



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Raziye AKSU ÖZKAN

FİNANSAL TABLOLARIN TUTULMASI VE HUKUKSAL SONUÇLARI

Özel Hukuk Anabilim Dalı
Doktora Tezi

Antalya, 2019



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Raziye AKSU ÖZKAN

FİNANSAL TABLOLARIN TUTULMASI VE HUKUKSAL SONUÇLARI

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Murat Türe

Özel Hukuk Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Antalya, 2019

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Raziye Aksu Özkan'ın bu çalışması, jürimiz tarafından Özel Hukuk Anabilim Dalı Doktora Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Mehmet Helvacı

Üye (Danışmanı) : Dr. Öğr. Üyesi Murat Türe

Üye : Prof. Dr. Serap Helvacı

Üye : Prof. Dr. Mustafa Erdem Can

Üye : Prof. Dr. Hakan Er

Tez Başlığı:

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Tez Savunma Tarihi : .../.../20...

Mezuniyet Tarihi : 20/06/2019

Prof. Dr. İhsan BULUT
Müdür

AKADEMİK BEYAN

Doktora Tezi olarak sunduğum “Finansal Tabloların Tutulması ve Hukuksal Sonuçları” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımca yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

İmza

Raziye AKSU ÖZKAN





T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	Raziye Aksu Özkan
Öğrenci Numarası	20145226005
Enstitü Ana Bilim Dalı	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Programı	Doktora
Programın Türü	() Tezli Yüksek Lisans (X) Doktora () Tezsiz Yüksek Lisans
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Dr. Öğr. Üyesi Murat Türe
Tez Başlığı	Finansal Tabloların Tutulması ve Hukuksal Sonuçları
Turnitin Ödev Numarası	1142865077

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 420 sayfalık kısmına ilişkin olarak,/...../..... tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç %5....

alıntılar dahil %6.... 'tür.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdeler sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

...../...../.....

(imzası)

Danışmanın Unvanı-Adı-Soyadı

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	Xii
KISALTMALAR LİSTESİ	Xiii
ÖZET	ii
SUMMARY	iv
TEŞEKKÜR.....	vi
ÖNSÖZ	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN TARİHÇESİ VE TABLO KULLANICILARI

1.1. Genel Olarak.....	4
1.2. Finansal Tabloların Tarihçesi	4
1.2.1. Dünyada Finansal Tabloların Gelişimi.....	5
1.2.1.1. XV. Yüzyıl	5
1.2.1.2. XVI. Yüzyıl	6
1.2.1.3. XVII. ve XVIII. Yüzyıl	7
1.2.1.4. XIX. Yüzyıl	10
1.2.1.5. XX. Yüzyıl ve Günümüz	11
1.2.1.5.1. Genel Olarak	11
1.2.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri	12
1.2.1.5.3. İngiltere	14
1.2.1.5.4. Almanya.....	16
1.2.1.5.5. Avrupa Birliği	17
1.2.1.5.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.....	20
1.2.2. Osmanlı'da Finansal Tabloların Gelişimi	22
1.2.3. Türkiye'de Finansal Tabloların Gelişimi	23
1.2.3.1. Genel Olarak.....	23
1.2.3.2. 1923-1955 Yılları Arasında.....	24
1.2.3.3. 1956-2011 Yılları Arasında	26
1.2.4. 2011 Yılı Sonrasında	28

1.3.	Finansal Tablo Kullanıcıları	30
1.3.1.	Genel Olarak.....	30
1.3.2.	Ortaklar	30
1.3.3.	Yöneticiler	31
1.3.4.	Çalışanlar	31
1.3.5.	Alıcılar ve Satıcılar	32
1.3.6.	Şirket Alacaklıları ve Özellikle Kredi Kurumları.....	32
1.3.7.	Devlet	33
1.3.8.	Potansiyel Yatırımcılar	33

İKİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ

2.1.	Genel Olarak.....	34
2.2.	Finansal Tabloları Düzenlemekle Yükümlü Olanlar.....	34
2.2.1.	Genel Olarak.....	34
2.2.2.	TMS/TFRS'yi Uygulamak Zorunda Olanlar.....	38
2.2.2.1.	TMS/TFRS Kavramı	38
2.2.2.2.	Uygulamak Zorunda Olanlar	40
2.2.3.	TMS/TFRS'yi Uygulamak Zorunda Olmayanlar	41
2.2.3.1.	TMS/TFRS'yi İhtiyari Olarak Uygulayabilecek Olanlar	41
2.2.3.2.	BOBİ FRS'ye Tabi Olanlar	41
2.2.3.2.1.	Genel Olarak	41
2.2.3.2.2.	Bağımsız Denetime Tabi Olanlar	43
2.2.3.2.2.1.	I Sayılı Ekli Listede Yer Alanlar	46
2.2.3.2.2.2.	Sermaye Piyasası Araçları Borsada İşlem Görmeyen Şirketler.....	47
2.2.3.2.2.3.	II Sayılı Ekli Listede Yer Alanlar	47
2.2.3.2.2.4.	Genel Ölçüte Tabi Olanlar	48
2.2.3.3.	MSUGT'ye Tabi Olanlar.....	48
2.3.	Finansal Tablolara Uygulanacak Mevzuatlar Arasındaki İlişki	48
2.4.	Finansal Tablolar Düzenlenirken Uyulacak İlkeler.....	52
2.4.1.	Genel Olarak.....	52
2.4.2.	TMS/TFRS Bakımından Uyulacak İlkeler	52
2.4.2.1.	Gerçeğe Uygun Sunum.....	53

2.4.2.1.1.	Kavram ve Gereklilikleri	53
2.4.2.1.1.1.	Genel Olarak	53
2.4.2.1.1.2.	Özel Olarak Muhasebe Politikalarının Açıklanması	57
2.4.2.1.2.	Dürüst Resim İlkesi ile Karşılaştırılması	59
2.4.2.2.	İşletmenin Sürekliliği	64
2.4.2.3.	Raporlama Sıklığı	70
2.4.2.4.	Para ile Ölçülme	72
2.4.2.4.1.	Genel Olarak	72
2.4.2.4.2.	Ölçüm Esasları	76
2.4.2.4.2.1.	Tarihi Maliyet	77
2.4.2.4.2.2.	Cari Değer	79
2.4.2.4.2.2.1.	Gerçeğe Uygun Değer	79
2.4.2.4.2.2.2.	Kullanım Değeri ve İfa Değeri	82
2.4.2.4.2.2.3.	Cari Maliyet	83
2.4.2.4.3.	TMS/TFRS ile VUK'un Karşılaştırması	84
2.4.2.5.	Muhasebenin Tahakkuk İlkesi	85
2.4.2.6.	Önemlilik ve Birleştirme İlkesi	88
2.4.2.7.	Sunuluşun Tutarlılığı	88
2.4.2.8.	Netleştirme/Mahsup Etme İlkesi	89
2.4.2.9.	Karşılaştırılmalı Bilgi	90
2.4.2.10.	İhtiyatlılık	90
2.4.3.	TTK'da Yer Alan İlkeler	94
2.4.3.1.	Genel Olarak	94
2.4.3.2.	Tamlık İlkesi ve Mahsup Yasağı	95
2.4.3.3.	Karşılık Ayrılması	96
2.4.3.4.	Dönem Ayırıcı Hesaplar	96
2.4.3.5.	Sorumluluk İlişkileri	97
2.5.	Finansal Tablolara Aktarılacak Bilginin Nitelikleri	98
2.5.1.	Genel Olarak	98
2.5.2.	Temel Niteliksel Özellikler	98
2.5.2.1.	İhtiyaca Uygunluk	98
2.5.2.2.	Gerçeğe Uygun Sunum	99
2.5.3.	Destekleyici Niteliksel Özellikler	101
2.5.3.1.	Karşılaştırılabilirlik	102

2.5.3.2.	Doğrulanabilirlik	102
2.5.3.3.	Zamanında Sunum	103
2.5.3.4.	Anlaşılabilirlik	103
2.6.	Muhasebeleştirme Süreci	103
2.6.1.	Genel Olarak	103
2.6.2.	Hesap Kavramı	104
2.6.3.	Kuruluş veya Açılış Bilançosunun Düzenlenmesi	106
2.6.3.1.	Dönem Başı Envanterinin Düzenlenmesi	106
2.6.3.2.	Dönem Başı Envanterinden Dönem Başı Açılış ve Kuruluş Bilançosunun Düzenlenmesi	107
2.6.4.	Yevmiye Defterine Kayıt	108
2.6.5.	Defter’i Kebire Kayıt	109
2.6.6.	Aylık Mizan Düzenlenmesi	110
2.6.7.	Dönem Sonu Envanter İşlemlerinin Yapılması	111
2.6.8.	Kesin Mizanın Düzenlenmesi	111
2.6.9.	Dönem Sonu Finansal Tabloların Düzenlenmesi	111
2.6.9.1.	Konsolide Finansal Tablolar	112
2.6.9.1.1.	Genel Olarak	112
2.6.9.1.2.	Konsolide Finansal Tablo Hazırlamakla Yükümlü Olanlar	114
2.6.9.1.3.	Hazırlanmasında Uyulacak İlkeler	116
2.6.9.2.	Bireysel Finansal Tablolar	118

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN ÇEŞİTLERİ

3.1.	Genel Olarak	121
3.2.	Bilanço	123
3.2.1.	Tanım	123
3.2.1.1.	Genel Olarak	123
3.2.1.2.	Ticari Bilanço – Mali Bilanço Ayrımı	125
3.2.2.	Bilançonun Şekli ve İçeriği	129
3.2.2.1.	Aktif Taraf/Varlıklar	135
3.2.2.1.1.	Varlık Kavramı	135
3.2.2.1.1.1.	Genel Olarak	135

3.2.2.1.1.2.	Ekonomik Kaynak Unsuru.....	135
3.2.2.1.1.3.	Kontrol Unsuru	139
3.2.2.1.2.	Dönen Varlık.....	140
3.2.2.1.2.1.	Nakit ve Nakit Benzerleri	143
3.2.2.1.2.2.	Finansal Yatırımlar	144
3.2.2.1.2.3.	Türev Araçlar	147
3.2.2.1.2.4.	Ticari Alacaklar	148
3.2.2.1.2.4.1.	Genel Olarak	148
3.2.2.1.2.4.2.	İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	150
3.2.2.1.2.5.	Diğer Alacaklar	152
3.2.2.1.2.6.	Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar	153
3.2.2.1.2.7.	Stoklar	153
3.2.2.1.2.8.	Canlı Varlıklar	154
3.2.2.1.2.9.	Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları.....	155
3.2.2.1.2.10.	Diğer Dönen Varlıklar	155
3.2.2.1.2.11.	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	155
3.2.2.1.3.	Duran Varlık	156
3.2.2.1.3.1.	Finansal Yatırımlar	156
3.2.2.1.3.2.	Türev Araçlar	157
3.2.2.1.3.3.	Ortaklıklardaki Yatırımlar	157
3.2.2.1.3.4.	Ticari Alacaklar-Diğer Alacaklar	157
3.2.2.1.3.5.	Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar	157
3.2.2.1.3.6.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	157
3.2.2.1.3.7.	Maddi Duran Varlıklar.....	158
3.2.2.1.3.8.	Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	160
3.2.2.1.3.8.1.	Şerefiye	160
3.2.2.1.3.8.2.	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	161
3.2.2.1.3.9.	Canlı Varlıklar	165
3.2.2.1.3.10.	Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları.....	165
3.2.2.1.3.11.	Diğer Duran Varlıklar	165
3.2.2.2.	Pasif Taraf/Yükümlülükler ve Özkaynak	166
3.2.2.2.1.	Genel Olarak	166

3.2.2.2.2. Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler.....	166
3.2.2.2.2.1. Yükümlülük Kavramı	166
3.2.2.2.2.1.1. Mükellefiyet.....	167
3.2.2.2.2.1.2. Bir Ekonomik Kaynağın Devri	168
3.2.2.2.2.1.3. Geçmiş Olaylar Sonucunda Oluşma	169
3.2.2.2.2.2. Kısa Vadeli Yükümlülükler	170
3.2.2.2.2.2.1. Finansal Yükümlülükler	171
3.2.2.2.2.2.2. Türev Araçlardan Borçlar	173
3.2.2.2.2.2.3. Ticari Borçlar	173
3.2.2.2.2.2.4. Diğer Borçlar	174
3.2.2.2.2.2.5. Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler.....	174
3.2.2.2.2.2.6. Alınan Avanslar	175
3.2.2.2.2.2.7. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	175
3.2.2.2.2.2.8. Borç ve Gider Karşılıkları.....	175
3.2.2.2.2.2.8.1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları.....	175
3.2.2.2.2.2.8.2. Kısa Vadeli Karşılıklar	176
3.2.2.2.2.2.8.2.1. Karşılık Kavramı.....	176
3.2.2.2.2.2.8.2.2. Kısa Vadeli Olarak Muhasebeleştirilebilecekler	181
3.2.2.2.2.2.8.2.3. VUK ile Karşılaştırılması	182
3.2.2.2.2.2.9. Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları	184
3.2.2.2.2.2.10. Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	184
3.2.2.2.2.2.11. Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler.....	184
3.2.2.2.2.3. Uzun Vadeli Yükümlülükler.....	184
3.2.2.2.3. Özkaynak	185
3.2.2.2.3.1. Ödenmiş Sermaye	186
3.2.2.2.3.2. Sermaye Katkıları	187
3.2.2.2.3.2.1. Genel Olarak	187
3.2.2.2.3.2.2. Geri Alınmış Paylar	187
3.2.2.2.3.3. Sermaye Yedekleri.....	189
3.2.2.2.3.4. Kar Yedekleri ve Fonlar	191
3.2.2.2.3.4.1. Kardan Ayrılmış Kanuni Yedekler	192

3.2.2.2.3.4.1.1.	Genel Olarak	192
3.2.2.2.3.4.1.2.	Birinci Tertip Kanuni Yedek Akçe	195
3.2.2.2.3.4.1.3.	İkinci Tertip Kanuni Yedek Akçe.....	206
3.2.2.2.3.4.2.	Statü Yedekleri	210
3.2.2.2.3.4.3.	Olağanüstü Yedekler.....	212
3.2.2.2.3.4.4.	Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler.....	214
3.2.2.2.3.4.5.	Fonlar	215
3.2.2.2.3.5.	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	216
3.2.2.2.3.6.	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	217
3.2.2.2.3.7.	Geçmiş Yıllar Karları.....	217
3.2.2.2.3.8.	Geçmiş Yıllar Zararları	219
3.2.2.2.3.9.	Dönem Net Karı/Zararı	219
3.3.	Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu.....	220
3.3.1.	Genel Olarak.....	220
3.3.2.	Kar veya Zarar Kısmı	226
3.3.2.1.	Brüt Satış Hasılatı.....	226
3.3.2.1.1.	Genel Olarak	226
3.3.2.1.2.	Satış Hasılatından Yapılan İndirimler.....	227
3.3.2.1.3.	Satışların Maliyetleri.....	227
3.3.2.2.	Esas Faaliyet Dönem Giderleri.....	228
3.3.2.3.	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar ile Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar	228
3.3.2.3.1.	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar	229
3.3.2.3.2.	Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar	229
3.3.2.4.	Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar ile Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar.....	229
3.3.2.4.1.	Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar	229
3.3.2.4.2.	Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar	229
3.3.2.5.	Finansal Gelirler	230
3.3.2.6.	Finansal Giderler	230
3.3.2.7.	Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları ile Gider ve Zararları	230
3.3.2.8.	Dönem Net Karı ve Zararı	231

3.3.2.8.1.	Dönem Karı veya Zararı Hesabı	231
3.3.2.8.2.	Dönem Karı Kanuni Vergi Gideri Hesabı	231
3.3.2.8.3.	Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı	234
3.3.3.	Diğer Kapsamlı Gelir Kısmı.....	235
3.3.3.1.	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)	235
3.3.3.2.	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler).....	237
3.3.4.	Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun Bilanço ile İlişkisi	239
3.4.	Özkaynak Değişim Tablosu	240
3.4.1.	Kavram ve İçerik	240
3.4.2.	Özkaynak Değişim Tablosunun Bilanço ile İlişkisi	241
3.5.	Nakit Akış Tablosu.....	241
3.5.1.	Kavram ve İçerik	241
3.5.2.	Nakit Akış Tablosunun Bilanço ve Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu ile İlişkisi	243

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN TUTULMASININ HUKUKİ SONUÇLARI

4.1.	Genel Olarak.....	245
4.2.	Yönetim Kurulu Açısından.....	245
4.2.1.	Genel Olarak.....	245
4.2.2.	Finansal Tabloları Hazırlama Görevi	246
4.2.3.	Faaliyet Raporu Düzenleme Yükümü	251
4.2.3.1.	Genel Olarak.....	251
4.2.3.2.	Faaliyet Raporunun Hazırlanması	252
4.2.3.2.1.	Görevin Niteliği	252
4.2.3.2.2.	Faaliyet Raporunun Kapsamı.....	253
4.2.3.2.2.1.	Genel Olarak	253
4.2.3.2.2.2.	TTK'ya Tabi Anonim Şirketler Açısından	254
4.2.3.2.2.2.1.	Genel Bilgiler.....	254
4.2.3.2.2.2.2.	Yönetim Organı ile Üst Düzey Yöneticilere Sağlanan Mali Haklar	257

4.2.3.2.2.2.3.	Şirketin Araştırma ve Geliştirme Çalışmaları Bölümü.....	258
4.2.3.2.2.2.4.	Şirketin Faaliyetlerine İlişkin Önemli Gelişmeler	259
4.2.3.2.2.2.5.	Finansal Durum.....	262
4.2.3.2.2.2.6.	Riskler ve Yönetim Organının Buna İlişkin Değerlendirmesi	263
4.2.3.2.2.2.7.	Diğer Hususlar	264
4.2.3.2.2.2.8.	Şirketler Topluluğu	265
4.2.3.2.2.2.8.1.	Genel Olarak	265
4.2.3.2.2.2.8.2.	Hakim Şirket Açısından.....	265
4.2.3.2.2.2.8.3.	Bağlı Şirket Açısından	267
4.2.3.2.2.3.	Borsa Şirketleri Açısından	268
4.2.4.	Finansal Tabloların ve Faaliyet Raporunun Denetçiye İbraz Yükümü	271
4.2.5.	Finansal Tabloların ve Faaliyet Raporunun Genel Kurula Sunulması	274
4.3.	Denetim Açısından	274
4.3.1.	Genel Olarak.....	274
4.3.2.	Denetleme Görevi.....	274
4.3.2.1.	Denetimin Ön Şartları.....	277
4.3.2.2.	Denetimin Konusu ve Kapsamı	279
4.3.2.2.1.	Genel Olarak	279
4.3.2.2.2.	Finansal Tabloların Denetimi	281
4.3.2.2.3.	Faaliyet Raporunun Denetimi	288
4.3.2.2.4.	Değişiklik Yapılan Finansal Tabloların ve Faaliyet Raporunun Denetimi	289
4.3.2.3.	Denetimin Zamanı	291
4.3.2.4.	Denetimin Sonucu	292
4.3.2.4.1.	Genel Olarak	292
4.3.2.4.2.	Denetim Raporu	293
4.3.2.4.2.1.	Genel Olarak	293
4.3.2.4.2.2.	Şekil ve İçerik	294
4.3.2.4.2.3.	Görüş Yazıları	299
4.3.2.4.2.3.1.	Olumlu Görüş	301
4.3.2.4.2.3.2.	Sınırlı Olumlu Görüş	302
4.3.2.4.2.3.3.	Görüş Vermekten Kaçınma	305
4.3.2.4.2.3.4.	Olumsuz Görüş	307

4.3.2.5.	Denetlenmemenin Sonucu	310
4.3.3.	Genel Kurula Katılma ve Bilgi Verme	311
4.4.	Genel Kurul Açısından	312
4.4.1.	Genel Olarak	312
4.4.2.	Finansal Tablolara İlişkin Karar Alma	313
4.4.2.1.	Genel Olarak	313
4.4.2.2.	Bilançonun Onaylanması	314
4.4.2.2.1.	Genel Olarak	314
4.4.2.2.2.	Hukuki Sonuç Olarak İbra	314
4.4.2.2.2.1.	Genel Olarak	314
4.4.2.2.2.2.	İbranın Kapsamı	317
4.4.2.2.2.3.	İbranın Doğmadığı Durumlar	322
4.4.2.2.2.3.1.	Genel Olarak	322
4.4.2.2.2.3.2.	Aksine Kayıt Bulunması	322
4.4.2.2.2.3.3.	Bilançoda Bazı Hususların Hiç veya Gereği Gibi Gösterilmemiş Olması	322
4.4.2.2.2.3.4.	Bilançonun Gerçek Durumu Yansıtmaması ve Bu Hususta Bilinçli Hareket	324
4.4.2.2.2.3.5.	Denetçi Raporunun Olmaması	327
4.4.2.2.2.4.	İbranın Etkisi	327
4.4.2.3.	Toplantının Ertelenmesi	328
4.4.2.3.1.	Genel Olarak	328
4.4.2.3.2.	İlk Toplantı Açısından	329
4.4.2.3.2.1.	Hakkın Konusu	329
4.4.2.3.2.2.	Hakkın Kullanım Şekli ve Sonuçları	333
4.4.2.3.3.	İkinci Toplantı Açısından	337
4.4.3.	Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı	339
4.4.3.1.	Hakkın Hukuki Niteliği	339
4.4.3.2.	Hakkın Kapsamı ve İçeriği	340
4.4.3.2.1.	Bilgi Alma Hakkı	340
4.4.3.2.1.1.	Genel Olarak	340
4.4.3.2.1.2.	Genel Kurul Öncesinde	341
4.4.3.2.1.3.	Genel Kurulda	346
4.4.3.2.2.	İnceleme Hakkı	348

4.4.3.3. Hakkın Sınırı	349
4.4.3.4. Hakkın Dava Yoluyla Kullanımı.....	350
SONUÇ	352
KAYNAKÇA.....	360
ÖZGEÇMİŞ	393



TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1: Dönem Ayırıcı Hesaba İlişkin Yevmiye Kaydı	96
Tablo 2.2: Faize İlişkin Yevmiye Kaydı	97
Tablo 2.3: Aksu İşletmesi Açılış Bilançosu	107
Tablo 2.4: Yevmiye Defteri Kaydına İlişkin Tablo.....	108
Tablo 2.5: Yevmiye Defterine Yapılan Sonraki Kayıtlara İlişkin Tablo	109
Tablo 2.6: Yevmiye Defterinden Defter-i Kebire Aktarıma İlişkin Tablo.....	110
Tablo 3.1: Muhasebe Eşitliği Tablosu.....	130
Tablo 3.2: Hesap Tipi Bilanço.....	131
Tablo 3.3: Rapor Tipi Bilanço.....	131
Tablo 3.4: Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	223
Tablo 4.1: Bağımsız Denetçi Raporu	297

