama dönemi sonunda dağıtılmamış kârların ayrı bir unsuru olarak sunulabilir.

### **Açıklamalar**

#### **Finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih**

32.9. Finansal tabloların yayımı için onay verildiği tarih ile onayın kimin tarafından verildiğine ilişkin bilgiler açıklanır. İşletme sahiplerinin ya da diğer tarafların finansal tabloların yayımı sonrasında finansal tabloları değiştirme gücünün bulunduğu durumlarda, bu husus açıklanır.

#### **Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar**

32.10. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların her bir sınıfı için aşağıdaki bilgiler açıklanır:

- a. Olayın niteliği ve
- b. Olayın tahmini finansal etkisi ya da böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama.

32.11. Aşağıda yer alan olaylar, dipnotlarda açıklanması gereken raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilmiştir. Açıklamalar raporlama döneminden sonra fakat finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihten önce öğrenilen bilgileri yansıtır:

- a. Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması ya da önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi.
- b. Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması.

- c. Önemli miktarda varlık alımları, elden çıkarmaları ya da elden çıkarma planları ya da önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması.
- d. Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması.
- e. Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması ya da uygulanmaya başlanması.
- f. Borçlanma araçlarının ya da özkaynağa dayalı finansal araçların ihraçları ve geri satın alımları.
- g. Varlık fiyatlarında ya da döviz kurlarında normal olmayan büyüklükte değişikliklerin meydana gelmesi.
- h. Dönem ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları üzerinde önemli bir etki doğuracak şekilde vergi oranlarının değişmesi, yeni bir vergi kanunun çıkarılması ya da yeni bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması.
- i. Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere girilmesi ya da önemli koşullu borçların doğması.
- j. Tamamen raporlama dönemi sonrasında meydana gelen olayların sonucunda önemli bir davanın başlaması.

**EK 3:**

**SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI  
HAKKINDA TEBLİĞ, BİLANÇO TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN  
OLAYLAR<sup>179</sup>**

**Tebliğ**

**Sermaye Piyasası Kurulundan:  
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim  
Standartları Hakkında Tebliğ  
(Seri: X, No: 22)**

**YİRMIÜÇÜNCÜ KISIM**

**Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar**

**Amaç**

MADDE 1 - (1) Bu Kısımın amacı, bağımsız denetçinin ve işletmenin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin sorumlulukları ile ilgili ilke, usul ve esasları belirlemektir.

**Kapsam**

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların bağımsız denetimine ve bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin bağımsız denetçinin ve işletme yönetiminin sorumluluklarına ilişkin hükümleri içerir.

**Tanımlar**

MADDE 3 - (1) Bu kısımda geçen;

---

<sup>179</sup> <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> (Erişim Tarihi 28.10.2010).

a) **Bağımsız denetim raporu tarihi:** Bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarını elde ettiği tarihten önce olmamak koşuluyla, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin raporu için belirleyerek verdiği tarihi,

b) **Bilanço tarihi:** Bağımsız denetime tabi finansal tabloların kapsadığı dönemin son gününü (bilançonun düzenlendiği tarihi),

c) **Bilanço tarihinden sonraki olaylar:** Bilanço tarihi ve bağımsız denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan hususları,

ç) **Finansal tabloların onaylandığı tarih:** İşletmenin yetkili organlarının finansal tabloların dipnotlar da dahil olmak üzere tam set olarak hazırladığını ve bu finansal tablolara ilişkin sorumlulukları üstlendiğini beyan ettiği tarihi,

d) **Finansal tabloların yayımlanma tarihi:** Bağımsız denetim raporu ve bağımsız denetime tabi tutulan finansal tabloların üçüncü kişilerin bilgisine sunulduğu tarihi ifade eder.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### **Bağımsız Denetim Raporu Tarihine Kadar Gerçekleşen Olaylar**

#### **Bilanço tarihinden sonraki olayların bağımsız denetimi**

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablolar ve bağımsız denetim raporu üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur.

(2) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan ve finansal tablolarda açıklama ya da düzeltme gerektirebilecek tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini uygular. Bu teknikler, bilanço tarihindeki hesap bakiyelerine dair bağımsız denetim kanıtı elde etmek için bilanço tarihinden sonra gerçekleşen belirli işlemlere uygulanabilen rutin bağımsız denetim tekniklerine ek olarak yapılır. Ancak, bağımsız

denetçinin önceden uyguladığı bağımsız denetim tekniklerinin tatmin edici sonuçlar sağladığı tüm hususlarla ilgili olarak sürekli inceleme yapması gerekmeyebilir.