KISALTMALAR LİSTESİ

Abs.	Absatz		Görüş Verilmesi Standardı
ABD	Amerika Birleşik Devletleri	BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları Standardı
APOK	Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu		
Ar-ge	Araştırma ve Geliştirme		
Art.	Article		
A.Ş.	Anonim Şirket		
aşa.	Aşağıda	BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
b.	bend	BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BAM	Bölge Adliye Mahkemesi		
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu	Bkz./bkz.	Bakınız
BDEK	Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı	BK	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardı	c.	Cümle
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı	C.	Cilt
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı	Çev.	Çeviren
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardı	dpn.	Dipnot
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı	DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği Standardı	E.	Esas
BDS 600	Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil) Standardı	Edit.	Editör
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı	ET.	En son erişim tarihi
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir	ETK	6762 Sayılı Ticaret Kanunu
		f.	Fıkra
		FASB	Financial Accounting Standards Board
		FKK	6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu
		FRY	Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik
		GTB	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
		GTB GKTY	Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik
		GVK	193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
		HD.	Hukuk Dairesi

http.	Hypertext transfer protocol		Standartı
IAS	International Accounting Standards	TFRS 9	Finansal Araçlar Standartı
IASC	International Accounting Standards Committee Foundation	TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar Standartı
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee of IASB	TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar Standartı
IFRS	International Financial Reporting Standards	TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standartı
İİK	İcra ve İflas Kanunu	TFRS 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartı
İsvBK	İsviçre Borçlar Kanunu	TK	865 Sayılı Ticaret Kanunu
K.	Karar	TL	Türk Lirası
KÇ	Kavramsal Çerçeve	TMK	4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
KHK	Kanun Hükümünde Kararname	TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
KoopK	Kooperatifler Kanunu	TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu Standartı
KPADHT	Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ	TMS 2	Stoklar Standartı
KYİTT	Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ	TMS 7	Nakit Akış Tablosu Standartı
Ltd. Şti.	Limited Şirket	TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standartı
m./M.	Madde	TMS 16	Maddi Duran Varlıklar Standartı
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	TMS 17	Kiralama İşlemleri Standartı
No.	Sayı	TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri Standartı
pr.	Paragraf	TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları Standartı
RG.	Resmi Gazete	TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar Standartı
S.	Sayı	TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar Standartı
SEC	Securities and Exchange Commission	TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum Standartı
SerPK	Sermaye Piyasası Kanunu	TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartı
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu	TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standartı
T.	Tarih	TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartı
TBB	Türkiye Barolar Birliği	TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartı
TBK	6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu	TMS/TFRS	Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti		
TDK	Türk Dil Kurumu		
TDS	Türkiye Denetim Standartı		
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları		
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri Standartı		
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler		

TTK	Raporlama Standartları 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu	vd. VUK	ve diğlerleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu	yuk. Yar.	Yukarıda Yargıtay
US-GAAP	Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipieri	YKÇ Y.M.M.	Yeni Kavramsal Çerçeve Yeminli Mali Müşavir



ÖZET

Bu çalışmada finansal tabloların işlevleri, çeşitleri, düzenlenmesi ve tutulmasından kaynaklanan hukuksal sonuçlar incelenmiştir. Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Bu tablolar aracılığıyla, şirketin finansal durumu hakkında bilgilendirme yapılmaktadır. Finansal tablolar, özellikle yabancı yatırımcının şirketlere güvenip yatırım kararı alması açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda, Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) genel gerekçesi beşinci paragrafında, uluslararası piyasaların bir parçası olmak hedefi ortaya konulmuştur. Hedefe ulaşmak için, finansal tabloların uluslararası standartlara göre düzenlenmesi gerekliliğine yer verilmiştir. Hedefe ulaşmada yeterli düzenleme yapılması konusunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu görevlendirilmiştir. Kurum tarafından yapılan düzenlemeler, uluslararası muhasebe standartlarının çevirisinden ibaret olup, yeterli değildir. TTK ile muhasebe uygulaması arasında köprü kurulamamıştır. Ticaret ve vergi hukuku alanında yer alan düzenlemeler kapsamında iki ayrı uygulama yürütülmektedir. Finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir. Kural olarak standartlara uygunluk, bilgilerin gerçeğe uygun şekilde açıklanması için yeterlidir; ancak bu uygunluk gerçek durumu yansıtmıyorsa standartlar uygulanmayabilecektir. Finansal tablolar bilanço, döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşur. Bilanço, işletmenin hazırlandığı tarih itibarıyla varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren finansal tablodur. İşletmenin sahip olduğu her türlü malvarlığı unsuru veya katlandığı her sorumluluk bilançoda muhasebeleştirilemez. Bunun için standartlarda sayılan koşulları taşımaları gerekmektedir. Bilanço dışındaki diğer finansal tablolar, ya bilançonun hazırlanması açısından birer araçtır ya da bilançonun tamamlayıcısıdır. Tabloların içeriğinde yer alan bilgilerin birbiriyle ilişkisi, bunların bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Finansal tabloların tutulmasının yönetim kurulu, denetim ve genel kurul açısından hukuki sonuçları bulunmaktadır. Yönetim kurulu finansal tabloları hazırlar ve genel kurula sunar. Bununla birlikte, denetim finansal tablolar esas alınarak yapılacaktır. Buna bağlı olarak, denetçi şirket hakkında denetim raporunu oluşturacaktır. Genel kurul, denetimden geçmiş finansal tablolara dayanarak şirkete ve yönetim kuruluna ilişkin kararlar alacaktır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Tablolar, Uluslararası Muhasebe Standartları, Faaliyet Raporu, Denetim, Ticari Kar



SUMMARY

KEEPING FINANCIAL STATEMENTS AND LEGAL RESULTS

In this study, the legal results arising from the functions, types, regulation and retention of the financial statements are examined. Financial statements are a structured representation of the financial position and financial performance of an entity. These tables provide information on the financial position of the company. Financial statements are especially significant for foreign investors to trust companies and make investment decisions. In this context, the fifth paragraph of the general justification of the Turkish Commercial Code (TCC) aims to be a part of international markets. In order to reach the target, it is necessary to arrange the financial statements according to international standards. The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority has been appointed to ensure adequate regulation to reach the target. The regulations made by the institution consist of translation of international accounting standards and are not sufficient. No bridge could be established between the TCC and the accounting practice. Within the scope of the regulations in the field of trade and tax law, two different applications are carried out. Financial statements shall present fairly the financial position, financial performance and cash flows of an entity. As a rule, compliance with standards is sufficient for the information to be truthfully disclosed; however, if this compliance does not reflect the actual situation of the company, the standards may not apply. The financial statements comprises balance sheet, a statement of profit or loss and other comprehensive income for the period, a statement of changes in equity, a statement of cash flow, notes, comprising significant accounting policies and other explanatory information. The balance sheet is the financial statement showing the assets, liabilities and equity of the entity. Any asset that the entity owns or any liability that it endures cannot be recognized in the balance sheet. For this, they must meet the requirements listed in the standards. Other financial statements, other than the balance sheet, are either tools for the preparation of the balance sheet or complementary to the balance sheet. For this reason, the relationship between the information contained in the content of the tables suggests that they should be evaluated as a whole. The holding of the financial statements has legal consequences for the board of directors, auditing and general assembly. The Board of Directors shall prepare the financial statements and present them to the General Assembly. However, the audit will be performed on the basis of financial statements. Accordingly, the auditor will establish an audit report on the company. The General Assembly shall take

decisions regarding the company and the board of directors on the basis of audited financial statements.

Key Words: Financial Statements, International Accounting Standards, Annual Report, Audit, Commercial Profit



TEŞEKKÜR

Finansal tablolar hakkında bir çalışma yapma fikri, lisans öğrenimimden bugüne kadar desteği olan Sayın Hocam Prof. Dr. Mehmet Helvacı'ya aittir. Finansal tablolar konusuna başlarken, ticaret hukuku alanında uzmanlaşmaya çalışan bir öğrenci olarak çok fazla tereddütlerim bulunmaktaydı. Hocam, bu aşamada beni bu tezi yazabileceğime inandırmış ve çözemediğim konularda yol gösterici olmuştur. Hukuk dalları arasında geniş bir inceleme alanı sunan bu konuyu bana önerdiği için Hocama teşekkürlerimi sunarım.

Tezin yazımı süresince hukuki ve manevi olarak her aşamada yanımda olan ve danışmanlığımı yürüten Dr. Öğr. Üyesi Murat Türe hocama minnettarım. Tez yazım sürecinde tez izleme komitesinde ve tez jürimde bulunan Prof. Dr. Mustafa Erdem Can'a, Prof. Dr. Hakan Er'e ve yedek tez jürimde bulunan Prof. Dr. Mehmet Fahrettin Önder'e ve Doç. Dr. Esra Cenkci'ye değerli katkıları için ayrıca teşekkür ederim. Yoğun işlerinin arasında tez jürimde yer almayı kabul eden Prof. Dr. Serap Helvacı'ya da minnetlerimi sunarım.

Hayatımın her aşamasında hukuki bilgisiyle ve manevi desteğiyle yanımda olan abim Av. Şükrü Aksu ve dualarını esirgemeyen annem Aysel Aksu ve babam Nadir Aksu'ya minnettarım. Ayrıca bu süreçte her zaman yanımda olup beni destekleyen eşim Atakan Özkan'a yaptığı fedakarlıklardan ötürü teşekkür ederim. Bana ve bu çalışmaya tüm emeği geçenlere en içten duygularla teşekkür ediyorum. Kitaptaki tüm hatalar ve eksikliklerden bu satırların yazarı sorumludur.

Raziye AKSU ÖZKAN

Antalya, 2019

raziye_aksu1905@hotmail.com

ÖNSÖZ

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) genel gerekçesi beşinci paragrafında, uluslararası piyasaların bir parçası olmak hedefi ortaya konulmuştur. Hedefe ulaşmak için, finansal tabloların uluslararası standartlara göre düzenlenmesi gerekliliğine yer verilmiştir. Tezin amacı, TTK kapsamında finansal tablolar ele alınarak genel gerekçede belirtilen hedefe ulaşmada yeterli düzenlemelerin yapıp yapılmadığını ve bu tabloların hukuki sonuçlarını incelemektir. Bu bağlamda, finansal tablolara ilişkin düzenlemeler, düzenlemeler ile TTK arasındaki uyum ve finansal tabloların şirketler hukuku açısından hukuki sonuçları ele alınmıştır.

Tez yazımında, TTK esas alınmak üzere, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan düzenlemeler, bu düzenlemelerin alındığı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu yayınları, Vergi Usul Kanunu, doktrinde yer alan görüşler, ilgili yabancı yayınlar ve mahkeme kararları dikkate alınmıştır. Bununla birlikte, tez Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TMS/IFRS) tabi olanlar açısından incelenmiştir. Zira KGK tarafından yapılan düzenlemelerde TMS/IFRS'ye tabi olmayanların dahi isterlerse bu düzenlemelere uygun olarak finansal tablo hazırlayabilecekleri yer almıştır.

Çalışma dört bölüme ayrılmıştır. İlk bölüm finansal tabloların tarihçesi ve tablo kullanıcılarıdır. Finansal tabloların tarihçesi başlığı altında finansal tabloların ve bunların hazırlanmasında esas olan kuralların nasıl geliştiği irdelenmiştir. Bu tabloların hazırlanmasının amacı, finansal tablo kullanıcılarının tablolardan yararlanmasını sağlayarak, şirkete dair kararlarını doğru bir şekilde alabilmelerini sağlamaktır. Bu sebeple, finansal tablo kullanıcıları başlığında, bu tablolardan nasıl yararlandığı incelenmiştir. İkinci bölüm, finansal tabloların düzenlenmesine ayrılmıştır. Bu bölümde esas olarak TTK bağlamında kimlerin, hangi mevzuata tabi olarak finansal tablolarını hazırlayacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde, finansal tabloların çeşitleri irdelenmiştir. Burada tabloların neler olduğu ve birbiriyle bağlantısı ele alınmıştır. Son bölümde finansal tabloların tutulmasının hukuksal sonuçlarına değinilmiştir. Bu kapsamda, yönetim kurulu, denetim ve genel kurul açısından sonuçlar incelenmiştir.

Tezde finansal tabloların tutulmasından kaynaklanan sorumluluğa yer verilmemiştir. Zira bu husus ayrı bir çalışmanın konusu olacak kadar uzundur.

GİRİŞ

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Bu tablolar aracılığıyla, şirketin finansal durumu hakkında bilgilendirme yapılmaktadır. Bu tablolar, özellikle yabancı yatırımcının şirketlere güvenip yatırım kararı alması açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) genel gerekçesi beşinci paragrafında, uluslararası piyasaların bir parçası olmak hedefi ortaya konulmuştur. Hedefe ulaşmak için, finansal tabloların uluslararası standartlara göre düzenlenmesi gerekliliğine yer verilmiştir. TTK, standartların düzenlenmesi konusunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na yetki vermiştir. Bu tezle öncelikle TTK kapsamında finansal tablolar ele alınarak genel gerekçede belirtilen hedefe ulaşmada yeterli düzenlemelerin yapıp yapılmadığının saptanması amaçlanmıştır.

TTK'da finansal tablolara ilişkin temel düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre finansal tablolar TTK'nın ticari defterler bölümünde 68 ilâ 81. maddeler arasında ve Anonim Şirketler Dokuzuncu Bölümünde, Şirketin Finansal Tabloları ve Yedek Akçeler başlığı altında 514 ilâ 528. maddeler arasında açıkça düzenlenmiştir. TTK m. 398'de denetimin konusunun, şirketin ve topluluğun finansal tabloları olduğuna yer verilmiştir. Anonim şirketler üçüncü bölümünde yer alan denetimde, finansal tabloların ne şekilde denetleneceği ve buna bağlanan sonuçlar düzenlenmiştir. Ek olarak, TTK m. 508 uyarınca yıllık kar bilançoya göre hesaplanacaktır. Benzer şekilde, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçiminin yılsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayılmasına ilişkin TTK m. 413; bilançonun onaylanmasına ilişkin TTK m. 424; pay sahibinin bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin TTK m. 437; denetçinin sorumluluğuna ilişkin TTK m. 554'te de finansal tablolara ilişkin hükümler yer almıştır. Bu düzenlemelere rağmen, finansal tablolar genellikle hukuk alanı dışında, muhasebe bilim dalının konusu olarak görülmektedir. Bu sebeple, finansal tablolara ilişkin TTK düzenlemeleri esasına inilerek değerlendirilememektedir. Finansal tablolara ilgili yargı kararlarında yeterli derinliğe inilememektedir. Bu eksikliğin, yapılan bu çalışmayla giderilmesi amaçlanmaktadır; çünkü, TTK'da yer alan düzenlemeler sebebiyle, finansal tablolar ticaret hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

Şirketler hukuku açısından, finansal tablolar büyük önem arz etmektedir. Zira yönetim kurulu, şirket sermayesini kullanarak şirketin amacını elde etmesi için faaliyette bulunacaktır. Bu faaliyetler sonucunda şirketi borçlu veya alacaklı konumuna getirecek, şirket kar edecek

veya zarara uğrayacaktır. Bu işlemler finansal tablolarda yer alacaktır. Genel kurul şirketin finansal durumu, performansı ve nakit akışı hakkında finansal tablolar aracılığıyla bilgi alacaktır. Bu sayede, yönetim kurulunun şirketi nasıl yönettiğini ve performansını değerlendirecektir. Genel kurul yılsonu finansal tablolarının ortaya koyduğu sonuçlardan memnun kalmamışsa yönetim kurulunu değiştirebilecektir. Bununla birlikte, ortaklar şirkete kar payı elde etmek için yatırım yapmaktadır. Genel kurul kar dağıtıp dağıtmayacağına finansal tabloların sonucuna göre karar verecektir. Bu konuların daha iyi değerlendirilebilmesi için finansal tabloların incelenmesi gereklidir. Tezde finansal tablolara ilişkin düzenlemeler ele alınırken, bu tabloların çeşitlerinin birbiriyle olan bağlantısının belirlenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde finansal tabloların tarihçesi ve tablo kullanıcıları incelenmiştir. Finansal tabloların hazırlanmasında geçerli olan kuralların geçmişle bir bağlantısı var mıdır sorusu temel alınarak finansal tabloların tarihçesi konusu, günümüzde yer alan kurallarla bağlantı kurularak ele alınmıştır. Finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının yararlanması amacıyla hazırlanır. Bu sebeple, tablolardan kimlerin, hangi bilgileri edinmek amacıyla yararlandığı sorusunun cevabı irdelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde finansal tabloların düzenlenmesi konusu ele alınmıştır. İlk olarak finansal tabloları düzenlemekle yükümlü olanlar ve bunların tabi olacağı mevzuat belirlenmiştir. Birden fazla mevzuat olduğu için, bunların arasındaki ilişki saptanmıştır. Finansal tablolardan yararlanılabilmesi için finansal tabloları hazırlayanların aynı ilkelere uyması gerekmektedir. Bu kapsamda, finansal tablolar hazırlanırken uyulacak ilkeler Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve TTK açısından ayrı ayrı ele alınmıştır. Standartlarda finansal tablolara aktarılabilecek bilginin faydalı olması arandığı için faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine değinilmiştir. Finansal tablolar, işletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği işlemlerin özetini sunar. Bu sebeple, finansal tabloların anlaşılabilmesi açısından muhasebeleştirme sürecinin de bilinmesi gereklidir. Bununla birlikte, denetimin ve pay sahibinin bilgi alma ve inceleme hakkının kapsamı içine ticari defterler girdiği için, ticari defterlerin oluşturulma süreci önem arz etmektedir. Dönem sonunda finansal tablolar, finansal tabloyu düzenleyen işletmenin niteliğine göre değişmektedir. Buna göre konsolide finansal tablo ile bireysel finansal tablolara değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde finansal tabloların çeşitleri ele alınmıştır. Finansal tablo çeşitlerinin birbirinden ayrı bir şekilde mi yoksa bir bütün halinde mi değerlendirilmesi gerektiği sorusu, bu bölümde cevaplandırılmaya çalışılmıştır. Zira bu sorunun yanıtı, finansal

tabloların hukuki sonuçlarına etki edecektir. Aynı kavramı ifade etmek üzere TTK ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bilanço, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de finansal durum tablosu ibareleri kullanılmıştır. Bunun sebebi, standartların alındığı uluslararası standartlarda “financial position” ifadesinin kullanılmasıdır. Her iki ifade arasında herhangi bir farklılık yoktur. Tezin yazımında, TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılacaktır; çünkü, işletmenin finansal tabloları için standartta kullanılanlardan farklı başlıklar kullanabilmesine izin verilmiştir. Buna karşın, TTK'da “gelir tablosu” ifadesi kullanılmakla birlikte, tezin yazımında “Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” ifadesi tercih edilmiştir. Zira standartlarda yapılan değişikliklerle, gelenekselleşmiş gelir tablosundan farklı bir boyuta geçilmiştir. Bilançoda yer alan gruplar bağlamında, dönen-duran varlık; kısa-uzun vadeli yükümlülük ayrımlarına, özkaynak başlığı altında nelerin muhasebeleştirileceğine değinilmiştir. Bu kapsamda, şirketin sahip olduğu her malvarlığı unsuru veya katlandığı her sorumluluk bilançoda yer alacak mıdır sorusu irdelenmiştir. Bilançonun özkaynak grubunda, birinci tertip kanuni yedek akçeye esas alınacak matrah belirlenmeye çalışılmıştır. İkinci olarak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu başlığı altında, bu tablonun gelir tablosu ile aynı olup olmadığı ve bilanço ile ilişkisi incelenmiştir. Bununla birlikte özkaynak değişim ve nakit akış tabloları genel hatlarıyla değerlendirilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümü finansal tabloların tutulmasının hukuksal sonuçlarına ayrılmıştır. Buna göre ilk olarak yönetim kurulu finansal tabloların hazırlanması görevini devredebilir mi, finansal tabloları ne zaman genel kurula ve denetçiye sunacaktır, finansal tablolar ile faaliyet raporunun arasındaki bağlantı nedir sorularının yanıtları aranmıştır. Daha sonra denetim konusu ele alınmıştır. Bu konu bağlamında, denetçinin hangi kıstaslara göre denetim görevini yerine getireceği, finansal tabloların denetiminin nasıl yapılacağı, denetimin sonucunda oluşturulan raporun içeriğinde neler yer alacağı, görüş yazısının türleri ve bunlara bağlanan hukuki sonuçların neler olduğu incelenmiştir. Son olarak finansal tabloların tutulmasının genel kurul açısından hukuki sonuçlarına değinilmiştir. Finansal tablolara ve buna bağlı konulara ilişkin karar almak genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri içindedir. Bu bağlamda finansal tabloların ve özellikle bilançonun onaylanmasının hukuki sonuçlarının neler olduğu, finansal tablolara bağlı olarak toplantının ertelenmesi hakkı irdelenmiştir. Bununla birlikte, pay sahibinin bilgi alma ve inceleme hakkının konusunu kural olarak finansal tablolar oluşturduğu için bu konu da ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN TARİHÇESİ VE TABLO KULLANICILARI

1.1. Genel Olarak

Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mali işlemleri ile bu işlemler sonucu oluşan ekonomik kaynakları ve finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan tablolardır¹. Bu tabloların hazırlanmasında geçerli olan kurallar zaman içerisinde gelişmiştir. Bugün uygulanan kurallar, tarih içinde duyulan gereksinimler sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu sebeple, finansal tabloların tarihçesi konusu, günümüzde yer alan kurullarla bağlantı kurularak ele alınacaktır.

Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde toplanan ve kaydedilen bilgilerin, belirli zaman aralıklarında bu bilgileri kullanacak kesimlere iletilmesini sağlar². Bu amaçla, bilgi kullanıcıların işletme hakkında çeşitli kararlar almasına ışık tutacak şekilde hazırlanırlar. Kullanıcıların farklı türdeki kararlarını desteklemek amacıyla farklı türde finansal tablolar geliştirilmiştir³. Bu bağlamda, finansal tablo kullanıcıları incelenmiştir.

1.2. Finansal Tabloların Tarihçesi

Finansal tabloların zaman içindeki gelişimi, muhasebe hesaplarıyla bağlantılı olarak incelenecektir. Zira finansal tabloların oluşumu ile muhasebenin gelişimi arasında güçlü bir bağ bulunmaktadır⁴. Tarih boyunca, devlet, işletmeler ve kişilerin varlık ve borçlarının tutarını bilme isteği, envanter kavramının oluşmasına neden olmuştur. Envanter kavramı ile birlikte, hesap tutmak ve hesap vermek ihtiyacı muhasebe ve muhasebenin bir unsuru olan muhasebe hesaplarının oluşmasını sağlamıştır. Muhasebe hesaplarının ortaya çıkışı, finansal tabloların oluşumunda bir başlangıç sayılmıştır⁵.

Bu bağlamda öncelikle dünyada finansal tabloların gelişimi yüzyıllara ayrılarak incelenecektir. Ardından Osmanlı ve Türkiye’de finansal tabloların gelişimine yer verilecektir.

¹ Yalçın, 2015: 185; Akıncı ve Ünlen, 1988: 25; Finansal tablolar, muhasebe süreci sonunda ortaya çıkan bilgilerin tespit edildiği tablodur. Bkz. Tanış, 2016: 4.

² Akdoğan ve Tenker, 1985: 2; Gökgöz, 2015: 2; Sürmen, 2017: 11.

³ Yalçın, 2015: 185.

⁴ Kayra, 2009: 26.

⁵ Güvemli, 2007a: 21, 22.

1.2.1. Dünyada Finansal Tabloların Gelişimi

1.2.1.1. XV. Yüzyıl

Muhasebe kayıtlarının tutulmasında öncelikle kar ve zarar kavramı ortaya çıkmıştır. Ticaretle uğraşan kişiler, her alım-satımlarında kar ve zararlarını hesaplamışlardır. Bu yüzyılda denizde ve karada yapılan ticaret sürekli hale gelince, tek işe bağlı kar ve zarar hesaplamasından, zamana bağlı kar ve zarar hesaplamasına geçilmesi gerekmiştir. Bununla birlikte, ticaret işletmelerinin büyümesi ve mal çeşitlerinin artması, alıcı ve satıcı sayısının fazlaşması da kar ve zarar kavramının kar ve zarar hesabı haline gelmesine yol açmıştır⁶. Bu hesap sayesinde, finansal tablolardan biri olan kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun temelleri atılmıştır⁷.

XV. yüzyıl ortalarına kadar Batı Avrupa ülkelerinde tek taraflı kayıt yöntemi muhasebe düzenine egemen olan anlayıştır⁸. Bu yöntemde, bir kıymet hareketinin sadece izlenmesi gerekli görülen yanı ile ilgilenilip, bu kaydedilir. Örneğin, A'nın tutmuş olduğu veresiye defterinde -kredili satış yapılan defter-, sadece satmış olduğu malların fiyatı, satın alan kişinin sayfasına işlenir⁹. Satılan malın niteliği, miktarı veya alıcının borcunu nakit veya senetle mi ödediği gibi hususlara yer verilmez. Zamanla varlıkların bütün unsurlarının ve bunlardaki değişmelerin izlenmesinin gereği ortaya çıktığında, bu yöntem yetersiz kalmıştır¹⁰. Tek taraflı kayıt yönteminin yetersizliğinin giderilebilmesi için, önce gelirlerin/giderlerin, alacakların/borçların ayrı bir hesap ve defterde izlenmesi yoluna gidilmiştir. Her kişi için, alacakların ve borçlarının yer aldığı kişi hesabı tutulmuştur. İşletmeye borcu olan kişi için alıcının borcu ifadesi kullanılmıştır. Bu kullanım hukuken “borçlu” kavramının ortaya çıkmasına yol açmıştır. Ayrıca kişi hesabının tutulması, tacirlerin alıcılarına belirli aralıklarla hesap özeti vermesini kolaylaştırmıştır¹¹.

Tek taraflı kayıt yönteminin eksiklikleri görüldükten sonra, çift taraflı kayıt yöntemi uygulanmaya başlanmıştır. 1494 yılında Luca Pacioli'nin “Summa Arithmetica¹²” eserinde,

⁶ Güvemli, 2007a: 172; Kayra, 2009: 26; Güvemli, 2007b: 2.

⁷ İnceleme için bkz. aşağı. 3.3. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu.

⁸ Güvemli, 2007a: 1; Atabey vd., 2015: 5; Ellerman, 2000: 5.

⁹ Sevilengül, 2016: 65; Atabey vd., 2015: 5; Güvemli, 2007a: 1; Uysal ve Şenlik, 2016: 73.

¹⁰ Güvemli, 2007a: 5; Mübadele ile birlikte uygulanmaya başlanan tek taraflı kayıt yöntemi günümüze kadar kullanımını sürdürmüştür. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 178'de, ikinci sınıf tacirlerin tutmakla yükümlü olduğu işletme hesabı defteri, tek taraflı yöntemin günümüzde de kullanıldığını göstermektedir. Bkz. Sevilengül, 2016: 65; Uysal ve Şenlik, 2016: 73.

¹¹ Güvemli, 2007a: 5.

¹² Tam ismi “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalite (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti)”.

çift taraflı kayıt yöntemi düzenli bir şekilde anlatılmıştır¹³. Bu yöntemde kıymet hareketlerinin doğruluğu, her bir ilişkinin hesaplara karşılıklı olarak kaydedilmesi temeline dayanır. Örneğin A, satmış olduğu mallar için, mallar hesabında azaltma yaparken bunun karşılığında almış olduğu nakit için, bu hesapta artış yapacaktır¹⁴. Bir başka deyişle, bu yöntemde her iş olgusu borç ve alacak şeklinde çift tarafa kayıt yapılarak muhasebeleştirilmektedir¹⁵. Bu sistem ilk olarak defter tutma ile ilgili hataları azaltmak için geliştirilmiştir; çünkü günün sonunda borç tarafının toplamının alacak tarafıninkine eşit olması beklenir; aksi halde bir şeyler ters gitmiştir¹⁶. Çift taraflı kayıt yöntemi ile finansal tabloların ve özellikle bilançonun ortaya çıkışı arasında yakın bir bağ vardır. Bu yöntem, belirli bir gelişme seviyesine ulaştıktan sonra, finansal tablolar düzenlenmeye başlanmıştır¹⁷. Zira bilanço, işletmenin sahip olduğu varlığı ve bunun elde edilmesi için kullanılan kaynağı göstermekte olup, aynı işlem iki farklı başlık altında muhasebeleştirilmektedir.

Bu dönemde, bir işletmenin sahip olduğu varlıkların ve borçların tek tek yazılmasını ifade eden envanter¹⁸ kavramında önemli gelişmeler olmuştur. Örneğin, işe envanter yapmakla başlamak; envantere nakit ve nakde çevrilebileceklerden başlayarak taşınırların, sonra da taşınmazların yazılması; envanterde sadece varlıklara değil borçlara da yer verilmesi gibi¹⁹. Günümüzde envanter, muhasebeleştirme sürecinin ve finansal tabloların hazırlanmasının adımlarından birisini oluşturmaktadır²⁰.

1.2.1.2. XVI. Yüzyıl

Ticaretin okyanuslara açılma ile gelişmesi ve ticari kuruluşların ortaklıklar biçiminde büyümesi, kar ve zarar hesaplarını ön plana çıkarmıştır²¹. Envanter kavramı gelişmesini bu yüzyılda da sürdürmüştür²².

¹³ Ellerman, 2000: 1; Sevilengül, 2016: 7; Güvemli, 2007a: 11; Bayazıtlı vd., 2016: 35; Küçüksavaş, 2016: 14; Sürmen, 2017: 3; Ayboğa, 2004: 1; Alexander, 2002: 9; Yalçın, 2014: 20; Venedik'te ikiyüz yıldan beri kullanılan yöntemin anlatıldığı bu eserde daha önceki yazarların düşüncelerinin bir toplamı düzenli bir biçimde bir araya getirilmiştir. Bkz. Hiçşaşmaz, 1970: 26.

¹⁴ Sevilengül 2016: 65; Atabey vd., 2015: 5; Bu yöntemde bir işlem veya olay kaydedilirken, iki yana da kayıt yapılması zorunludur. Muhasebe temel eşitliğinin her zaman dengede olması için eşitliğin bir yanının parasal tutarı arttığında veya azaldığında, eşitliğin diğer yanının parasal tutarının da artırılıp azaltılması mantığına dayanır. Bkz. Bayazıtlı vd., 2016: 43; Uysal ve Şenlik, 2016: 77; Ovunda, 2015: 133.

¹⁵ Ovunda, 2015: 132; Güvemli, 2007a: 15; Uysal ve Şenlik, 2016: 77; Alexander, 2002: 10.

¹⁶ Ovunda, 2015: 132.

¹⁷ Güvemli, 2007a: 7; Kayra, 2009: 26; Bayazıtlı vd., 2016: 36; Finansal tablolardan bilanço esasına göre kayıt sistemi, çift taraflı kayıt sistemidir. Bkz. Uysal ve Şenlik, 2016: 77.

¹⁸ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu m. 66 uyarınca, envanter, işletmenin taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösterir ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirtir.

¹⁹ Güvemli, 1994: 20 ve devamı.

²⁰ İnceleme için bkz. aşa. 2.6.3.1. Dönem Başı Envanterinin Düzenlenmesi.

²¹ Güvemli, 2007a: 70; Kayra, 2009: 27.

Bu dönemde değerleme konusu üzerinde de durulmuştur. Değerleme, bir ürünün hangi fiyat üzerinden kayda alınacağı ile ilgilidir. Bu konuda, alış veya satış fiyatı gibi uygulamalar bulunmaktadır²³. Hangi değerleme ölçütünün kullanıldığı, finansal tabloların gerçeğe uygun bilgi sağlaması açısından önem arz etmektedir. Zira işletmenin iki yıl önce 10.000 TL'ye adlığı aracın, bugün muhasebeleştirilirken değerindeki değişim dikkate alınacak mıdır? Bu sorun, değerleme ölçütlerine göre çözülecektir²⁴. Bununla birlikte, amortisman anlayışı da ilerlemiştir. 1588 yılında *John Mellis*, duran varlıklarla amortisman ilişkisini ayrıntılı olarak ortaya koymuştur. Amortismanın duran varlığın değeri olduğunu ve sermayenin her zaman aynı seviyede tutulmasını sağladığını²⁵ ileri sürmüştür²⁶.

Bilanço kavramı, kar ve zarar hesaplarından sonra kalan hesapların birikim yeri olarak görülmüş ve bilançonun iktisadi ve hukuki dayanakları ön plana çıkamamıştır. Bu çağda, ticaret evlerinde kredi veren bankerlerin daha çok envanter bilgilerine dayanarak kredi değerlemesi yaptıkları anlaşılmaktadır. Bu yüzyıl boyunca, bilanço sağlama -mizan- ağırlıklı olarak incelenmiştir. Buna göre hesapların kapanışına bağlı olarak, yılsonunda dolan defterin yeni deftere aktarılması sırasında hesapların doğruluğunu tespit etmek için bilanço kullanılmıştır²⁷. Günümüzde uygulanan sistemle karşılaştırıldığında, bilanço gerçek anlamıyla kullanılmaya başlanmamıştır. Zira işletmenin ne kadar varlığı veya borcu olduğunu bilanço göstermektedir. İşletmenin finansal durumunu yorumlamak açısından envanter değil, bilanço dikkate alınmalıdır.

1.2.1.3. XVII. ve XVIII. Yüzyıl

Bu yüzyıllarda bilanço kavramı hesap düzenine bağlı olmakla beraber bilançonun bu düzenden ayrı olarak, bir finansal tablo özelliğinde ele alındığı gözlemlenmektedir.

İtalya'da, çift taraflı kayıt yöntemi gemi yapımı, manastır işletmeciliği ve bankalarda kullanılmaya başlanmıştır. Bilançonun hesapların kapanışında hesap kalanlarının toplandığı bir yer olması görüşü, yerini bilançonun kendisinin hesap düzeninin bir parçası olduğu görüşüne yer bırakmıştır²⁸. Bu gelişme iki tür bilançonun ortaya konulması ile sağlanmıştır.

²² Güvemli, 2007a: 68.

²³ Güvemli, 2007a: 68, 69.

²⁴ İnceleme için bkz. aşa. 2.4.2.4.2. Ölçüm Esasları.

²⁵ Amortismanın sermayenin her zaman aynı seviyede tutulmasını sağlaması, amortisman sözcüğünün "a: inkar etme, reddetme", "mor: ölüm" kökeninden gelmesine uygun düşmektedir. Bu görüşün zaman içinde yaygınlaşması ve XIX. yüzyılda Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Batı Avrupa'da demir yollarının yapımı ile büyük ölçüde benimseneceği hususunda bkz. Güvemli, 1998: 1 ve devamı; Güvemli, 2007a: 69, 70.

²⁶ Güvemli, 2007a: 69; Sokolov, 1985: 87.

²⁷ Güvemli, 2007a: 71.

²⁸ Güvemli, 2007a: 71, 72.

İlki büyük defterdeki hesapların kapanış kalanlarını yansıtan deneme bilançosu, ikincisi sonuçsal, esas bilançodur²⁹.

İspanya'da, bilançonun anlaşma yapılan kişileri kapsadığını, hesapların arkasında gerçek ya da tüzel kişilerin bulunduğunu ve anlaşmalardan çıkan hak ve sorumlulukları yansıttığı ileri sürülüyordu. Daha sonraları bilanço hem hesaplara göre kayıtları kontrol etme aracı hem de işletme çalışma sonuçlarını değerlendirmeye yarayan araç olarak nitelendirilmiştir³⁰.

Almanya, muhasebe ve bilançonun iktisadi yönünü ortaya koyma ve geliştirme çabası içinde olmuştur. Örneğin, bir işletmede tüm iktisadi yaşam olgularını gruplandırmaya çalışılmış ve onları ikiyüz elli standart halinde ortaya koymuştur³¹.

Hollanda'da, *Simon Von Stevin*, hesapları aktif ve pasif olarak ikiye ayırmıştır. Buna göre borç-alacak kavramları, hangi hesap grubuna ait olduğuna göre yorumlanmalı ve aktif ve pasif tarafların toplamı birbirine eşit olmalıdır³². Buna muhasebede, bilanço temel eşitliği veya muhasebe temel denklemini denilmektedir³³. *Jakob Vander Schuere*, sermaye hesabının her zaman alacaklı olduğunu ve duran varlıkları karşıladığını, kar ve zarar hesabının alacak kalanının envanter listesinde yer alan varlıkların büyümesinin karşılığını oluşturduğunu ileri sürmüştür³⁴.

İngiltere'de XVII. yüzyılda şirketlerde finansal tablo düzenlenmesine ihtiyaç duyulmamıştır. Zira yönetimin ortaklara karşı olması gereken sorumluluğu düzenlenmediği için, yönetimin faaliyetinin özeti niteliğinde olan tablolar da kullanılmıyordu³⁵. XVIII. yüzyılda başlayan sanayi devrimi ile bireysel işletmelerden orta ve büyük ölçekli işletmelere geçiş süreci ortaya çıkmıştır. Bu, işletme faaliyetlerinin planlama ve kontrolünde uzmanlaşmayı zorunlu hale getirmiştir. İşletmelerde bu değişikliğin ortaya çıkardığı bilgi

²⁹ Lodovico, 1677: 44 ve devamı; Chatfield ve Vangermeersch, 1996: 347; Güvemli, 2007a: 72.

³⁰ Güvemli, 2007a: 73; Kayra, 2009: 29.

³¹ Güvemli, 2007a: 74; Chatfield ve Vangermeersch, 1996: 520.

³² Geijsbeek, 1914: 114-117; 1548-1620 yıllarında yaşayan Simon Stevin, devlet muhasebesi alanında bilimsel eser veren ilk yazardır. Bkz. Chatfield ve Vangermeersch, 1996: 565; Güvemli, 2007a: 75; Ayrıca Sybrant Hansz Cardinael de, tüm varlıkların, borçlar ve sermaye toplamına eşit olduğunu ileri sürmüştür. Bkz. Güvemli, 2007a: 76; Güvemli, 2000a: 360.

³³ İnceleme için bkz. aşa. 3.2.2. Bilançonun Şekli ve İçeriği.

³⁴ Güvemli, 2007a: 76; *Schuere*, hesapların dengesi bölümünde, envanterin nasıl yapılacağı belirtilmiş ve envanterdeki değerlendirmenin hesapların dengesine kar ve zarar hesabı ile nasıl etkide bulunacağı anlatılmıştır. Bkz. Güvemli, 2000a: 358.

³⁵ East India Company -1600-, The Hudson's Bay Company -1670- ve Bank of England -1694- gibi şirketler bu dönemde kurulmuştur. Yöneticiler hileli davranışlarıyla, halka ait yatırımların yok olmasına sebep olmuş ve İngiltere'de 1719 yılında "Bubble Act" çıkarılmıştır. Kanun her türlü şirkette ortak sayısını altı kişi ile sınırlandırıyor ve böylece ortaklara karşı yapılabilecek hileli davranışların önlenileceği umuluyordu. Bkz. Tenker, 1982: 62-64.

ihtiyacını karşılayacak şekilde muhasebe sisteminin geliştirilmesini gerekli kılmıştır³⁶. XVIII. yüzyılın sonunda *Edwards Thomas Jones*, çift taraflı kayıt yönteminin mükemmelleşmesini ve genel kabul görmesini sağlamıştır³⁷. Yazar, 1796'da yayınladığı “Defter Tutmada İngiliz Sistemi” adını taşıyan eserinde, günlük defterde o zamana kadar tutarın yazıldığı tek kolonu üçe çıkarıyordu. İlk kolona borçlu, son kolona alacaklı hesap tutarını, orta kolona da ikisinin toplamını yazıyordu³⁸.

Fransa'nın bu yüzyıllarda muhasebeye önemli katkıları bulunmaktadır. Hesap defterleri analitik ve sentetik olarak ayrılmış, hesaplar sınıflandırılmaya çalışılmış ve bilanço üzerine çalışmalar yapılmıştır. Bu dönemdeki en önemli gelişme 1673 yılında yayınlanan Colbert Kararnamesi olmuştur³⁹. Bu kararnamede, ticaretle uğraşan kişilerin defter tutma yükümlülüğüne⁴⁰, defterlerin onaylatılması⁴¹ ve günlük defterlerde işlemlerin ne şekilde yapılması gerektiğine⁴² ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Kararnamenin 8. maddesinde⁴³, bütün tacirlerin, tüm taşınır ve taşınmazlarını, borç ve alacaklarını kapsayan bir envanter düzenleyeceği yer almakla birlikte, bilanço kavramı kullanılmamıştır⁴⁴.

³⁶ Atabey vd., 2015: 5.

³⁷ Güvemli, 2007a: 76, 77; Chatfield ve Vangermeersch, 1996: 355, 356; Güvemli, 2000a: 371.

³⁸ Yazarın teklifi uzun tartışmalara yol açmış ve bugün kullanılan iki kolonun kabulü ile son bulmuştur. Bkz. Güvemli, 2000b: 251.

³⁹ Güvemli, 2007a: 79, 80; Güvemli, 2000a: 353.

⁴⁰ “Les négociants et marchands, tant en gros qu'en détail, auront un livre qui contiendra tout leur négoce, leurs lettres de change, leurs dettes actives et passives, et les deniers employés à la dépense de leur maison.” Maddenin türkçesi, “Toptan ve perakende ticaret ile uğraşan tacirler, alış ve satışlarını, borç ve alacaklarını, harcamalarını göstermek üzere defter tutmakla yükümlüdürler.” şeklindedir. Fransızca metnin tamamı için bkz. [http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf :5, \(ET. 30.12.2017\).](http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf :5, (ET. 30.12.2017).)

⁴¹ “Les livres de négociants et marchands, tant en gros qu'en détail, seront signés sur le premier et le dernier feuillet par l'un des consuls, dans les villes où il y a juridiction consulaire, et dans les autres, par le maire ou l'un des échevins, sans frais ni droits; et les feuillets parafés et cotés par premier et dernier, de la main de ceux qui auront été commis par les consuls, ou maire et échevins, dont sera fait mention au premier feuil.” Maddenin türkçesi, “Toptan ve perakende ticaretle uğraşan tacirler, tuttıkları defterin ilk ve son sayfalarını mahkeme bulunan kentlerde bir konsüle, öteki yerlerde belediye başkanına ya da amirine onaylatmakla yükümlüdürler. Onay için imza eden kişi ilk sayfada adını yazacak, defterin ilk ve son sayfasını imzalayacaktır.” şeklindedir. Fransızca metnin tamamı için bkz. [http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf :5, \(ET. 30.12.2017\).](http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf :5, (ET. 30.12.2017).)

⁴² “Les livres-journaux seront écrits d'une même suite, par ordre de date sans aucun blanc, arrêtés en chaque chapitre et à la fin, et ne sera rien écrit aux marges.” Maddenin türkçesi, “Günlük defterde işlemler arka arkaya ve tarih sırası ile yazılacak boş satır bırakılmayacak, sayfa sonları kapatılacak ve defter kenarına kayıt yapılmayacaktır.” şeklindedir. Fransızca metnin tamamı için bkz. [http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf :5, \(ET. 30.12.2017\).](http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf :5, (ET. 30.12.2017).)

⁴³ “Seront aussi tenus tous les marchands de faire, dans le même délai de six mois, inventaire sous leur seing de tous leurs effets mobiliers et immobiliers, et de leurs dettes actives et passives, lequel sera récolé et renouvelé de deux ans en deux ans.” Fransızca metnin tamamı için bkz. [http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf :5, \(ET. 30.12.2017\).](http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf :5, (ET. 30.12.2017).)

⁴⁴ Güvemli, 2007a: 81; Bilançonun muhasebe yazarları tarafından teorik olarak ortaya konulmasına rağmen, uygulamadaki yetersizlikler sebebiyle bilanço kavramının bu kararnamede yer almadığı hususunda bkz. Kayra, 2009: 30.

1.2.1.4. XIX. Yüzyıl

Jones'un "Defter Tutmada İngiliz Sistemi" adını taşıyan kitabının⁴⁵ yayınlamasından sonra, bu yüzyılın ilk yarısı Avrupa'da kolonlar savaşı olarak geçmiştir. Yazarın görüşlerine karşı birçok eser yayınlanmıştır⁴⁶. Karşıt görüşlerin çoğu, yazarların kendi ülkeleri için yeni sistem önerileri ile birlikte olmuştur⁴⁷. Yeni sistem oluşturma çabası Avrupa yanında, Amerika Birleşik Devletleri'nde de gerçekleşmiştir⁴⁸. Ayrıca bu dönemde envantere dayalı bilanço anlayışı devam etmektedir⁴⁹.

İkinci yarısında, sanayileşme ile birlikte şirketleşme ve büyük işletmelerin kurulmaya başlaması, hem Kara Avrupası'nda hem de Amerika'da finansal tablo olarak bilançoya duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Bu dönemde, şirketlerin oluşması sebebiyle sermaye tutarı, dönem karı eklenmeden ayrı olarak gösterilmeye başlanmıştır. Ayrıca hesaplar sınıflandırılmaya çalışılmıştır. Bu, bilançoju envantere bağımlılıktan koparan ve finansal tablo kimliğine kavuşturan bir gelişmedir. Hesaplar kendi aralarında kümelendirilmişler ve hesapların aktif-pasif bağıntısı oluşmaya başlamıştır⁵⁰.