### **Bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulanacak bağımsız denetim teknikleri**

MADDE 5 - (1) Finansal tablolarda düzeltme ya da açıklama gerektiren olayların tespit edilmesine dair bağımsız denetim teknikleri, bağımsız denetim raporu tarihine mümkün olan en yakın tarihe kadar gerçekleştirilir ve genelde aşağıdaki hususları içerir:

a) Bilanço tarihinden sonraki olayların tespitini sağlamaya yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan yöntemlerin incelenmesi,

b) Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen genel kurul, yönetim kurulu, denetim komitesi ve icra komitesine ait toplantı tutanaklarının okunması, toplantılarda tartışılan ancak tutanağı henüz hazırlanmamış konuların soruşturulması,

c) İşletmeye ait en son ara dönem finansal tabloları ile gerekli ve uygun olduğu takdirde, bütçe, nakit akımları ve diğer ilgili işletme yönetiminin raporlarının okunması,

ç) İşletmenin avukatları ile dava ve iddialarla ilgili yapılan soruşturmalar ya da daha önce yapılan yazılı ve sözlü soruşturmaların genişletilmesi,

d) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olay olup olmadığına dair işletme yönetiminden bilgi talep edilmesi. İşletme yönetiminden bilgi talep edilecek konulara ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- 1) İlk verilere ya da nihai olmayan verilere dayanılarak muhasebeleştirilmiş kalemlerin cari durumu,
- 2) Yeni teminatların, kredilerin, garantilerin olup olmadığı,
- 3) Varlık satışları ya da satış planları olup olmadığı,

- 4) Yeni hisse senedi ya da borç senedi ihracı yapıp yapılmadığı ya da planlanıp planlanmadığı ile birleşme ya da tasfiye ile sonuçlanacak bir anlaşma olup olmadığı ya da planlanıp planlanmadığı,
- 5) Devlet tarafından el konulan ya da yangın ya da sel gibi nedenlerle yok olan herhangi bir varlık olup olmadığı,
- 6) Risk alanları ve şarta bağlı durumlarla ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı,
- 7) Olağandışı herhangi bir düzeltme kaydı verilip verilmediği,
- 8) İşletmenin sürekliliği kavramı gibi finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda bağımsız denetçiyi şüpheyeye düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ya da gerçekleşme ihtimalinin olup olmadığı.

#### **Diğer bağımsız denetçilerin çalışmalarının gözden geçirilmesi**

MADDE 6 - (1) Şube, ofis ya da bağlı ortaklık gibi bir bölümün başka bir bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulması durumunda, bağımsız denetçi diğer bağımsız denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin yöntemlerini göz önünde bulundurur ve bağımsız denetim raporunun planlanan tarihini diğer bağımsız denetçiye bildirir.

#### **Finansal tabloları önemli derecede etkileyecek olayların farkına varılması**

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi finansal tabloları önemli ölçüde etkileyecek olayların farkına vardığında, bu olayların finansal tablolara gerektiği şekilde yansıtılarak, açıklanıp açıklanmadığını göz önünde bulundurur.



## İKİNCİ BÖLÜM

### **Bağımsız Denetim Raporu Tarihinden Sonra Ancak Finansal Tabloların Yayım Tarihinden Önce Ortaya Çıkan Olaylar**

#### **Rapor tarihinden sonra ortaya çıkan olayların açıklanmasında sorumluluk**

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir soruşturma yapma ya da bağımsız denetim teknikleri uygulama sorumluluğu yoktur. Bağımsız denetim raporu tarihinden finansal tabloların yayımlanacağı zamana kadar geçen sürede finansal tabloları etkileyebilecek hususlardan bağımsız denetçinin haberdar edilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır.

#### **Bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan olayların değerlendirilmesi**

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ancak, finansal tabloların yayımlanmasından önce finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek bir hususu fark etmesi durumunda, finansal tablolarda herhangi bir değişikliğe ihtiyaç olup olmadığını gözden geçirerek konuyu işletme yönetimi ile de görüşür ve gerekli işlemleri yapar.

#### **Finansal tablolarda gerekli düzeltmelerin yapılması durumunda bağımsız denetim**

MADDE 10 - (1) İşletme yönetiminin finansal tabloları değiştirdiği durumlarda, bağımsız denetçi gerekli bağımsız denetim tekniklerini kullanarak işletme yönetimine değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir rapor sunar. Yeni bağımsız denetim raporuna, değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten daha önceki bir tarih verilemez ve buna bağlı olarak, Tebliğin bu Kısmının “Bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulanacak bağımsız denetim teknikleri” başlıklı maddesinde belirtilen bağımsız denetim teknikleri yeni bağımsız denetim raporu tarihine kadar uygulanır.

### **Finansal tablolarda gerekli düzeltmelerin yapılmaması**

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçinin değiştirilmesine gerek görmesine karşın işletme yönetiminin finansal tabloları değiştirmedeği ve bağımsız denetim raporunun işletmeye henüz teslim edilmemiş olduğu durumlarda, bağımsız denetçi şartlı ya da olumsuz görüş bildirir.

(2) Bağımsız denetçinin değiştirilmesine gerek görmesine karşın işletme yönetiminin finansal tabloları değiştirmedeği ve bağımsız denetim raporunun işletmeye teslim edilmiş olduğu durumunda, bağımsız denetçi, finansal tabloların ve bağımsız denetim raporunun kamuya açıklanmaması için işletme yönetiminden en üst seviyede sorumlu kişiyi yazılı olarak uyarır. Finansal tablolar ve bağımsız denetim raporu, bu uyarıya karşın açıklanırsa, bağımsız denetçi, Kurul ve ilgili borsaya konu hakkında ivedilikle bilgi vermek sureti ile gerekli önlemleri alır.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **Finansal Tablolar Yayınılandıktan Sonra Ortaya Çıkan Hususlar ve Sermaye Piyasası Araçlarının Halka Arzı**

#### **Finansal tablolar yayınılandıktan sonra bağımsız denetçinin sorumluluğu**

MADDE 12 - (1) Finansal tablolar yayınılandıktan sonra, bağımsız denetçinin finansal tablolarla ilgili herhangi bir soruşturma yapma yükümlülüğu yoktur.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablolar yayınılandıktan sonra, bağımsız denetim raporu tarihinde mevcut olan ve o tarihte bilinseydi bağımsız denetçinin raporu gözden geçirip değiştirmesini gerektirebilecek bir hususu fark etmesi durumunda, finansal tabloların değiştirilmesi gerekip gerekmediğini gözden geçirir, konuyu işletme yönetimi ile tartışır ve duruma uygun önlemleri alır.

(3) İşletme yönetiminin finansal tabloları gözden geçirip değiştirmesi durumunda, bağımsız denetçi duruma uygun bağımsız denetim tekniklerini uygular, daha önce yayımlanmış finansal tabloları ve bağımsız denetim raporunu alan kişilerin

durumdan haberdar edilmesine yönelik işletme yönetiminin aldığı önlemleri inceler ve değiştirilmiş finansal tablolar üzerine yeni bir rapor hazırlar.

(4) Yeni bağımsız denetim raporu, ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlar paragrafını içerir, bu paragrafta daha önceden yayımlanmış finansal tablolar ve bağımsız denetim raporundaki değişikliklerin nedenlerinin daha detaylı olarak anlatıldığı rapor notuna atıfta bulunulur. Yeni bağımsız denetim raporunun tarihi düzeltilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten daha önceki bir tarih olamaz ve buna bağlı olarak önceki maddelerde belirtilen bağımsız denetim teknikleri yeni bağımsız denetim raporu tarihine kadar uygulanır.

(5) İşletme yönetimi, daha önce yayımlanmış finansal tabloları ve bağımsız denetim raporunu alan kişileri konuyla ilgili bilgilendirmek için gerekli önlemleri almaz ve bağımsız denetçinin finansal tabloların değiştirilmesini gerekli görmesine karşın finansal tabloları değiştirmezse, bağımsız denetçi işletme yönetiminde en üst seviyede sorumlu kişiyi bağımsız denetim raporuna itimat edilmemesi için gerekli önlemleri alacağına dair uyarır.

#### **Yeni bağımsız denetim raporu düzenlenmesini gerektirmeyen durumlar**

MADDE 13 - (1) İzleyen döneme ait finansal tabloların yayımlanmasının çok yakın olduğu ve yeterli açıklamaların yeni finansal tablolarda yapılacağı durumda, finansal tabloları değiştirerek yeni bir bağımsız denetim raporu yayımlamak gerekli olmayabilir.