Kar ve zarar hesabı ayrı bir şekilde bu dönemde ortaya konulmamıştır. Dönem kar ve zararının tek tutar halinde belirlenemediği, kar ve zararın dönem başı ve dönem sonu bilançolarından izlenebildiği görülmektedir. XIX. yüzyılın sonlarına doğru dahi hem çift taraflı kayıt yönteminin tam olarak olgunlaşmadığı hem de kar ve zarar hesabı kavramının tam olarak ortaya konulmadığı görülmektedir⁵¹.

İngiltere'de⁵² 1835 yılında çıkarılan "Great Western Railway Act" ile, ortaklara genel kurul toplantılarında geçici finansal tablo sunulması zorunluluğu getirilmiştir⁵³. Demiryolu şirketleriyle ilgili olarak çıkartılan 1845 tarihli Kanunda, şirketlerin her yıl 31 aralıkta veya varsa daha uygun bir günde, şirketin yapmış olduğu harcamaları gösteren bir yıllık bilanço

⁴⁵ Bkz. yuk. 1.2.1.3. XVII. ve XVIII. Yüzyıldaki Gelişmeler, dpn. 37 ve 38'e ilişkin metin.

⁴⁶ Örneğin Martin Bataille, yayınladığı "Yeni Sistem", B. Delorma, "Jones'dan Sonra Defter Tutmada Yeni Sistem" kitabında Jones'un kolon sistemini eleştirmişlerdir. Bkz. Güvemli, 2000b: 252-254.

⁴⁷ Güvemli, 2000b: 251.

⁴⁸ "National Book-Keeping: Analytical and Progressive, Treatise on The Science of Accounts" adlı yapıtta, günlük ve büyük defterden, ticari kavramlardan bahsedilmiştir. Muhasebede tek ve çift taraflı kayıt yönteminin varlığına; ancak ikincisinin defterlerde kullanılması gerektiğine değinilmiştir. Ayrıca yazarların ulusal muhasebe uygulamaları şeklinde adlandırdıkları, şahıs işletmesinin ve çok ortaklı kuruluşların defterleri ve bu defterlerin kayıt düzenleri üzerinde örnekleri ile durulmuştur. Bkz. Bryant vd., 1864: 78-126; Güvemli, 2000b: 258.

⁴⁹ Güvemli, 2007a: 83; Kayra, 2007: 31.

⁵⁰ Güvemli, 2007a: 83-85.

⁵¹ Güvemli, 2007a: 191.

⁵² XIX. yüzyılda finansal tablolar açısından en önemli gelişmeler İngiltere'de yaşandığı için, ayrıca değinilmiştir.

⁵³ Ordelheide, 1995: 2636; Bunun finansal tabloların kanuni bir biçim almasında ilk adımlardan biri olduğu hususunda bkz. Tenker, 1982: 65.

hazırlamakla yükümlü olduğu yer almıştır⁵⁴. Bu dönemde demiryolu şirketi yöneticileri, gereksinim duydukları fonu sağlayabilmeleri için kar üzerinde bir takım hileli davranışlarda bulunarak, durumu iyi olmayan işletmeleri kar ediyormuş gibi göstermişlerdir. Bu tür davranışları önlemek amacıyla 1848 tarihli Kanun çıkartılmıştır. Kanun, şirketleri halka açılmalarda ayrıntılı bilançolarının ve gelir hesaplarının bir özetini Ticaret Bakanlığına vermelerini zorunlu kılıyordu. Böylece, bir yandan halka açılmalarda belirli bir süreç geliştirilirken diğer taraftan finansal tablolardan biri olan gelir tablosunun ilk biçimi ortaya çıkıyordu⁵⁵.

Şirket sayısının artması ile işletme hakkında doğrudan bilgisi olmayan her türlü yatırımcı veya üçüncü kişiler finansal tablolara ihtiyaç duymuşlardır. Bu dönemde şirket ortağı ile yöneticisi ayırımı belirginleşmiştir. Bu olgu ile bağımsız bir kişinin, yöneticilerin hazırladığı finansal tablolar hakkında ortaklar veya müstakbel ortaklara bilgi vermesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Böylece sorumluluğu yöneticilere karşı değil, ortaklara veya müstakbel ortaklara olan “Bağımsız Denetçi” kavramı iyice şekillenmiş ve XX. yüzyıla girerken muhasebe mesleğinin ayrılmaz bir parçası olmuştur⁵⁶.

1.2.1.5. XX. Yüzyıl ve Günümüz

1.2.1.5.1. Genel Olarak

XX. yüzyılın ilk yarısında envanter kavramı çerçevesinde bilanço hazırlanmaktadır. Buna göre, bilanço envanterin bir özetidir. Bu yüzyılın sonunda hesap planları çerçevesinde bilançonun önemi artarak envanter, bilançonun oluşturulmasında yardımcı nitelikte kalacaktır⁵⁷. Bir başka deyişle, yüzyılın ilk yarısındaki envanter ve bilanço beraberliği, yüzyılın ikinci yarısında hesap planı bilanço beraberliğine yerini bırakmıştır. Bu gelişmeyi etkileyen üç önemli olay vardır. Sermaye piyasasında, bankacılıkta yaşanan gelişmeler ve işletmenin vergilendirilmesinde finansal tablolardaki bilgilerden yararlanılmaya başlanmasıdır⁵⁸.

Finansal tabloların uluslararası standardizasyonu hakkındaki ilk çalışmalar, Sovyetler Birliği’nde XX. yüzyılın ikinci yarısı başlarında ortaya çıkmıştır. Varşova Paketi üyelerini oluşturan Doğu Avrupa ülkelerinde başlatılan entegrasyon çalışmalarının kökeninde Sovyetler

⁵⁴ Railways Clauses Consolidation Act, 08.05.1845, CVII: 387, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1845/20/pdfs/ukpga_18450020_en.pdf, (ET. 10.02.018).

⁵⁵ Lee, 1976: 25.

⁵⁶ Kazgan, 2011: 4, 5.

⁵⁷ Güvemli, 2007a: 373.

⁵⁸ Güvemli, 2007a: 92, 97, 373.

Birliği'nin bütününde iktisadi yönetimin muhasebeyi bir yönetim aracı olarak görmesi yatmaktadır⁵⁹.

Bu dönemde birçok ülke ve uluslararası örgüt tarafından standardizasyon çalışmaları yapılmıştır. Muhasebede küreselleşme ve uluslararası standardizasyon, uygulama kolaylığının sağlanması açısından önem taşımaktadır. Zira uluslararası düzeyde, tekdüzen bir muhasebe sisteminin uygulanması hesap ve terim birliğinin sağlanmasını, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlayabilir⁶⁰. Aşağıda belirli ülkelerde, Avrupa Birliği'nde ve finansal tablolar açısından önemli olan kuruluşlarda yapılan çalışmalar incelenecektir.

1.2.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) 1913 yılında, Anayasa'ya yapılan 1 ek ile Federal Devlet seviyesinde kurumlar vergisi kavramı ortaya çıkmıştır. Bu düzenli vergi, şirketlerin muhasebe altyapılarını oturtmalarını ve düzenlemelerini zorunlu kılmıştır⁶¹.

Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra, krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Kanunu” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Kanunu”nda yer almaktadır. Securities and Exchange Commission (SEC)⁶², 1933 Menkul Kıymetler Kanunu'nu uygulamak amacıyla kurulmuştur. 1934 Kanunu, SEC'e her iki kanun ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir⁶³.

ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulmasına ilişkin gelişmeler, düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)⁶⁴'nın etkin rol aldığı “1939-1959 The AICPA's Committee on Accounting Procedure⁶⁵” ve “1959-1973 Accounting Principles Board⁶⁶” dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve hala ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren “Financial Accounting Standards Board (FASB)⁶⁷”

⁵⁹ Güvemli, 2007a: 97; Güvemli, 2001: 759.

⁶⁰ Elitaş, 2014: 116.

⁶¹ Kazgan, 2011: 5.

⁶² Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu muadili bir kurumdur.

⁶³ SEC, muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmıştır. Muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bkz. Başpınar, 2004: 43; Kazgan, 2011: 6; Üstündağ, 2000: 32; Toroslu, 2009: 3.

⁶⁴ AICPA'nın türkçe karşılığı Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür.

⁶⁵ AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi.

⁶⁶ Türkçe karşılığı Muhasebe Prensipleri Kurulu'dur.

⁶⁷ Finansal Muhasebe Standartları Kurulu şeklinde türkçeye çevrilmiştir. FASB ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.fasb.org/facts/index.shtml>, (ET. 10.05.2018).

dönemleridir⁶⁸. ABD’de borsada kote olan her şirket, FASB’in kurallarını uygulamak zorundadır⁶⁹.

ABD’de muhasebe standartlarını ifade etmek üzere “Amerika’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (US-GAAP)” ibaresi kullanılmaktadır. Bu ibare, yukarıda bahsedilen organizasyonlar ve bazı alt kuruluşlar tarafından zaman içinde yayınlanmış veya uygulamada kabul görmüş muhasebe prensiplerinin tümünü ifade eder⁷⁰. Doktrinde US-GAAP’ın, muhasebe standartlarının sınıflandırılması açısından kural bazlı olduğu ileri sürülmektedir⁷¹. Kural bazlı kavramı, az yorum gerektiren, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır. Kurallar genelde örnekleri, sayısal sınırları ve uygulanacağı şartların detaylarını içermektedir⁷². Bu tarz muhasebe kuralları uygulayıcıya yorum imkanı bırakmamaktadır.

02 Aralık 2001 tarihinde ABD’de, kural bazlı US-GAAP’ın sorgulanmasına sebep olan Enron skandalı yaşanmıştır⁷³. Enron şirketi, finansal raporlama mevzuatında bulunan kanuni boşlukları değerlendirmiştir⁷⁴. İlişkili taraf işlemleri⁷⁵ gerçekleştirmiş, muhasebe hileleriyle varlık-kaynak yapısını olduğundan daha güçlü, faaliyet sonuçlarını daha karlı göstermiştir. Bu sayede şirketin pay senetlerini birçok yatırımcı satın almıştır. Finansal tablolar gerçek durumla örtüşmeyince, Enron iflasını açıklamıştır. Enron’un denetimini gerçekleştiren Arthur Andersen şirketinin de tüm usulsüzlüklerden haberi olduğu ve şirkete yardım ettiği ortaya çıkmıştır⁷⁶.

⁶⁸ Başpınar, 2004: 43; Kazgan, 2011: 6.

⁶⁹ Nilsson, 2005: 47.

⁷⁰ Kazgan, 2011: 7.

⁷¹ Alexander ve Jermakowicz, 2006: 135; Nelson, 2002: 19; Bu nitelendirmenin, standartların içinde kesin kurallar içeren birçok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların ayrıntılı olarak belirtilmesinden kaynaklandığı hususunda bkz. Dalkılıç, 2008: 45.

⁷² Dalkılıç, 2008: 40; Örneğin, US-GAAP’ta leasing sözleşmesinin süresi kiralanan mülkün ekonomik ömrünün en az % 75’ini (3/4’ünü) kapsamaktadır. Leasing sözleşmesinin yürürlüğe girdiği an, kiracının sözleşme sonuna kadar yükümlü olduğu tüm ödemelerin yine kiracının marjinal borçlanma oranı ile bugüne indirilmiş tutarı, mülkün bugünkü cari satış fiyatının % 90’ı veya daha fazlasına tekabül etmektedir. Bu kıstastan birine sahip leasing sözleşmesi finansal leasing olarak aktifleştirilir. Dolayısıyla burada sayılar da kullanılarak yoruma açık olmayan hükümler tercih edilmiştir. Bkz. Kazgan, 2011: 188; Buna karşın, sayılarla oynanarak kolayca kötüye kullanımına yol açabilir ve kurallar net olduğu için etkin bir denetim de sağlanmayabilir. Bkz. Nelson, 2002: 21.

⁷³ Enron, Kenneth Lay tarafından 1985 yılında iki doğal gaz firmasının birleşimi ile kurulmuştur. Bkz. Healy ve Palepu, 2003: 4; Fox, 2003: vii.

⁷⁴ Enron ileriye yönelik birçok enerji sözleşmesi yapmıştır. Gerçeğe uygun değer muhasebesini kullanarak, gelecekteki faiz oranları ve enerji fiyatlarını tahmin ederek gelirini tahakkuk ettirmede kullanmıştır. Ayrıca Enron, özel amaçlı kuruluşlar kurarak bunlar üzerinden işlemler gerçekleştirmiş ve risk ve zararlarını bilanço dışına çıkartmıştır. Bu sayede, daha karlı gözükmiştir. Bkz. Healy ve Palepu, 2003: 9; Dinç ve Cengiz, 2014: 229, 230; Sağlar ve Kandemir, 2007: 25, 26; Delikanlı, 2011: 81; Gerçeğe uygun değer, varlık ve yükümlülüklerin ölçme esaslarından biridir. İnceleme için bkz. aşağıda. 2.4.2.4.2.2.1. Gerçeğe Uygun Değer.

⁷⁵ İlişkili taraf, finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletmedir. Kavramın incelemesi için bkz. aşağıda. 3.2.2.1.2.4.2. İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar.

⁷⁶ Fırat ve Seldüz, 2014: 2; Sağlar ve Kandemir, 2007: 24, 28; Enron ile Arthur Andersen şirketi arasındaki ilişkinin ayrıntılı incelemesi için bkz. Dinç ve Cengiz, 2014: 230 ve devamı.

Enron skandalı sonucunda kural bazlı muhasebe standartlarının yerindeliği açısından tartışmalar ortaya çıkmıştır. Zira US-GAAP'ın aşırı kural bazlı yaklaşımla hazırlanmış olması düzenlemelerin işlevselliğini ortadan kaldırmıştır. Bunun üzerine 18 Eylül 2002 tarihinde, FASB ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu⁷⁷ Amerikan Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını yakınlaştırma amacıyla Norwalk Anlaşması'nı imzalamışlardır⁷⁸. Bu iki kurul, bu anlaşma ile mevcut finansal raporlama standartlarını kısa süre içerisinde uyumlu hale getireceklerini taahhüt etmişlerdir⁷⁹.

US-GAAP'ın dağınık yapısı nedeniyle, araştırmalar için gerekli ve ilgili kaynaklar bulunamayabilmekteydi. Kullanıcıların araştırdıkları konuda doğruyu bulduklarından emin olabilmeleri için oldukça fazla çaba göstermeleri gerekmektedir. Bu sebeple, FASB tarafından US-GAAP'ın basitleştirilmesi amacıyla bir kodlama çalışmasına başlanmıştır. FASB Muhasebe Standartları Kodlaması, 1 Temmuz 2009'da yürürlüğe girmiştir⁸⁰. Bununla birlikte, ABD'de son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarına benzer şekilde "ilke-bazlı" yeni standartlar getirilmesi çalışmalarına başlanmıştır⁸¹.

1.2.1.5.3. İngiltere

İngiltere'de bu dönemin başlarında demiryolu şirketleri ile ilgili kanun çalışmalarında finansal tablolara yer verilmiştir. İlk olarak 1911 tarihli Şirketler Kanunu m. 1/1 ve 3 uyarınca, her demiryolu şirketi kanuna uygun şekilde yıllık hesaplarını hazırlamak ve bu hesapları yılın sona ermesinden altmış gün içinde Ticaret Odasına yollamakla yükümlüdür⁸². 1911 tarihli Şirketler Kanunu m. 5 uyarınca hesaplarda yanlışlık olması durumunda, bu hesapların altında imzası olan kişiler bununla sorumlu olacaktır.

⁷⁷ İnceleme için bkz. aşağıda. 1.2.1.5.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

⁷⁸ Wiley, 2018: 2; Gök, 2012: 9; Fırat ve Seldüz, 2014: 5; Healy ve Palepu, 2003: 22; Delikanlı, 2011: 81.

⁷⁹ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı: 23, bkz. [http://www.vergin\(ET.net/UserFiles/File/UFRS/UFRS%20cep%20kitapcigi%202008.pdf](http://www.vergin(ET.net/UserFiles/File/UFRS/UFRS%20cep%20kitapcigi%202008.pdf), (ET. 12.01.2018); ABD Senatosu'nun Enron skandalından sonra 2002 yılında kabul ettiği Sarbanes-Oxley Kanunu ile ABD Sermaye Piyasası Kurulu'na ilke bazlı muhasebe standartlarına geçilmesi yönünde tavsiyelerde bulunmuş ve Norwalk anlaşması bunun üzerine yapılmıştır. Bkz. Dalkılıç, 2008: 40.

⁸⁰ Metin ve örnekler için bkz. <https://asc.fasb.org/>, (ET. 12.01.2018); Ayrıntılı inceleme için bkz. Kazgan, 2011: 8 ve devamı.

⁸¹ Buna son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve finansal raporlamaya karşı olan güven azalışı, US-GAAP'ın sahip olduğu ayrıntılar ve uygulama zorluğunun sebep olduğu yönünde bkz. Alexander ve Jermakowicz, 2006: 134.

⁸² 16.12.1911 tarihli Railway Companies (Accounts and Returns) Act., tüm metin için bkz. http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1911/34/pdfs/ukpga_19110034_en.pdf, (ET. 06.02.2018).

1948 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu'nun 147 ila 163. maddeleri şirket hesaplarına ve bunların denetimine ayrılmıştır⁸³. Madde 148'de kar/zarar tablosu ve bilanço, m. 149'da ise, finansal tablolara uygulanacak "true and fair view" şeklinde nitelendirilen dürüst resim ilkesi⁸⁴ düzenlenmiştir. 1948 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu m. 149 uyarınca her şirketin bilanço ve kar/zarar hesabının şirketin ilişkilerini dürüst resim ilkesine uygun şekilde göstermesi gerekir⁸⁵.

1985 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu'nun yedinci bölümü şirket hesapları ve bunun denetimine ayrılmıştır⁸⁶. Şirket hesapları ile holding şirketlerin grup hesapları düzenlenmiştir. 1985 tarihli Kanun m. 228/2'de, bilanço ve kar/zarar tablosunun şirketin durumu hakkında dürüst bir resim vermesi gerektiği yer almıştır. Bununla birlikte, m. 228/4'te şayet dürüst resim ilkesi gerektiriyorsa yöneticilerin gerekli açıklamayı da yaparak, kanun hükümlerinden ayrılabilmesi için yer almıştır. Bu hüküm dürüst resim ilkesinin finansal raporlamada bir üst ilke haline getirildiğini ortaya koymaktadır⁸⁷. Ayrıca 1985 tarihli Kanun m. 227/1 uyarınca yöneticiler, finansal tabloların hazırlanmasından sorumludurlar.

Mer'i 2006 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu'nun⁸⁸ onbeşinci bölümü hesaplar ve raporlara ve onaltıncı bölümü denetime ayrılmıştır. Kanun m. 396 uyarınca her şirket muhasebe kayıtlarını tutmakla yükümlü tutulmuş ve bu kayıtlar tutulurken uyulacak kurallar arasında Uluslararası Muhasebe Standartları da gösterilmiştir. Yıllık hesaplara ayrılan onbeşinci bölümün dördüncü kısmında genel hüküm olarak gösterilen "Hesapların dürüst resim vermemesi" madde metin başlıklı 393'e yer verilmiştir. Hüküm şirket müdürüne, şirketin ve grup hesaplarının şirketin malvarlığı, hak ve yükümlülükleri, finansal durumu ve kar ve zararı bakımından dürüst resim vermemesi halinde, bunları onaylamama yükümü getirmiştir. 1985 tarihli Kanun'dan farklı olarak, dürüst resim ilkesi gerektiriyorsa kanundan

⁸³ Bu Kanun, 1929 ve 1947 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu'nun birleştirilmesi ile oluşmuştur. Bu sebeple, söz konusu Kanunlar incelemeye alınmamıştır. Kanunun tamamı için bkz. http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1948/38/pdfs/ukpga_19480038_en.pdf, (ET. 06.02.2018).

⁸⁴ TTK m. 515'te "true and fair view" ifadesi, "dürüst resim" şeklinde çevrildiği için biz de bu ifadeyi kullanacağız. İlkenin incelemesi için bkz. aşa. 2.4.2.1.2. Dürüst Resim İlkesi ile Karşılaştırılması.

⁸⁵ Aynı hüküm ilk olarak 1947 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu m. 13/2'de yer almaktadır. Buna karşın, bu Kanun, bir önceki dipnotta bahsedildiği üzere, 1948 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu'na aktarıldığı için, ayrıca incelenmemiştir.

⁸⁶ 11.04.1985 tarihli Companies Act'ın tamamı için bkz. http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1985/6/pdfs/ukpga_19850006_en.pdf, (ET. 06.02.2018).

⁸⁷ Falcioğlu, 2016: 85; Ayrıca bu hususta ayrıntılı inceleme için bkz. aşa. 2.4.2.1.2. Dürüst Resim İlkesi ile Karşılaştırılması.

⁸⁸ http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en.pdf, (ET. 06.02.2018).

sapılacağına ilişkin açık bir düzenleme yer almamıştır⁸⁹. 2006 tarihli Şirketler Kanunu m. 396/1 uyarınca, şirketler bilanço ve kar/zarar tablosunu hazırlamakla yükümlüdürler.

İngiltere’de 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından gerçekleştirilmiştir⁹⁰. 1970 yılında ise muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili olarak, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi kurulmuştur. Bu komite 1990 yılında, Muhasebe Standartları Komitesi olarak isimlendirilmiştir⁹¹. Aynı yıl, bu kurum Muhasebe Standartları Kurulu adını almıştır. Yeni standart oluşturma sistemi “1989 tarihli Companies Act⁹²” ile geliştirilmiştir. Kanunun ilk bölümü şirket hesaplarına ayrılmıştır⁹³. Bu bölümde, muhasebe standartları ayrıca düzenlenmiş⁹⁴ ve 1990 yılında muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına neden olmuştur. İngiltere’de kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council/FRC), standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluştur⁹⁵. Muhasebe Standartları Kurulu ile FRC’ye bağlı olarak faaliyet gösteren diğer bir kuruluş olan Finansal Raporlama Gözetim Heyeti, belirlenen standartlara aykırı uygulamalarla mücadele etmek üzere oluşturulmuştur⁹⁶. 2006 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu m. 397 ve 403’te şirketlere kendi hesaplarını ve grup şirket hesaplarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde hazırlama imkanı sunulmuştur.

1.2.1.5.4. Almanya

XX. yüzyılın ilk yarısında, Schmalenbach, “Dynamische Bilanz” adlı eserini yayınlamıştır. O güne kadar geçerli olan statik bilanço teorisinin yerine, dinamik bilanço

⁸⁹ Falcıoğlu, 2016: 86.

⁹⁰ Üstündağ, 2000: 41; Başpınar, 2004: 44.

⁹¹ Komite, 1990 yılına kadar Statements of Standard Accounting Practice adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Buna karşın, bu yıllar boyunca kurum tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması; standartların uygulanması için kanuni yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşınamaması, komitenin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır. Bu hususta bkz. Başpınar, 2004: 44.

⁹² Kanun metni için bkz. http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1989/40/pdfs/ukpga_19890040_en.pdf, (ET. 06.02.2018).

⁹³ Kanunun 226. paragrafında, bilanço ve kar/zarar tablosu düzenlenmiştir. Yılsonunda çıkartılacak bilanço ve kar/zarar tablosu, dürüst resim ilkesine göre hazırlanacaktır. Bkz. http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1989/40/pdfs/ukpga_19890040_en.pdf, (ET. 06.02.2018): 6; Dürüst resim ilkesine göre finansal tabloların hazırlanması gerekliliği TTK m. 515 ile yeni getirilen bir düzenlemedir. Bu husus, finansal tabloların hazırlanmasında İngiltere’den geri kaldığımızı da ortaya koymaktadır.

⁹⁴ Bkz. Companies Act 1989, Art. 256 ve devamı: 37, 38, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1989/40/pdfs/ukpga_19890040_en.pdf, (ET. 06.02.2018).

⁹⁵ Başpınar, 2004: 44.

⁹⁶ Başpınar, 2004: 44; Kuruluşun İngilizce karşılığı Financial Reporting Review Panel’dir.

teorisini önermektedir⁹⁷. Statik bilanço teorisinde yıllık bilanço, bir işletmenin malvarlığı durumunu açıklamak için düzenlenir. Bilanço net varlık pozisyonunu, özellikle de işletmenin yükümlülüklerini zamanında yerine getirme yeteneğini yansıtır. Net varlıkların dönem içindeki değişiminden kaynaklanan kar veya zararın hesaplanması daha az önemli olarak görülmektedir⁹⁸. Dinamik bilanço teorisinde bilanço, bir işletmenin yıllık faaliyetinin sonucunu açıklamalıdır⁹⁹. Buna göre sonuç hesapları, gerçek kar veya zararın hesabında yararlanılacak gerçek öğelerdir. Bilanço henüz kesin olarak elde edilmeseler veya yüklenilmiş olmasalar da ortaya çıkan hasılat ve giderleri açıklığa kavuşturur nitelikte olmalıdır¹⁰⁰.

1985 yılında Avrupa Birliği'nin 4, 7 ve 8. direktifleri Alman kanunlarına geçirilmiş ve 01 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 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 yayınlamıştır¹⁰¹.

15 Mayıs 1988'de, Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee/DRSC)¹⁰² muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla kurulmuştur. DRSC'nin standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmıştır¹⁰³. Bu gelişmelere paralel olarak 1998'de IAS'ların¹⁰⁴ ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır.

1.2.1.5.5. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği tarafından muhasebe uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde üç adet yönerge yayınlanmıştır. Bunlar Avrupa Topluluğu Konseyi'nin 25 Temmuz 1978 tarihinde

⁹⁷ Schamelenbach, maliyet ve finansal muhasebenin temellerini atmıştır. Özellikle faaliyet seviyesine bağlı sabit maliyet sorununu vurgulamış ve emsal maliyet kavramını geliştirmiştir. Maliyet ve giderler arasındaki farkı ortaya koymuştur. Bkz. Fülber ve Gassen, 2011: 13; Alman muhasebe okulunda üç kuram ele alınmıştır; statik bilanço kuramı, dinamik bilanço kuramı ve organik bilanço kuramıdır. Bkz. Yalçın, 2014: 23.

⁹⁸ Fülber ve Gassen, 2011: 13; Tekinalp, 1979: 67; Statik bilanço teorisinde her hesap, bu hesaba olan bilanço kaleminin önemi ve yeri ile açıklanır. Bkz. Yalçın, 2014: 23.

⁹⁹ Tekinalp, 1979: 67.

¹⁰⁰ Schmallenbach, 1961: 47-49.

¹⁰¹ Timoşenko, 2007: 13; Başpınar, 2004: 45.

¹⁰² DRSC, bağımsız ve kar amacı gütmeyen bir dernek olarak Berlin'de kurulmuştur. Bkz. <https://www.drsc.de/en/about/>, (ET. 23.05.2018).

¹⁰³ DRSC'nin resmi sitesinde açıklanmıştır. Bkz. <https://www.drsc.de/en/about/>, (ET. 23.05.2018); Timoşenko, 2007: 13; Muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında Amerikan modelinde ve uluslararası uygulamalara paralel, bağımsız bir düzenleyici kuruluşun gündeme gelmesi, dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimin anlaşılması açısından önemlidir. Bkz. Başpınar, 2004: 45.

¹⁰⁴ IAS, Uluslararası Muhasebe Kurulu tarafından yayınlanan uluslararası muhasebe standartlarını ifade etmektedir. İnceleme için bkz. 1.2.1.5.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

kabul ettiği 4. yönerge, 13 Temmuz 1983 tarihinde kabul ettiği 7. yönerge ve 10 Nisan 1984 tarihinde kabul ettiği 8. yönerge¹⁰⁵.

Avrupa Birliği Konseyi'nin 78/660 sayılı, 25 Temmuz 1978 tarihli Dördüncü Yönergesi finansal tablolara ilişkindir¹⁰⁶. Bu yönergede dürüst resim ilkesine yer verilmiştir. Yönerge, m. 2/3 uyarınca, yıllık hesaplar, şirketin varlıkları, yükümlülükleri, finansal durumu ve kar veya zararını dürüst resim ilkesine uygun şekilde sunacaktır. Yönerge m. 2/5'te de, istisnai durumlarda, bu Yönergenin bir hükmünün uygulanması, dürüst resim ilkesine aykırı ise, bu hükümden ayrılabilineceği yer almıştır. Böyle bir ayrılma, hesaplara ilişkin dipnotlarda, gerekçeleriyle birlikte açıklanacaktır. Üye devletler, söz konusu istisnai davaları tanımlayabilir ve ilgili özel kuralları koyabilir. Bu bağlamda, dürüst resim ilkesi finansal tablolarda bir üst raporlama ilkesi haline getirilmiştir¹⁰⁷. Öyle ki, dördüncü yönergede yer alan hükümlerle hazırlanan finansal tablolar, şayet şirketin gerçek durumunu yansıtmıyorsa, ilgili hükümler uygulanmayacaktır. Bu durumda, şirket yetkilileri yeni yapılan uygulamayı neden tercih ettiklerine ilişkin ilgili açıklama yapmakla yükümlüdürler. Kanaatimizce bu açıklama ile amaçlanan, dürüst resim ilkesinin kötüye kullanımını engellemektir. Bu saikle, üye devletlere, istisnai durumlarla ilgili düzenleme yapabilme imkanı da sunulmuştur.

Yönergenin üçüncü bölümü bilançonun yapısı ile ilgilidir. Yönerge m. 8 uyarınca, üye devletler dokuz ve onuncu maddelerdeki bilanço formlarından birini veya her ikisini birlikte uygulayabilirler¹⁰⁸. Yönergenin 9. maddesi uyarınca, bilanço "Assets/Aktifler ve Liabilities/Pasifler" şeklinde iki ana gruba ayrılmaktadır. Aktifler, "A. Subscribed capital unpaid (of which there has been called)/Ödenmemiş Sermaye (çağrı yapılmış); B. Formation expenses/Kuruluş masrafları; C. Fixed assets/Duran aktifler¹⁰⁹; D. Current assets/Dönen aktifler¹¹⁰; E. Prepayments and accrued income/Ön ödemeler ve tahakkuk eden gelir için dönemsel düzeltme hesapları; F. Loss for the financial year/Dönem zararı" şeklinde altı gruba

¹⁰⁵ Parlakkaya, 2004: 126.

¹⁰⁶ Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:1978:222:FULL&from=EN>, (ET. 01.01.2018).

¹⁰⁷ 1974 yılında yönerge ile ilgili yapılan tartışmalarda, bir grup delege "true and fair view" ilkesinin anlamını sorgulamış ve genel bir ilkenin, belirli kuralların uygulanmasını engellememesi gerektiğini savunmuştur. Buna karşın diğer grup, ilke gerektiriyorsa, yönergenin uygulanmayabileceğine ilişkin istisna hükmünün yer alması gerektiğini savunmuştur. İkinci görüş kabul edilmiştir. Bkz. Hulle, 1997: 712.

¹⁰⁸ "For the presentation of the balance sheet, the Member States shall prescribe one or both of the layouts prescribed by Articles 9 and 10. If a Member State prescribes both, it may allow companies to choose between them." bkz. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:1978:222:FULL&from=EN>, (ET. 01.01.2018).

¹⁰⁹ Bu bölümün ana başlıkları, "I. Intangible assets/Maddi olmayan duran varlıklar; II. Tangible assets/Maddi duran varlıklar; III. Financial assets/Finansal duran varlıklar"dır.

¹¹⁰ Bu bölümün ana başlıkları, "I. Stocks/Stoklar; II. Debtors /Alacaklar; III. Investments/Dönen değerler; IV. Cash at bank and in hand/Bankadaki veya işletmenin kasasında bulunan nakit para"dır.

ayrılarak gösterilmiştir. Bu grupta düzenlenen “F. Dönem Zararı”nın esasen aktif olma özelliği yoktur¹¹¹. İlerde uygulanacak finansal tablo düzeninde, dönem zararı, pasifte, özkaynak hesabı altında incelenecektir. Pasifler ise “A. Capital and reserves/Sermaye ve yedekler¹¹²; B. Provisions for liabilities and charges/Risk karşılıkları¹¹³; C. Creditors/Borçlar¹¹⁴; D. Accruals and deferred income/Dönem düzeltme hesapları; E. Profit for the financial year/Dönem karı” şeklinde beş gruba ayrılmıştır. Bu yönergede, üye ülkelerin birbirinden farklılık gösteren uygulamalara uyum sağlanabilmesi için, aktif ve pasif taraf fazla sayıda gruba ayrılmıştır. Ayrıca üye ülkelerin bilanço kavramına yaklaşımlarındaki farklılık nedeniyle aktif ve pasif tarafın düzenlenmesinde hukuki ve finansal ayırım yaklaşımları birlikte dikkate alınmıştır¹¹⁵.

Yedinci Yönerge, konsolide finansal tabloların yapısı ve düzenlenmesine ilişkindir. Yönergede, konsolide finansal tablolar ve faaliyet raporlarının hazırlanması ve düzenlenmesi ile ilgili koşullar ve standartlar ile konsolide finansal tabloların denetimi ve kamuya açıklanması ile ilgili hususlar yer almaktadır¹¹⁶.

Haziran 2000’de Avrupa Birliği Komisyonu bir rapor hazırlayarak 5 yıl içinde pay senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören Avrupalı Şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri de dahil) konsolide finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi¹¹⁷ ile uyumlu olarak hazırlamaları yönündeki iradesini açıklamıştır¹¹⁸. Daha sonra Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanan bu düzenleme, Eylül 2002’de yayımlanmıştır. Tüm üye ülkelerin tabi olacağı bu yeni düzenlemeye göre, pay

¹¹¹ Güvemli, 2007a: 114.

¹¹² Bu bölümün ana başlıkları, “I. Subscribed capital/Kayıtlı sermaye; II. Share premium account/Emisyon primleri; III. Revaluation reserve/Yeniden değerlendirme yedekler; IV. Reserves/Yedek akçeler; V. Profit or loss brought forward/Aktarılmış önceki dönemlerden sonuçlar -karlar-; VI. Profit or loss for the financial year/Dönem kar veya zararı”dır.

¹¹³ Bu bölümün ana başlıkları, “1. Provisions for pensions and similar obligations/Emeklilik maaşı ve benzeri sorumluluklar için karşılıklar; 2. Provisions for taxation/ Vergi karşılıkları; 3. Other provisions/Öteki karşılıklar”dır.

¹¹⁴ Bu bölümün ana başlıkları, “1. Debenture loans, showing convertible loans separately/Tahvil borçları; 2. Amounts owed to credit institutions/Kredi kurumlarından alınan borçlar; 3. Payments received on account of orders in so far as they are not shown separately as deductions from stocks/Sipariş için alınmış bedeller; 4. Trade creditors. / Satın alma borçları; 5. Bills of exchange payable/Ticari senet borçları; 6. Amounts owed to affiliated undertakings/Bağlı kuruluşlara olan borçlar; 7. Amounts owed to undertakings with which the company is linked by virtue of participating interests/İştirak edilen işletmelere olan borçlar; 8. Other creditors including tax and social security/Sosyal güvenlik kurumlarına borçlar ve vergi borçları; 9. Accruals and deferred income/Dönem düzeltme hesapları”dır.

¹¹⁵ Güvemli, 2007a: 114.

¹¹⁶ Parlakkaya, 2004: 127.

¹¹⁷ Kavram, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan standartların tamamını ifade etmektedir. Bkz. 1.2.1.5.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

¹¹⁸ Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, 2004: 18, bkz. <http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/055885d7-9f0b-4e81-8b6c-ecfd4bc0d34a/agustos-2004>, (ET. 13.01.2018); Üstündağ, 2003: 12; Nilsson, 2005: 47.

senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmeler, konsolide finansal tablolarının en geç 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu hazırlayacaktır.

Avrupa Birliği, 26 Haziran 2013 tarihli 2013/34 sayılı “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” yönergesini yayınlamıştır¹¹⁹. Bu yönergede, dördüncü ve yedinci yönerge birleştirilerek kaldırılmıştır¹²⁰. 2013/34 sayılı Yönerge bölüm üç, pr. 4/1 uyarınca, yıllık finansal tablolar asgari olarak bilanço, kar/zarar hesabı ve dipnotlarından oluşur. Aynı bölüm pr. 4/3’te finansal tabloların şirketin varlık, yükümlülük, finansal durumu ve kar ve zararı hakkında dürüst resim vermesi gerektiği yer almıştır. Şayet yönerge hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolar, dürüst bir resim vermiyorsa, gerekli açıklamalar yapılarak yönerge hükümlerinden sapılabilecektir (pr. 4/5)¹²¹.

1.2.1.5.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Dünya genelinde farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması için gerekli, uluslararası geçerliliğe sahip muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla 29 Haziran 1973’de “International Accounting Standards Committee (IASC) ¹²²” kurulmuştur¹²³. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayımlamaktır¹²⁴. IASC, 1973’den 2001 yılına kadar uluslararası nitelikte kabul gören muhasebe standartlarını “International Accounting Standards (IAS)¹²⁵” adı ile yayınlamıştır¹²⁶.

¹¹⁹ Yönergenin tam adı Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC’dir. Metin için bkz. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&rid=1>, (ET. 01.01.2018).

¹²⁰ Demir ve Gür, 2016: 70.

¹²¹ Açık hükme rağmen *Falcıoğlu*, AB’nin 2013/34 sayılı Muhasebe Yönergesinde dürüst resim ilkesine “overriding principle/üst raporlama kuralı” olarak yollama yapılmadığını ifade etmiştir. Bkz. *Falcıoğlu*, 2016: 86.

¹²² “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi” şeklinde türkçeye çevrilmiştir.

¹²³ IASC, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma ile kurulmuştur. Bkz. Başpınar, 2004: 53; Parlakkaya, 2004: 123; Yalçın, 2015: 55; Poroy vd., 2017: 279; Nilsson, 2005: 47; Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa üyedir. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır. 1994 tarihinde TMUD’un desteği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği de IASC üyeliğine alınmıştır. Bkz. Başpınar, 2004: 53; Bu kurulun oluşmasının finansal raporlamada ve muhasebeleştirmede farklılıkları ortadan kaldırma konusunda en önemli çalışma olduğu hususunda bkz. Şenel, 2013: 5.

¹²⁴ Şenel, 2013: 7; Yalçın, 2014: 52.

¹²⁵ Türkçeye “Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)” şeklinde çevrilmiştir.

¹²⁶ Yalçın, 2015: 58; Şenel, 2013: 12.

IASC'ın yeniden yapılandırılmasına yönelik çalışmalar sonucu, tüzüğü ve yapısı değiştirilerek 8 Mart 2001'de "International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)¹²⁷" kurulmuştur¹²⁸. IASC standart koymak yetkisi de dahil olmak üzere tüm yetkilerini, IASCF'nin birimlerinden biri olan "International Accounting Standards Board (IASB)¹²⁹"a devretmiştir. IASB, standartlarını "International Financial Reporting Standards (IFRS)¹³⁰" adı altında yayımlamaktadır. IASC tarafından çıkarılmış bulunan IAS'ları da benimseyip, yenileme görevini yüklenmiştir. IAS'ların henüz tamamı yenilenmediği için uygulamada hem IAS hem de IFRS kısaltması ile yayımlanmış standartlar vardır¹³¹.

IASCF'nin diğer bir birimi olan IFRIC¹³² finansal tablo denetçilerinin, tablo hazırlayıcıları ve tablo kullanıcılarının yararlanması amacıyla üyeleri mütevelliler tarafından seçilen bir standartları yorumlama komitesidir¹³³. IFRIC, IFRS'lerde değinilmemiş konularda yorumlar verdiği gibi, yeterli olmayan ve/veya çelişen yorumlar hakkında rehberlik yapar.

2000 yılında IOSCO¹³⁴ örgütü, kendi üyelerine, çok uluslu şirketlerin birden fazla ulusal borsada hisse ihraç ederken veya kote olurken IASC standartlarını kullanmalarına izin vermeleri tavsiyesinde bulunmuştur. Bununla birlikte, Avrupa Birliği Komisyonu'nun, birlikteki borsalarda kote edilmiş grup şirketlerinin konsolide bilançolarının IASC'ın hazırladığı standartlara uymaları koşulunu getireceğine dair niyet açıklaması da bulunmaktadır. Böylece IASC'ın meşruiyeti ve otoritesinde yükseliş olmuştur¹³⁵. Bugün uluslararası muhasebe standartları, yabancı ihraççılar bakımından dünyanın hemen hemen tüm borsalarında tamamen kabul görmektedir¹³⁶.

Uluslararası finansal raporlama standartları ilke bazlı hazırlanmaktadır. Standartların ilke bazlı olması, bu standartlara dayanan muhasebe uygulamalarının kesin olarak belirtilmiş kurallara göre değil, genel bir çerçevede mantıklı uygulamanın seçilmesi yolu ile yapılmasını

¹²⁷ Türkçeye "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (UMSKV)" şeklinde çevrilmektedir

¹²⁸ IASCF, Müteveli Heyeti (The IFRS Foundation), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Yönetim Kurulu (International Accounting Standards Board, IASB), "Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulunun Uluslararası Finansal Raporlarını Yorumlayan Komite" (International Financial Reporting Interpretations Committee of IASB, IFRIC) ve Standart Tavsiye Konseyi (Standard Advisory Council, SAC) şeklinde dört temel birimi bulunmaktadır. Ayrıntılı inceleme için bkz. Yalçın, 2015: 55; Şenel, 2013: 8.

¹²⁹ Türkçeye "Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu" şeklinde çevrilmektedir.

¹³⁰ Türkçeye "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" şeklinde çevrilmektedir.

¹³¹ Wiley, 2018: 6; Poroy vd., 2017: 280; Uysal, 2006: 100; Akpınar, 2016: 9.

¹³² "Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulunun Uluslararası Finansal Raporlarını Yorumlayan Komite" (International Financial Reporting Interpretations Committee of IASB, IFRIC).

¹³³ Poroy vd., 2017: 280; Yalçın, 2015: 55; Nilsson, 2005: 48.

¹³⁴ International Organisation of Securities Commissions/Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü, Sermaye piyasası düzenlemeleri yapan kurulların üye olduğu uluslararası bir örgüt.

¹³⁵ Nilsson, 2005: 47, 48; Wiley, 2018: 5, 6; Avrupa Birliği Komisyonu'nun açıklamasının incelenmesi için bkz. yuk. 1.2.1.5.5. Avrupa Birliği.

¹³⁶ Nilsson, 2005: 48.

ifade eder. Buna göre uygulayıcı, finansal tablolarını hazırlarken kendi yorumunu da katabilecektir¹³⁷. Bu durum “mesleki yargı” olgusunu ön plana çıkarmaktadır¹³⁸. İlke bazlı muhasebe standartları “özün önceliği” kavramını esas almaktadır¹³⁹. Bu durumda, ekonomik nitelikte bir işlem muhasebeleştirilirken, işlemin şekli değil, esası dikkate alınmaktadır¹⁴⁰.

1.2.2. Osmanlı’da Finansal Tabloların Gelişimi

XIX. yüzyıldan önce, muhasebenin batı dillerinde gelişmiş envanter, bilanço gibi deyimlerine Osmanlı’da rastlanmamıştır. Buna karşın envanter hesaplamaları mevcut ya da mevcudat adı altında yapılmaktadır. Bu kayıtlar merdiven yönteminden yararlanılarak defterlere geçirilmektedir¹⁴¹. Merdiven yönteminde, her bir eyalete ait vergi, toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılması yoluyla hesaplanır ve tahmin edilir. Bu yöntem, harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanıp, devletin bir yıllık gelirlerinin tek bir kayıt ile yapılabilmesini sağlar¹⁴².

Merdiven yöntemi, devletin değişen ihtiyaçlarına göre geliştirilmiştir. Bu durum XIX. yüzyılın ilk yarısının ortalarına kadar devam etmiştir¹⁴³. 1839’da yayınlanan Tanzimat Fermanı’ndan sonra yaşanan gelişmeler merdiven yönteminin muhasebenin tutulmasında yetersiz kalmasına sebep olmuştur. Bunlar, Devletin 1840-1850 yılları arasında kar amaçlı sanayi kuruluşlarını oluşturması¹⁴⁴; 1845 yılında ilk muvazene-i umumiye adı ile bütçe nizamnamesi (yönetmeliği) yayınlanması¹⁴⁵; vergi toplama düzeninin değiştirilmesi¹⁴⁶ gibi gelişmelerdir. Merdiven yöntemi, XIX. yüzyılın ikinci yarısının sonlarına kadar Osmanlı’da sadece devletin bütçe uygulamaları ile ilgili gelir ve gider hesaplamalarında değil, devletin iktisadi teşekküllerinde de kullanılmıştır¹⁴⁷.