#### **Sermaye piyasası araçlarının halka arzı**

MADDE 14 - (1) Sermaye piyasası araçlarının halka arzında, bağımsız denetçinin halka arz tarihine kadar ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulaması gerekebilir. Bu teknikler, Tebliğin bu Kısımının “Bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulanacak bağımsız denetim teknikleri” başlıklı maddesinde belirtilen bağımsız denetim tekniklerinin halka arz tarihine kadar uygulanmasını ve izah namede yer alan bilgilerin bağımsız denetçi tarafından, bağımsız denetimi yapılan finansal bilgilerle tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesini içerir.

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

- Akbulut Özerhan Yıldız ve Yanık Serap, **IAS / IFRS İle Uyumlu TMS / TFRS**, Türmob Yayınları 2010.
- Akdoğan Nalan ve Sevilengül Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 1997.
- Akgül Ataman Başak ve Akay Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul Türkmen Kitabevi, 2004.
- Bayazıtlı Ercan, Çelik Orhan ve Üstündağ Saim, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Siyasal Kitabevi, 2006.
- Cemalcılar Özgül ve Erdoğan Nurten, **Genel Muhasebe**, Beta Yayınları, 4. Baskı, İstanbul 1997.
- Erdamar Cengiz ve Basık Orhon, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Yayınları, İstanbul, 2003.
- Gençoğlu Gücenme Ümit, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.
- Gökçen Gürbüz, Akgül Ataman Başak ve Çakıcı Cemal, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2006.
- Greuning Hennie Van, **International Financial Reporting Standards : A Practical Guide**, World Bank, 2001.
- Kızıl Ahmet, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, 1. Baskı, 2006.
- Küçüksavaş Nihat, **Finansal Muhasebe**, Kare Yayınları, 10. Baskı, 2005.
- Örten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Gazi Kitabevi, 2007.
- Sağlam Necdet, Şengel Salim ve Öztürk Bünyamin, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- Ünkaya Gülümser ve Aslan Sinan, **Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2009.

Yağmurlu Duran, **Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları**, Alfa Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 1994.

### ***Sürekli Yayınlar***

Akdoğan Nalan, **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Mali Çözüm Dergisi, S.80, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, 2007.

Arpacı Ömer Altar, **Tahakkuk ve Dönemsellik İlkeleri**, Mali Çözüm Dergisi, S.92, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, 2009.

Aysan Mustafa, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum, Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.34, Nisan 2007.

Bayrı Osman, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi**, Mali Çözüm Dergisi, S.98, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, 2010.

Dönmez Adnan, **Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi**, Mali Çözüm Dergisi, S.99, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, 2010.

Erdoğan Murat ve Dinç Engin, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.43, Temmuz 2009.

Pamukçu Fatma ve Pamukçu Nevzat, **Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkileri**, Mali Çözüm Dergisi, S.91, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, 2009.

Sümer Haluk ve Erer Mert, **Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, S.11, Mart 2009.

Tokay Hüseyin Semih ve Deran Ali, **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri**, Mali Çözüm Dergisi, S.90, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, 2008.

Yalkın Koç Yüksel, **Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S.5, Ekim 2001.

Yardımcıoğlu Mahmut, **Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi**, Mali Çözüm Dergisi, S. 90, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, 2008.