¹³⁷ Durak vd., 2011: 264; Dalkılıç, 2008: 41; İlke bazlı standartların, yorum yapanın niteliğine göre aynı veya benzer işlemlerin farklı nitelendirilmesi sebebiyle finansal raporlar arasındaki karşılaştırılabilirliğin yüzeysel olacağı yönünde eleştirilmektedir. Bkz. Schipper, 2003: 65.

¹³⁸ Dalkılıç, 2008: 41.

¹³⁹ Dalkılıç, 2008: 42; İlke bazlı standartlar kavramı yerine “özün önceliği bazlı standartlar” kavramı da kullanılmaktadır. Bkz. Psaros ve Trotman, 2004: 78.

¹⁴⁰ İlkelerin birbirinden farklı durumlara yanıt verebilme ve esnek bir yapıya sahip olması dolayısıyla, kural bazlı düzenlemelere göre daha zor manipüle edileceği iddia edilmektedir. Bkz. Delikanlı, 2011: 82.

¹⁴¹ Güvemli, 2007a: 120; Asıl tutarın yazılması ve onu oluşturan tutarların alt alta merdiven basamağı biçiminde sıralanması merdiven deyiminin kullanılmasına sebep olmuştur. Bkz. Sürmen, 2017: 6.

¹⁴² Elitaş vd., 2008: 182.

¹⁴³ Çabuk ve Saygılı, 2012: 171; Sürmen, 2017: 6.

¹⁴⁴ Güvemli, 2000a: 26 vd.; Çabuk ve Saygılı, 2012: 173.

¹⁴⁵ Çabuk ve Saygılı, 2012: 173.

¹⁴⁶ Çabuk ve Saygılı, 2012: 173.

¹⁴⁷ Güvemli, 2007a: 122.

1850 yılında kabul edilen ve içeriğinde defter tutma bölümünün de bulunduğu Kanunname-i Ticaret¹⁴⁸ yayınlanmıştır¹⁴⁹. Bu Kanunda günlük defter, envanter ve kopya defteri düzenlenmiştir. Bu Kanun hem ticarete şeriat kurallarının geçerli olması hem de çift taraflı kayıt yöntemi ile ilgili yeterli bilgi birikimi olmadığı için uygulanamamıştır¹⁵⁰.

Tanzimat sonrası Maliye Bakanlığı'nın yeniden yapılandırılması için kurulan Islahat-ı Maliye Komisyonu'nun (Maliyeyi yeniden yapılandırma komisyonu) hazırlığı ve Padişah'ın Hicri 9 Sefer 1297 (Miladi 22 Ocak 1880) tarihli oluru ile çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiştir¹⁵¹. Bu yöntem açısından özel kesimin örgütlenmesi çalışmaları önem arz etmektedir. Bunu da sağlayan Meslek Odalarıdır. 1879 yılında İstanbul Ticaret Odası'nın kurulması, 1911 yılında Ticaret ve Sanayi Odaları Yönetmeliği'nin yayınlanması ve 1910-1913 yılları arasında esnaf derneklerinin kurulmasına yönelik yönetmeliklerin yayınlanması, bu yöntemin uygulanmasını hızlandıran gelişmeler olmuştur¹⁵². Ayrıca 1914 yılında yayınlanan "Temettü Vergisi Kanunu"¹⁵³ ile vergi, muhasebe kayıtlarında yer alan satış ya da giderler üzerinden tahsil edilmiştir. Bu, devletin vergi almak için muhasebeyi ilk kez ciddi uygulaması olarak nitelendirilmektedir¹⁵⁴. Bu dönemde muhasebe sistemi, devletin finansal yönetiminin bir aracı olarak gelişme göstermiştir. 1879 yılında kurulan Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu 2011 yılında kaldırılarak¹⁵⁵, Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur¹⁵⁶.

1.2.3. Türkiye'de Finansal Tabloların Gelişimi

1.2.3.1. Genel Olarak

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

¹⁴⁸ Kanunname-i Ticaret, 1807 yılında Fransa'da yürürlüğe giren "Code de Commerce"nin birinci ve üçüncü kitaplarının tercümesi ile oluşturulmuştur. Bkz. Poroy, 1973: 582; 1850-1925 yılları arası dönemin muhasebenin tutulması ve finansal tablolar açısından "Fransız Ekolü Dönemi" şeklinde adlandırılmaktadır. Bkz. Dinç ve Atasel, 2016: 269; Sevilengül, 2016: 8.

¹⁴⁹ Güvemli, 2000b: 75 ve devamı; Çabuk ve Saygılı, 2012: 174; Sipahi ve Küçük, 2011: 183; Dinç ve Atasel, 2016: 269.

¹⁵⁰ Çabuk ve Saygılı, 2012: 174; Sipahi ve Küçük, 2011: 184.

¹⁵¹ Çabuk ve Saygılı, 2012: 185; Bu karar muhasebenin dönüm noktası olarak görülmektedir. Uygulamaya başlanması zor olsa da, kısa sürede çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmaya başlanmıştır. Bkz. Güvemli ve Güvemli, 2006: 278.

¹⁵² Güvemli ve Güvemli, 2006: 278.

¹⁵³ Düstur II, C. 7: 148-159, bkz. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/71>, (ET. 03.01.2018).

¹⁵⁴ Güvemli ve Güvemli, 2006: 280.

¹⁵⁵ Hüner, 2014: 9.

¹⁵⁶ RG. S. 27990, T. 10.07.2011.

etkisinde kalınmıştır. 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile birlik düzenlemelerine göre hareket edilmiştir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu döneminde, uluslararası muhasebe standartları esas alınmıştır¹⁵⁷.

Aşağıda bu aşamalar, Ticaret Kanunlarının yayınlanma tarihlerine göre sırasıyla ele alınmıştır:

1.2.3.2. 1923-1955 Yılları Arasında

Cumhuriyet'in ilanından sonra birçok kanun yapılmıştır. Finansal tabloların gelişimini etkileyenler şu şekildedir:

805 Sayılı İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun¹⁵⁸ m. 1 uyarınca, Türk tabiiyetindeki her türlü şirket ve kurumlar, Türkiye dahilindeki her çeşit işlem, sözleşme ve defterlerini Türkçe tutmak zorundadırlar. Yabancı şirket ve kurumlar ise, Türk kurumları veya Türkiye vatandaşlarıyla yapacakları işlemlerde Türkçe kullanacaklardır.

Türk Harflerinin Kabul ve Tatbiki Hakkında Kanun¹⁵⁹ m. 1 ile Türkçe'yi yazmak için Arap harfleri yerine, Latin harfleri kabul edilmiştir. Çift taraflı kayıt yöntemi, batı ülkelerinde soldan sağa doğru yazılan Latin alfabesi kültürünün etkisinde gelişmiştir. Buna karşın 1880'li yıllarda çift taraflı kayıt sistemine geçilmiş olmasına rağmen bu yöntemin gelişmesi ve yaygınlaşması Arap harflerinin kullanılması sebebiyle yavaş olmuştur. Zira muhasebe yazarları Arap harflerini kullanarak günlük defter kayıtlarını anlatmakta güçlük çekmiş ve kimi bilançonun aktif tarafını sola, kimileri de Arap harflerinin yazıda başlangıcı olan sağ tarafına yazmıştır¹⁶⁰. Latin harflerinin Türk alfabesi olarak yürürlüğe konulması, çift taraflı kayıt yönteminin, kanuni düzenlemelerde, uygulamada ve muhasebe eğitiminde benimsenmesinin ve yaygınlaşmasının önünü açmıştır¹⁶¹.

865 Sayılı Ticaret Kanunu'nun¹⁶² yedinci bölümü ticari defterlere ayrılmıştır. Her tacir, mevcudat ve muvazene¹⁶³, yevmiye ve kopya defteri tutmakla yükümlüdür (TK m.

¹⁵⁷ Başpınar, 2004: 46; Toraman, 2006: 462; Tekinalp, 2007: 34.

¹⁵⁸ RG. S. 353, T. 26.04.1926.

¹⁵⁹ RG. S. 1353, T. 01.11.1928.

¹⁶⁰ Bu düşünce ve uygulama çift taraflı kayıt yönteminin ve buna bağlı olarak düzenlenen bilançonun yaygınlaşmasını geciktirmiştir. Bkz. Güvemli, 2007a: 133; Güvemli ve Güvemli, 2006: 288.

¹⁶¹ Güvemli, 2007a: 133.

¹⁶² 29.05.1926 tarihinde yürürlüğe giren 865 Sayılı Ticaret Kanunu'nun metni için bkz. https://www.kanunum.com/files/kanun_tbmm_c004_00865.pdf, (ET. 06.01.2018).

¹⁶³ Bu kavramların ilerde envanter ve bilanço adını alacağı hususunda bkz. Güvemli, 2007a: 134; Sipahi ve Küçük, 2011: 185.

66)¹⁶⁴. TK m. 70 uyarınca, mevcudat ve muvazene defterine, tacirin işe başladığı gün sahip olduğu nakit dahil, dönen ve duran varlıkları, alacakları ve borçları yazılacaktır. Ayrıca hükmün son cümlesinde bilançonun senede bir kez düzenleneceği yer almıştır. Kanaatimizce, bu, o dönemde bilanço ve hangi dilin kullanılacağı açısından kanun koyucunun kavram kargaşası yaşadığını ortaya koymaktadır. Zira hükmün madde metin başlığı ve ilk cümlesinde bilançoyu da ifade etmek üzere “mevcudat ve muvazene defteri” kavramı kullanılmasına rağmen, son cümlesinde bilanço kavramı kullanılmıştır. Bu maddedeki bilanço anlayışı, gelişmiş ve çağdaş bilanço kavramını ortaya koyamamaktadır¹⁶⁵.

Kazanç Vergisi Kanunu¹⁶⁶ bilançoya yer veren ikinci kanuni düzenlemedir. Hükümde bilanço, “mevcudat/varlık” ve “düyunat/borçlar” şeklinde iki kısma ayrılmıştır¹⁶⁷. Varlık kısmı beş, borçlar kısmı dört bölümden oluşmaktadır. Varlık kısmında, maddi ve gayri maddi varlıklar; para ve borsada kayıtlı pay ve tahviller; matlubat senetleri, stoklar ve şüpheli alacaklar bulunmaktadır. Borçlar kısmında, sermaye hesabı, şirketlerin çıkardıkları tahviller, borç senetleri ve yedek akçe vardır. Devlet bu kanun ile ilk kez finansal tablolara dayalı olarak vergi almıştır. Bu sayede bilanço artık devlet tarafından da tanınmış oluyor ve güvenilir kabul ediliyordu¹⁶⁸.

5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun¹⁶⁹ üçüncü bölümünde bilanço esasına göre defter tutma, envanter ve bilanço düzenlenmiştir. Bu Kanunun 183. maddesi uyarınca, bilanço, envantere gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulâsasıdır. Bu maddelerde envanter-bilanço beraberliği vardır. Bu beraberlik bütün vergi kanunlarında kendini korumaktadır. Yüzyılın sonlarında hesap planına bağlı bilanço, kanundaki bu beraberliğe rağmen, yürürlüğe girecektir¹⁷⁰. Aynı maddede bilançonun bölümleri de düzenlenmiştir. Buna göre bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu içerir (m. 183/2). Bilanço bir finansal tablodur. Aktif ve pasif yanları ayrı tablolar değildir. Aktif ve pasif, çift taraflı kaydın gereği olarak ortaya çıkar. Bunları ayrı tablolar olarak görmek çift taraflı kayıt yöntemine kesinlikle uymaz¹⁷¹. 5432 sayılı Kanun m. 183/3 uyarınca, aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Buna

¹⁶⁴ 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret’te düzenlenen defterler, bu kanunla aynen kabul edilmiştir. Bkz. Sipahi ve Küçük, 2011: 185; Güvemli, 2007a: 134.

¹⁶⁵ Güvemli, 2007a: 134.

¹⁶⁶ 27.02.1926 tarihli ve 755 sayılı kanun ile yürürlüğe giren, 22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı düzenlemeyle değiştirilmiştir. Bkz. RG. S. 2662, T. 25.04.1934.

¹⁶⁷ Bu yaklaşımın, bilançonun o zamana kadar gelişme çizgisinin çok gerisinde kalan bir sınıflandırma olduğu hususunda bkz. Güvemli, 2007a: 137.

¹⁶⁸ Güvemli, 2007a: 137.

¹⁶⁹ RG. S. 7233, T. 15.06.1949.

¹⁷⁰ Güvemli, 2007a: 137.

¹⁷¹ Güvemli, 2007a: 138

göre, mevcutlar ile alacaklar ve varsa zarar, işletmenin varlıklarını oluşturacaktır. Burada yer alan zarar hesabının bilançonun aktif tarafında gösterilmesi, varlık tanımının bir bütün olarak ortaya konulamamasının sonucudur¹⁷². Zira modern sistemde zarar, bilançonun pasifinde yer almaktadır¹⁷³. Bu hükümde işletmenin öz sermayesinin nasıl belirleneceği de düzenlenmiştir. Buna göre, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleştir (m. 183/4-5). Aktif ve pasif tablolarının tutarlarının toplamının birbirine eşitliği, finansal tabloların düzenlenmesinde temel ilkelerden biri olan muhasebenin temel eşitliği veya bilanço eşitliği ilkesinin, bu dönemde de var olduğunu göstermektedir¹⁷⁴. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılırlar (m. 183/6).

1.2.3.3. 1956-2011 Yılları Arasında

6762 Sayılı 1956 tarihli Ticaret Kanunu (ETK) m. 74'te bilanço düzenlenmiştir; ancak bu 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, birkaç kelime değiştirilerek tekrarı niteliğindedir. Örneğin ETK m. 74/1 uyarınca bilanço, envantere gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulâsasıdır¹⁷⁵. ETK'nın bilanço ile ilgili en önemli yanı, açıklık ve doğruluk esasları başlığı taşıyan m. 75'dir. Hüküm uyarınca, ilgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançolar ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık, kolay ve anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre düzenlenmelidir. ETK'daki bu ifade XX. yüzyılın sonlarında giderek yoğunlaşan muhasebe denetimi ve etik sorunları ile ilgili gelişmelerin önemini yüzyılın ortalarında ETK tarafından ortaya konulduğunu göstermektedir¹⁷⁶.

1961 yılında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁷⁷ yürürlüğe girmiştir. Kanununun 185-192. maddeleri envanter ve bilanço ile ilgili hükümleri içermektedir. 192. maddede¹⁷⁸ bilanço

¹⁷² Güvemli, 2007a: 138.

¹⁷³ İnceleme için bkz. aşa. 3.2.2.2.3.8. Geçmiş Yıllar Zararları.

¹⁷⁴ İnceleme için bkz. aşa. 3.2.2. Bilançonun Şekli ve İçeriği.

¹⁷⁵ Tekrardan kaçınmak üzere burada yeniden değerlendirme yapılmayacaktır. VUK ile ilgili yaptığımız değerlendirme aynen geçerlidir. Maddenin incelemesi için bkz. yuk. 1.2.3.2. 1923-1955 Yılları Arasında, 5432 Sayılı VUK'un bulunduğu paragraf.; Bu bilanço tanımının eksikliğinin, 1992 tarihli 1. Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile giderilmeye çalışıldığı hususunda bkz. Sipahi ve Küçük, 2011: 188.

¹⁷⁶ Güvemli, 2007a: 135.

¹⁷⁷ RG. S. 10703, T. 10.01.1961.

¹⁷⁸ "Bilanço, envantere gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulâsasıdır.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder.

düzenlenmiş; ancak bu da 5432 sayılı Kanunun tekrarı şeklindedir. VUK’da ele alınan bilanço tanımının XX. yüzyılın ikinci yarısında gerek batı ülkelerinden ve gerekse Türkiye’de bilanço ile ilgili anlayışın çok gerisinde olduğu gözlemlenmektedir.

Planlı kalkınmaya geçişle birlikte muhasebe alanında yeni atılımlar olmuştur. 1964 yılında yürürlüğe giren 440 Sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesini kanuni zorunluluk saymıştır. 1971’de oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından, kamu iktisadi teşebbüslerinin öneri hakkındaki görüşleri de göz önünde tutularak Tekdüzen Muhasebe Sistemi¹⁷⁹ yirmiyedi kamu iktisadi teşebbüsünde 01.01.1972 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Aynı Kararname ile uygulama kapsamı dışında bırakılan bankacılık işletmeleri ve uygulama alanına giren sınıai işletmelerde maliyet muhasebesi ile ilgili esasların saptanması görevi 1972 yılı programına dayanılarak kurulan “DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu”na verilmiştir¹⁸⁰. Bankalar Birliği tarafından hazırlatılan Bankalar İçin Tekdüzen Hesap Planı 1986 yılından itibaren uygulamaya girmiştir. Kamu iktisadi teşebbüslerindeki tek düzen muhasebe uygulamalarının etkileri giderek büyük özel kuruluşlarda da görülmeye başlanmıştır. Bunun sonucu olarak muhasebe uygulamalarında muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınmaya başlanmıştır. Bu nedenle kamu iktisadi teşebbüslerinde tekdüzen muhasebe sistemine geçilmesi ülkemiz için önemli bir aşamadır¹⁸¹.

VUK m. 175¹⁸² ve mükerrer m. 257’ye dayanılarak “1. Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayınlanmıştır¹⁸³. Bu tebliğ ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi oluşturulmuş, bu sistem içinde “Tekdüzen Hesap Planı” ve “Tek Tip Mali Tablolar” yer almıştır. Bu düzenleme, 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.

09 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurulun amacı, Türkiye muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmaktır. 1994

Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılırlar.”

¹⁷⁹ 7.7.1971 gün ve 7/2767 Sayılı Kararname.

¹⁸⁰ Sevilengül, 2016: 8.

¹⁸¹ Sevilengül, 2016: 9.

¹⁸² Hüküm uyarınca mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. (Ek: 28/8/1991-3762/1 md.) Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

¹⁸³ RG. S. 21477/Mükerrer, T. 26.12.1992.

yılında çalışmalara başlanmış, IFAC'ın muhasebe standartlarını hazırlama esaslarına uygun olarak Türkiye Muhasebe Standartlarından (TMS) 19'unu kesinleştirerek yayımlamıştır.

18 Aralık 1999 tarihinde SerPK'ya 4487 Sayılı Kanunla eklenen ek:1 madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip "TMSK-Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" oluşturulmuş, Kurul 2002 yılında faaliyete geçmiştir¹⁸⁴. 2004 yılında, "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır¹⁸⁵.

Bu dönemde Türkiye'de muhasebe standartları uygulamaları bakımından tek bir düzenleme yoktur. Örneğin, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK), kendisine tabi şirketler için 15.11.2003'de yayınladığı 25 Sayılı Tebliğ'e göre, 01.01.2005'ten itibaren IFRS/IAS'ların 2003 versiyonuna uyumlu standartlar uygulanmasını düzenlemiştir. Borsada, 2005 yılından itibaren SPK tarafından yayınlanan ve 2003 yılı IFRS versiyonu esas alınan standartlar uygulanmıştır. İlgili kurumlar, bankalar ve sigorta işletmeleri için daha önce uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlayıp yürürlüğe koydukları düzenlemeleri iptal ederek TMS'yi kabul etmişlerdir. 2008 yılında SPK, 25 Sayılı Tebliğ'i kaldırarak Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu TMS taslaklarını yayımlamış; SPK'ya tabi şirketlerde 29 Sayılı Tebliğ yürürlük tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır¹⁸⁶.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 2000 yılından bu yana bankacılık sektöründe uygulanmak üzere, IFRS'ye uyumlu, ancak bankacılığın uluslararası kurallarını düzenleyen Basel Kurallarını da esas alan düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemeler ile Türkiye'de şeffaf ve güçlü bankacılık sistemi oluşturulmaktadır. Buna karşın BDDK, 2006 yılında yayınladığı yönetmelik ile TMSK tarafından IFRS'ye uyumlu TMS'leri esas alacağını belirterek daha önce yayınladığı düzenlemeleri yürürlükten kaldırdı. Ayrıca, aynı tarihte BDDK, yayınladığı yönetmelikte denetim, derecelendirme ve değerlendirmelerde TMS'nin esas alınacağını açıklamıştır¹⁸⁷.

1.2.4. 2011 Yılı Sonrasında

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) genel gerekçesi beşinci paragrafında, uluslararası piyasaların bir parçası olmak hedefi ortaya konulmuştur. Hedefe ulaşmak için,

¹⁸⁴ Tekinalp, 2007: 33; Şenel, 2013: 15.

¹⁸⁵ 24 Şubat 2004 tarihli ve 2004/6924 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Yönetmelik, RG. T. 16.03.2004, S. 25404'te yer almaktadır.; TMSK, 2005 yılı ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu TMS ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS); 2007 yılı mart ayından itibaren de TMS ve TFRS Yorumları'nı Resmi Gazete'de yayınlamaya başlamıştır. Bkz. Şenel, 2013: 15, 16.

¹⁸⁶ Şenel, 2013: 16, 17.

¹⁸⁷ Şenel, 2013: 17.

finansal tabloların uluslararası standartlara göre düzenlenmesi gerekliliğine yer verilmiştir. Bu amaçla, TTK'da düzenlemeler yapılmıştır. TTK'da finansal tablolar, ticari defterler bölümünde 68 ilâ 81. maddeler arasında ve Anonim Şirketler Dokuzuncu Bölümünde, Şirketin Finansal Tabloları ve Yedek Akçeler başlığı altında 514 ilâ 528. maddeler arasında açıkça düzenlenmiştir. Ayrıca TTK m. 398'de denetimin konusunun, şirketin ve topluluğun finansal tabloları olduğuna yer verilmiştir. Anonim şirketler üçüncü bölümünde yer alan denetimde, finansal tabloların ne şekilde denetleneceği ve buna bağlanan sonuçlar düzenlenmiştir.

TTK m. 68 ve 69 uyarınca, tacirler Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uyarak finansal tabloları hazırlamakla yükümlüdür. Bu standartların yayınlanması konusunda TTK m. 88 ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na¹⁸⁸ (KGK) görev verilmiştir.

Bununla birlikte, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler ile bankalar KGK düzenlemelerini esas alacaktır. SerPK m. 14 uyarınca, bu kanuna tabi şirketler finansal tablo ve raporlarını, şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır. Ayrıca Bankacılık Kanunu m. 37 uyarınca bankalar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun ve kuruluş birliklerinin görüşü alınmak suretiyle Kurulca belirlenecek usul ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tek düzeni uygulayacaklardır.

KGK, TMS'nin uygulanması açısından bir kurul kararı yayınlamıştır. Buna göre Türkiye'de uygulanacak üç mevzuat bulunmaktadır¹⁸⁹. Bir kısım TMS'yi uygulayacaktır. Bunun dışında bir kısım, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) göre finansal tablolarını hazırlayacaktır¹⁹⁰. Bunlar dışında kalanlar ise KGK kararı uyarınca yürürlükteki mevzuatı esas alacaklardır. Yürürlükteki mevzuat, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu m. 175'in¹⁹¹ atfıyla, 1992 tarihli "1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"dir.