## *İnternet Kaynakları*

- Arslan Edoğan, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Yaklaşım Dergisi, S.59, Mayıs 1993.  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/19930559.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/19930559.htm) (Erişim Tarihi: 28.10.2010)
- Ayboğa Hanifi, Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bilançonun Oluşum Süreci, [archive.ismmmo.org.tr/.../05%20-%2055%20HANIFI%20AYBOGA.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/.../05%20-%2055%20HANIFI%20AYBOGA.doc) (Erişim Tarihi: 28.10.2010)
- Bostancı Serpil, Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,  
[http://www.muhasestandartlari.com/UFRS\\_mali\\_tablo\\_dipnotlar.pdf](http://www.muhasestandartlari.com/UFRS_mali_tablo_dipnotlar.pdf)  
(Erişim Tarihi: 28.10.2010)
- Çolak Mustafa, Muhasebe Standartları Kurulu, Görevleri, Denetimi ve İlişkili Düzenlemeler, Yaklaşım Dergisi, S.144, Aralık 2004.  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004125030.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004125030.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010)
- Ekinci Abdullah, Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerleme Ölçüleri, Muhasebenet, (05.01.2010)  
[http://www.muhasestandartlari.com/makale\\_abdullah%20ekinci\\_smmm\\_vuk%20da%20değerleme%20olculeri.html](http://www.muhasestandartlari.com/makale_abdullah%20ekinci_smmm_vuk%20da%20değerleme%20olculeri.html) (Erişim Tarihi: 01.04.2011)
- Güner Fatih, Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım Dergisi, S.61, Ağustos 2008.  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080812628.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080812628.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010)
- IASB. [www.iasb.org](http://www.iasb.org) (Erişim Tarihi: 22.09.2010)
- Kahraman Orhan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri,  
<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=97&ad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:92%20MART%20-%20NİSAN%202009> (Erişim Tarihi: 01.04.2011)
- KAP. <http://www.kap.gov.tr/yay/ek/index.aspx> (Erişim Tarihi: 30.12.2011)
- Karapınar Aydın ve Zaif Figen, Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve Standart Taslağının Getirdikleri, Yaklaşım Dergisi, S.36, Temmuz 2006.  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006078282.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006078282.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010)
- Price Waterhouse Coopers, UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Uygulama Örneği,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2010%20Raporlama%20D%C3%B6neminden%20Sonraki%20Olaylar.pdf>  
(Erişim Tarihi: 28.10.2010)

Sayar Zafer, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış: Standartların Gruplandırılması,  
[http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/MAKALE\\_STANDARTLARIN\\_GRUPLANDIRILMASI.pdf](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/MAKALE_STANDARTLARIN_GRUPLANDIRILMASI.pdf) (Erişim Tarihi: 28.10.2010)

Sönmez Feriştah, Ara Dönem Mali Tablolar, Yaklaşım Dergisi, S.16, Kasım 2004.  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004114972.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114972.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010)

Sönmez Feriştah, Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler (25 No.lu SPK Tebliği'nin Birinci Kısmıyla Desteklenmiş Olarak), Yaklaşım Dergisi, S.21, Nisan 2005.  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005046463.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046463.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010)

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> (Erişim Tarihi 28.10.2010)

[http://www.tmsk.org.tr/tms\\_seti/TMSTFRS2010ktp/TMS/TMS10.doc](http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TMSTFRS2010ktp/TMS/TMS10.doc) (Erişim Tarihi

[http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI\\_TFRS.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI_TFRS.pdf) (Erişim Tarihi 28.10.2010)

<http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/Finansal%20Raporlamaya%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20C3%87er%C3%A7eve.pdf> (Erişim Tarihi: 22.09.2010)

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12&Itemid=59](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59) (Erişim Tarihi: 28.10.2010)

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) (Erişim Tarihi 28 Ekim 2010)

<http://www.tmsk.org.tr/> (Erişim Tarihi: 28.10.2010)

Toroslu Vefa M., Dünya'da ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Yaklaşım Dergisi, S.197, Mayıs 2009.  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090514470.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514470.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010)

Türkot Mustafa, Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar, Yaklaşım Dergisi, S.148, Nisan 2005.  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005046448.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046448.htm) (Erişim Tarihi: 20.10.2010)

Yalkın Koç Yüksel, Demir Volkan ve Demir Defne, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, [www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYEDE%20ULUSLARARASI%20FINANSAL%20RAPORLAMA%20STANDARTLARI%20\(UFRS\)%20UYGULAMALARINA%20GECISTE%20KARSILASILAN%20SORUNLAR%20VE%20COZUM%20ONERILERI](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYEDE%20ULUSLARARASI%20FINANSAL%20RAPORLAMA%20STANDARTLARI%20(UFRS)%20UYGULAMALARINA%20GECISTE%20KARSILASILAN%20SORUNLAR%20VE%20COZUM%20ONERILERI) (Erişim Tarihi: 28.10.2010)

### ***Diğer Yayınlar***

Bayda Şehmus, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Bir Uygulama” (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010).

Buyruk Ayşenur, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama standartları Açısından İşletme Birleşmeleri” (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005).

Karakaya Mevlüt, “Kobilerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Bildiriler Kitabı, Antalya, 03-07 Mart 2010.

Kuzu Satiye, “Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması” (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010)

Özden Burcu, “Bölgelere Göre Raporlama Standartları ve Bir uygulama” (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009).

Tire Hilal, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması” (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010).