¹⁸⁸ 26.09.2011 tarih ve 660 Sayılı KHK ile "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" adı altında yeni bir kurum oluşturulmuştur. Söz konusu Kararname 02.11.2011 tarih ve 28103 nolu Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁸⁹ İnceleme açısından bkz. aşa. 2.2. Finansal Tabloları Düzenlemekle Yükümlü Olanlar.

¹⁹⁰ RG. S. 30138, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ".

¹⁹¹ Hüküm uyarınca mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. (Ek: 28/8/1991-3762/1 md.) Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve

1.3. Finansal Tablo Kullanıcıları

1.3.1. Genel Olarak

Finansal tablolar, bu tabloların hazırlandığı dönem itibariyle işletmede gerçekleştirilen olay veya işlemlerin özetini sunarlar. Bir başka deyişle, finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur (TMS 1, pr. 9). Bu tablolar aracılığıyla, işletmenin malvarlığı durumu, ne kadar borcu olduğu, kar edip etmediği gibi bilgilere ulaşılır. Finansal tabloların amacı bilgi sunmak ve açıklama yapmaktır¹⁹². Bu sebeple, gerçeği yansıtan finansal tablolar sayesinde işletme hakkında doğru kararlar alınabilir. Kavramsal Çerçeve, finansal tablolar aracılığıyla yapılan finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak belirlenmiştir (KÇ, pr. A2). Bununla birlikte finansal tablolardan işletme çalışanları ve devlet de yararlanacaktır¹⁹³. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir (TMS 1, pr. 9).

Genel amaçlı finansal raporlar finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bütün bilgileri sağlamazlar. Zira hem finansal tabloların okunması teknik bilgi gerektirir hem de finansal tablolarda, ilgili iş dalıyla ilgili her türlü bilgi yer almaz. Bu sebeple, finansal tablo kullanıcılarının diğer kaynaklardan elde edilecek bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir (KÇ, pr. A6). Örneğin genel ekonomik duruma, ekonomik beklentilere, siyasi duruma, işletmenin bulunduğu endüstriye ve işletmeye ilişkin bilgiler gibi.

1.3.2. Ortaklar

Her işletme bir girişimcinin faaliyetiyle kurulur. Girişimci, özkaynak olarak sınıflandırılan araçları elinde bulundurarak ortak sıfatını kazanır (TMS 1, pr. 7). Sanayi ve teknoloji alanındaki gelişmeler ile artan rekabet sonucunda işletmeler büyümüşür. Bu büyüme ile ortaklar ve yönetici kavramları birbirinden ayrılmıştır¹⁹⁴. İşletmenin yönetimini ortaklar, uzman yöneticilere bırakmışlardır. Bu da yönetim biriminin işletme ile ilgili yaptığı çalışmalar hakkında işletme sahiplerine finansal tablolar aracılığıyla bilgi verme ihtiyacını gerekli kılmıştır¹⁹⁵. Bu sayede, ortaklar işletmenin mevcut durumundan haberdar olacaktır. Yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını

mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

¹⁹² Coste vd., 2014: 1391.

¹⁹³ Durak vd., 2011: 263.

¹⁹⁴ Tenker, 1982: 60, 61; Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Atabey vd., 2015: 10; Yıldız, 2017: 4; Akpınar, 2016: 7.

¹⁹⁵ Tenker, 1982: 60, 61; Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Yıldız, 2017: 4.

göreceklendir (TMS 1, pr. 9). Buna göre gerekli önlemleri alabileceklerdir. Örneğin yönetim hakkında ibra kararı verilmeyerek, hakkında sorumluluk davası açılabilir. Ayrıca alınacak kar payı ile şirket sona ererse tasfiye payı hakkında bilgi sahibi olma, sermaye payını artırma veya mevcut sermaye payını azaltma gibi konularda alacakları kararlar için finansal tablolardan yararlanacaklardır¹⁹⁶.

Finansal tablolar, halka açık anonim şirket ortakları için daha büyük öneme sahiptir¹⁹⁷. Zira bu tip şirketlerde, paylar halka arz edilmiş olduğu için çok fazla ortak vardır. Bu ortakların genelde payları küçük miktardadır. Onlar, şirketin gidişatı hakkında finansal tablolardan bilgi edinirler.

1.3.3. Yöneticiler

Yöneticiler, işletmenin amaçlarını göz önünde bulundurarak faaliyetleri planlar, örgütler ve yönlendirir. Bu faaliyetlere ilişkin hızlı ve doğru kararlar alabilmeleri için zamanında ve gerçeğe uygun hazırlanmış finansal tablolara ihtiyaç duyarlar¹⁹⁸. Zira finansal tablolar ile işletmenin varlık, borç, nakit akışı ve kar/zarar durumuna ilişkin mevcut durumu gösterilir. Bununla birlikte yöneticiler, yapmış oldukları faaliyetlerin sonuçlarını da görürler ve gerekli önlemleri alır veya yatırımları yaparlar. Üst düzey yöneticiler, diğer alt bölüm yöneticilerini değerlendirmede, alt bölüm yöneticiler de kendi performansını ölçmede, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı konusunda finansal tablolardan yararlanırlar¹⁹⁹.

1.3.4. Çalışanlar

İşletme çalışanlarının başlıca çıkarları, işlerini kaybetmeme, emeklerine karşılık yeterli ücret alabilmedir. Bu sebeple işletme çalışanları, kısa ve uzun vadeli alacakları kararlarda finansal tablolarda yer alan bilgilerden yararlanırlar. Örneğin bireysel ve toplu iş sözleşmelerinde, işçilerin ücretlerinin belirlenmesinde işletmelerin finansal durumları dikkate alınır²⁰⁰.

¹⁹⁶ Atabey vd., 2015: 11; Karabınar, 2015: 7; Gökçen, 2015: 5; Pay sahiplerinin şirkete katılmadaki temel amaçları, şirkete getirdikleri sermaye karşılığında kazanç elde etmektir. Bu kazanç şirketin devamı süresince kar payı, şirketin sona ermesi aşamasında ise tasfiye payı şeklinde ortaya çıkar. Bkz. Kırca vd., 2013: 255.

¹⁹⁷ Halka açık anonim şirketlerin oluşması ile şirket ortaklarının işletme ile ilgili değerlendirme yaparak karar almalarına yardımcı olmak üzere finansal tablolar aracılığıyla bilgi aktarma gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bkz. Tenker, 1982: 60, 61.

¹⁹⁸ Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Atabey vd., 2015: 10; Yıldız, 2017: 4; Akpınar, 2016: 7.

¹⁹⁹ Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Atabey vd., 2015: 10.

²⁰⁰ Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Lazol, 2017: 4; Atabey vd., 2015: 11; Karabınar, 2015: 7; Mihaela, 2008: 51; Kırca vd., 2013: 262; İşletme çalışanlarının muhasebe bilgilerinden faydalanarak işletmenin finansal durumunun iyi olduğu konusunda bilgi sahibi olarak işletmenin sürekliliği açısından geleceğe güvenle bakacakları hususunda bkz. Yıldız, 2017: 5; Akpınar, 2016: 7.

1.3.5. Alıcılar ve Satıcılar

Bir işletmeden ürün satın alan kişilere alıcı; işletmeye ürün satan kişilere de satıcı denir. Ticari hayatta her zaman nakit para ile işlemler gerçekleşmez. Bu yüzden, satıcılar ürün satmadan önce, ileride satış bedelinin ödenmesi konusunda güven veren işletmeyi tercih ederler²⁰¹. Ayrıca, işlerini sürdürme ihtimalinin ne olduğunu bilmek isterler²⁰². Bu bilgi de finansal tablolar aracılığıyla edinilebilir.

Bir işletmeden ürün almak isteyen kişiler, ürünün kaliteli olmasının yanında, işletmenin ürün ile ilgili gerekli sorumluluğu da üstlenmesini isterler. Örneğin ürünün garantisi olması gibi²⁰³. Bunun için, öncelikle işletmenin sürekliliğinin olup faaliyetlerini sürdürebilmesi gerekir. Bu bilgiye finansal tablolar aracılığıyla ulaşılabilir.

1.3.6. Şirket Alacaklıları ve Özellikle Kredi Kurumları

Şirketin dış kaynaklarla finansmanı, şirket ile alacaklılar arasındaki ilişkinin temelini oluşturmaktadır. Bu ilişki içinde şirkete borç veren alacaklılar, verdikleri miktarda borç ve faizin toplamından oluşan bir talep hakkına sahip olmaktadır. Şirketin finansal durumunun iyi olması halinde alacaklıların alacağını alması konusunda bir sorun olmayacaktır²⁰⁴. Bu sebeple, finansal tablolardaki bilgiler onlar açısından yönlendirici olacaktır. Kredi kurumları ise, günümüzde işletmelerin para ihtiyacını gidermek için başvurduğu en önemli kaynaklardan biridir. Bu kurumlar verecekleri krediyi zamanında geri ödeme olasılığı yüksek olan işletmelere kredi verirler. İşletmenin borç ödeme gücü hakkında en önemli veri kaynağı finansal tablolardır²⁰⁵. Zira finansal tablolar aracılığıyla işletmenin mevcut borç ve alacaklarının toplamı gösterilir²⁰⁶. Kredilerin geri ödenme kapasitesini belirlemek için, işletme varlıklarını ve yükümlülüklerini ihtiyati bir şekilde tasfiye değerlerine göre değerlendirmek gerekir. Bu nedenle, varlıkların bazı değerleri azaltılır, diğerleri göz ardı edilir ve borçların değerleri artırılır²⁰⁷.

²⁰¹ Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Karabınar, 2015: 7; Gökçen, 2015: 5; Mihaela, 2008: 53.

²⁰² Mihaela, 2008: 53.

²⁰³ Lazol, 2017: 4.

²⁰⁴ Kırca vd., 2013: 260.

²⁰⁵ Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Lazol, 2017: 4; Atabey vd., 2015: 11; Gökçen, 2015: 5; Yıldız, 2017: 4-5; Cascino vd., 2014: 4; Mihaela, 2008: 52; Özkorkut, 2017: 22.

²⁰⁶ Karabınar, 2015: 7; Mihaela, 2008: 52.

²⁰⁷ Mihaela, 2008: 52.

1.3.7. Devlet

Devletler, kar üzerinden vergi almaktadır. Karın belirlenebilmesi için de finansal tabloların hazırlanması gerekir²⁰⁸. Finansal tablolar aracılığıyla istatistiki bilgiler ve vergi tahakkuklarının doğru beyan edilip edilmediği de denetlenir²⁰⁹. Bununla birlikte, devlet düşük faizli hibe veya kredi teklifiyle ilgili çeşitli talepleri değerlendirmek, ulusal muhasebeyi yönetmek, makroekonomik düzeyde istatistikleri hazırlamak ve ekonomik tahminler yapmak için şirketlerin finansal bilgilerinden yararlanır²¹⁰.

1.3.8. Potansiyel Yatırımcılar

Bir işletmeye ortak olmak ya da tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen kişi ve kuruluşlar, bu yatırımlara ilişkin kararlarını sağlıklı verilere dayanarak almak isterler²¹¹. Bir şirkete yatırım yapma ihtimali bulunan potansiyel yatırımcılar, şirketin karlılık durumunu değerlendireceklerdir. Şirketin sadece kar elde eden bir şirket olması yeterli değildir. Aynı zamanda bu durumun güvenilir ve sürekli olması da gerekir²¹². Finansal tablolar, potansiyel ortaklara bu bilgiyi sağlar. Kanaatimizce finansal tablolardan yararlanma, potansiyel yatırımcılar için büyük öneme sahiptir. Zira günümüzde hala yüksek kar payı vaatleriyle, insanlar dolandırılıyor; ancak, bu vaatler gerçeği yansıtmamaktadır. Yatırımcı koyduğu sermayeden de olmaktadır. Bu sebeple, finansal tabloların yatırım yapılmadan önce mutlaka incelenmesi gereklidir.

Potansiyel ortaklar, özellikle anonim şirkette, sadece pay senetleri olarak ortak olmazlar. Anonim şirket tarafından ihtiyaç duyulan para, potansiyel yatırımcılardan borçlanma araçları çıkartılarak alınabilir. Borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçlara yapılan yatırımlardan bekledikleri getirilere bağlı olarak alırlar (KÇ, pr. A3). Örneğin temettü ödemelerinden, anapara ve faiz ödemelerinden ya da piyasa fiyatında meydana gelen artışlardan elde edilen getiriler gibi.

²⁰⁸ Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Atabey vd., 2015: 11; Karabınar, 2015: 8; Gökçen, 2015: 5; Yıldız, 2017: 5; Mihaela, 2008: 53.

²⁰⁹ Lazol, 2017: 4; Atabey vd., 2015: 11; Karabınar, 2015: 8; Akpınar, 2016: 7.

²¹⁰ Mihaela, 2008: 53.

²¹¹ Uysal ve Şenlik, 2016: 28; Gökçen, 2015: 5; Karabınar, 2015: 7; Cascino vd., 2014: 9; Mihaela, 2008: 51.

²¹² Lazol, 2017: 3; Cascino vd., 2014: 9.

İKİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ

2.1. Genel Olarak

TTK m. 68 uyarınca finansal tabloları tacir düzenlemekle yükümlü olmakla birlikte, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bu kapsam daraltılmıştır. Belirlenen kapsama göre, finansal raporlama çerçevesi değişecektir. Bu sebeple, öncelikle finansal tabloları düzenlemekle yükümlü olanlar incelenecektir. Bununla birlikte, Türk hukukunda finansal raporlamaya ilişkin TTK, KGK tarafından yayınlanan düzenlemeler ve özel kanunlar bulunmaktadır. Bu mevzuatlar arasındaki ilişkinin belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra, finansal tablolar düzenlenirken uyulması gereken ilkelere değinilecektir. Finansal tablolarda şirketle ilgili her türlü bilgi değil, şirketin finansal durumunu, performansını ve nakit akışını gösteren bilgiler yer almalıdır. Bir başka deyişle, finansal tablolara aktarılacak bilginin faydalı olması gerekir. Son olarak, muhasebeleştirilme süreci incelenecektir; çünkü, finansal tablolar şirketin muhasebe sürecinin son ayağını oluşturmaktadır. Finansal tabloların anlaşılabilirliği için muhasebeleştirilme sürecinin incelenmesi gereklidir.

2.2. Finansal Tabloları Düzenlemekle Yükümlü Olanlar

2.2.1. Genel Olarak

TTK m. 68/1 uyarınca tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, yıllık bilanço çıkararak zorundadır. Buna göre, finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olan kişi tacirdir. Tacir, gerçek kişi tacir ve tüzel kişi tacir şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Gerçek kişi tacir, bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişidir (TTK m. 12/1). Tüzel kişi tacirler, ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlardır (TTK m. 16/1). Bununla birlikte, VUK m. 176 tacirleri defter tutma bakımından iki sınıfa ayırmıştır. I. sınıf tacirler bilanço esasına, II. sınıf tacirler işletme esasına göre defter tutmakla yükümlüdür. Finansal tabloların hazırlanabilmesi için, bilanço esasına göre defter tutulmalıdır. Zira finansal tablolar, bilanço esasına göre tutulan defterlerin özetinden oluşur. Dolayısıyla finansal tablo düzenleme yükümü açısından TTK m. 68 ile VUK m. 176 birlikte değerlendirilmelidir. Bu sebeple, I. sınıf tacirler finansal tabloları hazırlamakla yükümlüdür. VUK m. 177 uyarınca I. sınıf tacirler

belirlenirken, yapılan işin niteliğine göre belirli parasal hadlere ulaşma koşulu vardır. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 190.000 TL veya satışlarının tutarı 260.000 TL'yi aşanlar (VUK m. 177/1-1); burada yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 100.000 TL'yi aşanlar (VUK m. 177/1-2); 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 190.000 TL'yi aşanlar I. sınıf tacir sayılır. Ayrıca ticaret şirketleri herhangi bir koşul aranmaksızın bilanço esasına göre defter tutacaktır (VUK m. 177/1-4). TTK m. 124 uyarınca ticaret şirketleri, kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler ve ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler de finansal tablo hazırlamakla yükümlüdür (VUK m. 177/1-5 ve 6).

TTK m. 88 uyarınca, 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır²¹³. Buna göre TTK'da, finansal tablolara ilişkin temel düzenlemeler yer almakla birlikte, uygulanacak esas kurallar açısından KGK'ya gönderme yapılmıştır.

Çeşitli düzenlemelerle KGK değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koymaya ve düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır²¹⁴. Söz konusu maddeler uyarınca KGK, 2013 yılı hesap dönemine ilişkin olarak; bağımsız denetime tabi olan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TMS/TFRS'yi uygulamalarını öngörmüştür²¹⁵. Bu durum endişe ile karşılanmıştır. Zira TMS/TFRS uygulama kapsamı,

²¹³ TMS 1'de tüm bu kavramları ifade etmek üzere, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ifadesi kullanılmıştır. TMS 1, pr. 7 uyarınca Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Standartlar ve Yorumlardır. Bu Standartlar şunları içerir: (a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları, (b) Türkiye Muhasebe Standartları, (c) TMS Yorumları ve TFRS Yorumları. Bu sebeple, çalışmamızda hem TTK hem de KGK'nın düzenlemeleri esas alınarak, bu kavramları içerecek şekilde TMS/TFRS ifadesi kullanılacaktır.

²¹⁴ İlgili maddeler 660 sayılı KHK, m. 1/h uyarınca, KGK, düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almakla yetkilidir.; 660 sayılı KHK m. 26/2 uyarınca Kurul, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için uluslararası muhasebe standartlarından farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.; TTK m. 88/3 uyarınca, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.; TTK geçici m. 1/4 uyarınca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarından muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

²¹⁵ KGK kararı için bkz. RG. S. 28470, T. 17.11.2012; Karara ilişkin KGK tarafından yapılan açıklama için bkz. <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5292/TMS/TFRSlerin-Uygulanmas%C4%B1na-Yo%CC%88nelik->

bağımsız denetim kapsamıyla aynı olarak belirlenmiştir. Bu belirleme, sonraki yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmeyi daha karmaşık bir standart seti olan TMS/IFRS'yi uygulamak zorunda bırakacaktır. Bu, söz konusu işletmelere ilave maliyet yükleyecektir. Bu sebeple, KGK, TMS/IFRS'nin uygulama kapsamına ilişkin kurul kararı vermiştir²¹⁶. Karar uyarınca,

“13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK'nın 9 uncu, 26 ncı ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca;

1- Ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına,

2- (Değişik: 01/11/2014 – 29162/2 md) Ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin de münferit veya konsolide finansal tablolarının (1/1/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ait olup hazırlanmamış veya genel kurula sunulmamış olanlar dahil) hazırlanmasında isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabileceğine,

3- Yukarıdaki kapsama dahil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına, karar verilmiştir.”

Bu karar bağlamında, ekli 1 sayılı listede sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler TMS/IFRS'ye göre finansal tablo hazırlamak zorundadır. TMS/IFRS uygulama kapsamı bağımsız denetim kapsamından ayrıştırmıştır. Diğer ülke uygulamaları gibi TMS/IFRS uygulama kapsamı genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK)²¹⁷ sınırlandırılmıştır²¹⁸. Ekli listede yer almayanlar ise, isterlerse TMS/IFRS'ye uygun finansal tablo hazırlayabileceklerdir. TMS/IFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir

I%CC%87Ike-Kararlar%C4%B1, (ET. 22.01.2018); Ayrıca KGK tarafından yapılan açıklama için bkz. <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1>, (ET. 22.01.2018).

²¹⁶ 21.08.2014 tarihli ve 01/26 Sayılı KGK kararı için bkz. RG. S. 29100, T. 26.08.2014.

²¹⁷ 660 Sayılı KHK m. 2/ğ uyarınca, “Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar: Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları”dır.

²¹⁸ <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1>, (ET. 22.01.2018).

belirleme yapılincaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir²¹⁹. Bu bağlamda TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi, Maliye Bakanlığı tarafından ilki 26/12/1992 tarih, 21447 (M) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) olarak belirlenmiştir²²⁰. VUK'a dayanılarak çıkarılan MSUGT'lerde öncelikli amaç, finansal tabloların mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun gösterilmesidir. Bu sebeple, finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun olma ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür. KGK tarafından kapsamlı bir düzenleme yapılincaya kadar söz konusu eksikliklerin giderilebilmesi amacıyla ek düzenleme yapılmıştır. Buna göre bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'lere ek olarak uygulanmak üzere 29/12/2014 Tarihli ve 41 Sayılı Kurul Kararıyla “*TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar*” yayımlanmıştır²²¹. İlave hususlar, KGK tarafından yeni bir standart seti hazırlanincaya kadar geçici bir çözüm olarak tasarlanmıştır²²². Bu düzenlemeyle MSUGT'lerde yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmıştır.

Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini almak üzere, KGK tarafından “*Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ*”²²³ yayınlanmıştır. BOBİ FRS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir²²⁴.

²¹⁹ Doktrinde KGK'nın bu kararı eleştirilmiştir. KGK'nın ülkemizdeki muhasebe standartları düzeninin çağdaşlaşması projesi kendisine emanet edilmiş bulunmasına ve kuruluş amacı bu proje olmasına rağmen, bu trajik kararı almasının sebebi muhtemelen teknik iflasların sayısındaki artıştır. Teknik iflasların sebebi ise TMS/TFRS'leri uygulayan ortaklıklarla ilgili -gerekli ve mutad olan- intibak kurallarının konulmamış olmasıdır. Bkz. Poroy vd., 2017: 284.

²²⁰ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından “05.11.2014 tarihinde Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi Hakkında Duyuru” ile belirlenmiştir.; Bu kurumun görevi standart koymaktır, yoksa mevcut standartların uygulanması kararını almak değildir. Bkz. Poroy vd., 2017: 284.

²²¹ 29/12/2014 Tarihli ve 41 Sayılı Kurul Kararı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TMS/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf, (ET. 22.01.2018).

²²² Gökçen vd., 2006: 22.

²²³ RG. S. 30138, T. 29.7.2017.

²²⁴ KGK verilerine göre, 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6.250 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden KAYİK tanımını karşılayan 1.550 şirket TFRS uygulamakta olup, kalan 4.700 şirket 1/1/2018'den itibaren BOBİ FRS'yi uygulayacaktır. Bkz. <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1>, (ET. 22.01.2018).

Yapılan değişikliklerden sonra, KGK yeni bir kurul kararı yayınlayarak 26 Sayılı Kurul Kararını yürürlükten kaldırmıştır²²⁵. Karar uyarınca,

“1- Ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS’lerin uygulanmasına,

2- Bağımsız denetime tabi olup, ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS’nin uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS’leri uygulayabileceğine,

3- Yukarıdaki kapsama dahil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik Kurum tarafından henüz bir TMS yayınlanmadığından bunların münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS’leri ya da BOBİ FRS’leri uygulayabileceğine,

karar verilmiştir.”

Kanaatimizce KGK, tüm işletmelerin TMS/TFRS’ye tabi olmasını istemektedir; ancak, bunun uygulanmasına geçişin yaşatacağı zorluklar sebebiyle bir geçiş aşaması tanımıştır. Bu sebeple, TMS/TFRS’yi uygulamak zorunda olan işletmeleri açıkça belirlemekle birlikte, isteğe bağlı olarak diğer işletmelerin de TMS/TFRS’yi uygulayabileceğini belirtmiştir. Bu bağlamda, TMS/TFRS’nin uygulanma kapsamını “TMS/TFRS’yi uygulamak zorunda olanlar ve olmayanlar” şeklinde temel olarak ikiye ayırabiliriz. Uygulamak zorunda olmayanlar ise “TMS/TFRS’yi ihtiyari olarak uygulayabilecek olanlar, BOBİ FRS’ye tabi olanlar ve MSUGT’ye tabi olanlar” şeklinde üç başlık altında incelenebilir.

2.2.2. TMS/TFRS’yi Uygulamak Zorunda Olanlar

2.2.2.1. TMS/TFRS Kavramı

Finansal tabloların hazırlanmasında uyulacak kurallara ilişkin standartlar, KGK tarafından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adı altında yayınlanmaktadır. İki farklı isimde standart yayınlanmasının sebebi, KGK’nın standartları, uluslararası muhasebe standartları kurumu tarafından çıkarılan standartlardan çevirmesidir. Kurum ilk başta çıkardığı standartları “Uluslararası Muhasebe

²²⁵ Kurul kararı için bkz. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/RG-TMS%20Uygulama%20Kapsam%C4%B1na%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Kurul%20Karar%C4%B1_y.pdf, (ET. 22.04.2019).

Standartları” adı altında yayınlamış ve bunları yenileyerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na çevirmektedir. Henüz tüm standartlar yenilenemediği için iki isimde de standart bulunmaktadır²²⁶. TMS/IFRS’lerde, finansal tabloların hangi ilkelere uyularak hazırlanacağı, finansal tablonun unsurları, finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir, gider kavramlarının neler olduğu ve nasıl muhasebeleştirileceği yer almaktadır. Bununla birlikte TMS’de, IFRS kavramı geniş anlamda KGK tarafından yayımlanan Standartlar ve Yorumları ifade etmek için de kullanılmaktadır (TMS 1, pr. 7). Buna göre, standartlar IFRS, TMS ve bunların Yorumları’ndan oluşmaktadır. KGK tarafından yayımlanan Yorumlar, özellikle uygulamada ortaya çıkan görüş ayrılıklarını bertaraf eden, uygulama birliği ile netlik sağlayan açıklamalardır. Tartışmaya yol açan sorunlarla ilgili çözüm üretmek amacıyla yayımlanmaktadır²²⁷. KGK tarafından, 16 IFRS, 25 TMS, 15 IFRS ve 4 TMS Yorum’u yayımlanmıştır²²⁸.

KGK tarafından işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirleyen “Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve²²⁹” de yayımlanmaktadır. Kavramsal Çerçeve, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanmakta olup, sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir. Kavramsal Çerçeve bir standart değildir. Dolayısıyla herhangi bir ölçüm veya açıklama konusunda standart belirlememektedir. Kavramsal Çerçeve’de standartlardan herhangi birinin yerini alacak hiçbir husus yer almamaktadır²³⁰. Kavramsal çerçeve yayımlanmış ve yayımlanacak olan standartlar arasında tutarlılık sağlamaya yönelik temel ilkeleri kapsayan bir rehber niteliğindedir²³¹. KGK tarafından, uluslararası standartlarla uyum sağlamak açısından, 25.10.2018 tarihinde yeni bir Kavramsal Çerçeve (YKÇ) yayımlanmıştır²³². Bu Kavramsal Çerçeve’nin finansal tablo hazırlayıcıları tarafından erken uygulanması mümkün olmakla birlikte 01 Ocak 2020 tarihi

²²⁶ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 1.2.1.5.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

²²⁷ Poroy vd., 2017: 289.

²²⁸ <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/IFRS-2019-Seti>, (ET. 22.04.2019).

²²⁹ 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 16.05.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bkz. [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/Finansal%20Raporlamaya%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20C3%87er%C3%A7eve/K%C3%87_2018\).pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/Finansal%20Raporlamaya%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20C3%87er%C3%A7eve/K%C3%87_2018).pdf), (ET. 06.01.2019).

²³⁰ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin Statüsü ve Amacı Bölümü: 3

²³¹ Durak, 2012: 40; Poroy vd., 2017: 289; Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin Statüsü ve Amacı Bölümü: 5; Mirza vd., 2006: 7.

²³² KGK’nın 25.10.2018 tarihli Kurul Kararı ile 27 Ekim 2018 Tarihli ve 30578 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/10/20181027-16.pdf>, (ET. 06.01.2019).

veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde kullanılmasına ve YKÇ'nin Kurulca yapılacak düzenlemelerde yayımı tarihinden itibaren esas alınmasına karar verilmiştir²³³.

2.2.2.2. Uygulamak Zorunda Olanlar

TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı gereğince “ekli liste”, dört ana gruba ayrılmıştır²³⁴:

İlk grup, SerPK uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, b) Yatırım kuruluşları²³⁵, c) Kolektif yatırım kuruluşları²³⁶, d) Portföy yönetim şirketleri²³⁷, e) İpotek finansmanı kuruluşları²³⁸, f) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, g) Varlık kiralama şirketleri²³⁹, h) Merkezi takas kuruluşları²⁴⁰, i) Merkezi saklama kuruluşları, j) Veri depolama kuruluşlarıdır. Ayrıca sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SerPK kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar da TMS/TFRS'yi uygulamak zorundadır. Bunlar için koşullar aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası; yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası; çalışan sayısı elli ve üstü olmasıdır.

İkinci grup 19.10.2005 tarihli ve 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu (BK) uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; a) Bankalar²⁴¹, b) Finansal kiralama şirketleri, c) Faktöring şirketleri, d)

²³³ Eserin yazılmasında YKÇ esas alınacak; ancak, yapılan esaslı değişikliklere dipnotta yer verilecektir.

²³⁴ Karar için bkz. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/RG-TMS%20Uygulama%20Kapsam%20C4%B1na%20C4%B0li%20C5%9Fkin%20Kurul%20Karar%20C4%B1_y.pdf, (ET. 22.04.2019).

²³⁵ SerPK m. 3/v uyarınca yatırım kuruluşu, aracı kurumlar ile yatırım hizmeti ve faaliyetinde bulunmak üzere kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumlarını ve bankalarını ifade eder.

²³⁶ SerPK m. 3/m uyarınca kolektif yatırım kuruluşları, yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıdır.

²³⁷ SerPK m. 55/1 uyarınca portföy yönetim şirketi, ana faaliyet konusu yatırım fonlarının kurulması ve yönetimi olan anonim ortaklıktır.

²³⁸ SerPK m. 60/1 uyarınca ipotek finansmanı kuruluşları, konut ve varlık finansmanı kapsamında, türleri ve nitelikleri Kurulca belirlenen varlıkların devralınması, devredilmesi, devralınan varlıkların yönetimi ve varlıkların teminat olarak alınması ve Kurulca uygun görülen diğer faaliyetlerin yerine getirilmesi amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır.

²³⁹ SerPK m. 61/2 uyarınca varlık kiralama şirketleri münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere kurulan anonim ortaklıklardır.

²⁴⁰ SerPK m. 77/1 uyarınca merkezî takas kuruluşları, borsalarda ve teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören sermaye piyasası araçlarının teslimi, bedellerinin ödenmesi ve bu işlemlere ilişkin teminat yükümlülüklerinin ifası ile ilgili işlemleri yürüten anonim ortaklık şeklindeki özel hukuk tüzel kişiliğini haiz kurumlardır.

²⁴¹ BK m. 3 uyarınca banka, mevduat bankaları ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarıdır. Mevduat bankası, bu Kanuna göre kendi nam ve hesabına mevduat kabul etmek ve kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubelerini; Katılım bankası, bu Kanuna göre özel cari ve katılma hesapları yoluyla fon toplamak ve kredi

Finansman şirketleri, e) Varlık yönetim şirketleri, f) Derecelendirme kuruluşları, g) Finansal holding şirketleri²⁴², h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 Sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarıdır.

Üçüncü grup 3.6.2007 tarihli ve 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleridir.

Dördüncü grup Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile işigal eden anonim şirketlerdir.

2.2.3. TMS/TFRS'yi Uygulamak Zorunda Olmayanlar

2.2.3.1. TMS/TFRS'yi İhtiyari Olarak Uygulayabilecek Olanlar

KGK kararı uyarınca, ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmeler de münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabileceklerdir.

2.2.3.2. BOBİ FRS'ye Tabi Olanlar

2.2.3.2.1. Genel Olarak

BOBİ FRS Tebliği m. 1 uyarınca, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmeler, münferit ve konsolide finansal tablolarını "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ"²⁴³ine uygun olarak düzenleyeceklerdir.

56 Sayılı Tebliğ m. 4 uyarınca, bu Tebliğ ve Eki BOBİ FRS'nin, 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurul Kararı kapsamında TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının

kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubelerini; Kalkınma ve yatırım bankası: Bu Kanuna göre mevduat veya katılım fonu kabul etme dışında; kredi kullandırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren ve/veya özel kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getiren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubelerini ifade eder.

²⁴² BK m. 3 uyarınca finansal holding şirketi içlerinden en az bir tanesi bir kredi kuruluşu olmak şartıyla bağlı ortaklıklarının tümü veya çoğunluğu kredi kuruluşu veya finansal kuruluş olan şirkettir.

²⁴³ RG. S. 30138, T. 29.07.2017.

hazırlanmasında uygulanması zorunludur. Tebliğ’de gönderme yapılan Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine, “2018/11597 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” uygulanacaktır. Buna göre, BOBİ FRS’yi bağımsız denetime tabi olup, ekli listede yer almayan²⁴⁴ kurum, kuruluş ve işletmeler uygulayacaktır. Dolayısıyla bağımsız denetime tabi olanlardan, ekli listede yer alanlar çıkartılarak BOBİ FRS’ye tabi olanlar belirlenmelidir.

BOBİ FRS’nin amaçları ise şu şekilde tanımlanmaktadır (KGK, 2017:1). Gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır. Bu amaçlar çerçevesinde KGK tarafından hazırlanan BOBİ FRS, tam set TMS/TFRS’ye göre daha sade bir dille hazırlanmış olup büyük ve orta ölçekli işletmeler için gerekli olmayan detaylardan kaçınılarak sadece ilgili konularda temel ilkelere değinilmiştir²⁴⁵.

Genel hatları ile BOBİ FRS’ler değerlendirildiğinde setin en önemli noktasının Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeleri birbirinden belirlenen kriterlerle (Aktif Toplamı, Satış Hasılatı ve Çalışan Sayısı) ayırması olduğu görülmektedir. Bağımsız denetime tabi olma kriterlerini sağlayan işletmeler, tebliğde belirtilen büyük ölçekli işletme eşiğine gelene kadar Orta Boy İşletmeler olarak; bu eşiği ve üstünü sağlayan (KAYİK dışındaki) işletmeler ise Büyük Boy İşletmeler olarak tanımlanmaktadır²⁴⁶.

Tebliğ’de BOBİ FRS ve TFRS arasında geçiş hükmü de düzenlenmiştir. BOBİ FRS m. 5 uyarınca, BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS’yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS’yi uygulamış olması zorunludur. Kanaatimizce bu durum, finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ve karşılaştırılabilirliği açısından getirilmiştir. Aksi takdirde, şirketin finansal durumu her yıl farklı gösterilebilecektir.

BOBİ FRS’nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir: a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası; b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası ve c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olmasıdır (BOBİ FRS m. 6/1). Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında işletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS’ye göre

²⁴⁴ Ekli liste için bkz. yuk. 2.2.2.2. Uygulamak Zorunda Olanlar.

²⁴⁵ Ataman ve Cavlak, 2017b: 156.

²⁴⁶ Ataman ve Cavlak, 2017b: 157.

hazırlanmış finansal tabloları dikkate alınır. Bununla birlikte işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıkları varsa bu bağlı ortaklıkların vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınır (BOBİ FRS m. 6/2). Büyük işletme niteliğini kazanan bir işletme, bu niteliği kaybedebilir. Bir işletme, yukarıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda büyük işletme olarak değerlendirilmez (BOBİ FRS m. 6/4).

2.2.3.2.2. Bağımsız Denetime Tabi Olanlar

TTK'da bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir (TTK m. 398/4)²⁴⁷. Bakanlar Kurulu tarafından, "2012/4213 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı" yayınlanmıştır²⁴⁸. Daha sonra, "2018/11597 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" yayınlanarak, ilk düzenlemeyi yürürlükten kaldırmıştır²⁴⁹.

2018/11597 Sayılı Kurul Kararı m. 3'te denetime tabi olan sermaye şirketleri açısından genel ölçütler belirlenmiştir. Hüküm uyarınca,

"Aşağıda belirtilen şirketler 6102 sayılı Kanun ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

a) Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın ekli (I) sayılı listede belirtilen şirketler.

b) Aşağıdaki üç ölçütten ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler:

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler:

i) Aktif toplamı 15 milyon ve üstü Türk Lirası.

ii) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon ve üstü Türk Lirası.

iii) Çalışan sayısı 50 kişi.

²⁴⁷ TTK m. 398/5 uyarınca, dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir. Bu konuya ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

²⁴⁸ RG. S. 28537, T. 23.01.2013; Bu Kararın amacı, 13.1.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 398 inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasları belirlemektir. *Özkorkut*, bu ifadeyi eleştirmektedir. Zira burada kastedilen bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin *belirlenmesine* ilişkin usul ve esasların bu Kararda yer aldığıdır. Bkz. *Özkorkut*, 2013: 130.

²⁴⁹ Bakanlar Kurulu Kararı, S. 2018/11597, T. 26.03.2018.

2) Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler:

- i) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- ii) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.
- iii) Çalışan sayısı 125 kişi.

3)1 ve 2 numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için eşik değerler:

- i) Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.
- ii) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası.
- iii) Çalışan sayısı 175 kişi.”

Bu bağlamda, I sayılı listede yer alanlar herhangi bir şart aranmaksızın bağımsız denetime tabi olacaklardır. II sayılı listede yer alanların aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası; yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası ve çalışan sayısı 175 kişi kriterlerinden en az ikisini gerçekleştirenler bağımsız denetime tabi olacaktır. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SerPK kapsamında halka açık sayılan şirketler için kararda sayılan kriterlerden ikisini sağlayanlar denetim kapsamında olacaktır. Bunların dışında kalan şirketler açısından, genel ölçüt belirlenmiştir.

Şirketlerin bağımsız denetime tabi olabilmesi için, kararda sayılan ölçütleri tek bir dönem sağlamaları yeterli değildir. Zira bağımsız denetim şirketlere ekstra masraf yükleyeceğinden sadece bir yılın sonuçları yeterli görülmemiştir. Şirketlerin, üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları gerekmektedir. Buna göre sınırın aşıldığı tespit edilirken, art arda iki hesap dönemi incelenecektir. Örneğin 2018 ve 2019 yılının sonuçları birlikte değerlendirilecektir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir²⁵⁰. Aksi takdirde, bağımsız denetim kapsamına girilmeyecektir. Şayet art arda iki hesap döneminde sınırlar aşılmışsa müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olunacaktır (2018/11597 Sayılı Kurul Kararı m. 5/1).

Üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış olmasının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları

²⁵⁰ Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Kurul Kararı m. 5, bkz. KGK S. 75935942-050.01.04-[01/72], T. 14/02/2019.

önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar dikkate alınacaktır. Şirketlerin finansal tablolarından biri bilançodur²⁵¹. Şirketin bilançosu aktif ve pasif olarak iki tarafa ayrılmaktadır. Aktif taraf, o şirketin varlıklarını; pasif tarafı bu varlıkların nasıl finanse edildiğine dair bilgileri içeren yükümlülükleri ve özkaynaklarını gösterir. Aktif tarafta yer alan varlık değerlerinin parasal tutarı, bağımsız denetim açısından dikkate alınacaktır. Yıllık net satış hasılatı ise, finansal tablolardan biri olan kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna göre belirlenir. Bu tabloda net satış hasılatı, brüt satış hasılatı olarak adlandırılmıştır²⁵². İşletmenin esas faaliyeti sebebiyle oluşan gelirleri ve giderlerinin karşılaştırılması sonucunda aradaki fark, şirketin yıllık net satış hasılatını gösterecektir. Bağımsız denetim açısından, şirketin esas faaliyetinden elde edilen gelir dikkate alınmıştır. Çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınır (2018/11597 Sayılı Kurul Kararı m. 5/3). Şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir. Çıracılık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesabında dikkate alınmaz²⁵³.

Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, söz konusu ölçütler iştirakteki payları oranında dikkate alınır (2018/11597 Sayılı Kurul Kararı m. 5/4).

Kararda bazı şirketlerin bağımsız denetim kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Buna göre ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere, 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler bağımsız denetime tabi değildir. Bununla birlikte ekli (I) sayılı listede belirtilenler ile ekli (II) sayılı listenin 5(b) sırasında belirtilen şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az yüzde 50'si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler kararın kapsamı dışındadır (2018/11597 Sayılı Kurul Kararı m. 4).

²⁵¹ Ayrıntılı inceleme için bkz. a.ş. 3.2. Bilanço.

²⁵² Ayrıntılı inceleme için bkz. a.ş. 3.3.2.1. Brüt Satış Hasılatı.

²⁵³ Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Kurul Kararı m. 8, bkz. KGK S. 75935942-050.01.04-[01/72], T. 14/02/2019).

2.2.3.2.2.1. I Sayılı Ekli Listede Yer Alanlar

Ekli listede, herhangi bir şart aranmaksızın bağımsız denetime tabi olacak şirketler altı bent halinde sayılmıştır. Bu durumda bazı şirketlerin birden fazla benden kapsamına girmesi mümkündür²⁵⁴. BOBİ FRS'ye tabi olmaları açısından, bağımsız denetime tabi olanlardan, kurul kararında sayılan şirketlerin çıkarılması gerekmektedir.

İlk bentte SerPK uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerin bir bölümü sayılmıştır. Bu sayılanlardan, yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları ve veri depolama kuruluşları TMS/TFRS'ye tabi olanlar arasında gösterilmiştir. Bunların dışında kalan derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeleri amacıyla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler ve bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler, I sayılı ekli listede sayılmışlardır. Dolayısıyla bunlar, kural olarak BOBİ FRS'ye uygun olarak finansal tablolarını hazırlamak zorundadırlar. Bununla birlikte, şayet isterlerse TMS/TFRS'ye uygun olarak finansal tablolarını hazırlayabileceklerdir.

Ekli I sayılı listede ikinci, üçüncü ve dördüncü bentte belirtilenler TMS/TFRS uygulamak zorunda olanlar arasında sayıldıkları için BOBİ FRS'ye tabi değildir²⁵⁵.

Beşinci bentte 10/2/2005 tarihli ve 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 Sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Altıncı bentte karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı, uydu televizyon yayın lisansı ve birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansından en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar yer almaktadır.

²⁵⁴ Özkorkut, 2013: 131.

²⁵⁵ İnceleme için bkz. yuk. 2.2.2.2. Uygulamak Zorunda Olanlar.

2.2.3.2.2.2. Sermaye Piyasası Araçları Borsada İşlem Görmeyen Şirketler

Bağımsız denetim kapsamında sayılan beşinci grup sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SerPK kapsamında halka açık sayılan şirketlerdir. SerPK m. 16/2 uyarınca pay sahibi sayısı beş yüzü aşan anonim şirketlerin payları halka arz olunmuş sayılır. Bu şirketler halka açık şirket hükümlerine de tabi olurlar. Bununla birlikte, pay sahibi sayısı en az beş yüz olan kooperatiflerin veya kendisine ortak olan kooperatiflerin pay sahibi sayısı tek başına ya da toplam olarak en az beş yüz olan kooperatif birliklerinin veya kooperatif merkez birliklerinin yönetim kontrolüne sahip olduğu ve yıllık en az elli milyon Türk lirası satış hasılatı yapmış olan anonim ortaklıkların payları halka arz olunmuş sayılır (SerPK m. 16/3). Buna göre, bu şirketlerin aktif toplamı onbeş milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası ve çalışan sayısı elli ve üstü ölçütlerinden ikisini sağlayanlar bağımsız denetimin kapsamına girerler (2018/11597 Sayılı Kurul Kararı m. 3/1-b. 1). Bunlar, kurul kararınca TMS/TFRS'yi uygulamak zorunda olanlar arasında sayılmıştır.

2.2.3.2.2.3. II Sayılı Ekli Listede Yer Alanlar

II sayılı ekli listede, bağımsız denetime tabi olma açısından her bir grup için üç ölçütten en az ikisini sağlama koşulu aranmıştır. Bunlar şirketin aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısıdır. Buna göre aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası; yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası ve çalışan sayısı 125 kişi ölçütlerinden en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetim kapsamına girecektir²⁵⁶.

İlk grup sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerdir. İkinci grup yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerdir. Üçüncü grup çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 9/5/2013 tarihli ve 6475 Sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102 sayılı Kanunun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketlerdir. Dördüncü grup Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketlerdir.

²⁵⁶ Eski düzenlemede bu listede yer alan her bir grup için ayrı ayrı ölçütler belirlenmişti. Yeni düzenleme ile hepsi için tek bir ölçüt belirlenmiş ve bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir.

Beşinci grup ikiye ayrılmaktadır. İlk olarak (I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun (TMSF) iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerdir. İkinci olarak (I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerdir.

2.2.3.2.2.4. Genel Ölçüte Tabi Olanlar

Ekli I ve II sayılı listede yer almayanlar ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SerPK kapsamında halka açık sayılan şirketler dışında bulunanlar için genel bir ölçüt belirlenmiştir. Bunlar tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde aktif toplamı 35 milyon Türk lirası, yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk lirası ve çalışan sayısı 175 kişi kriterlerinden en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetimin kapsamında olacaktır (2018/11597 Sayılı Kurul Kararı m. 3/1-b-3).

2.2.3.3. MSUGT'ye Tabi Olanlar

Yukarıdaki kapsama dahil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik Kurum tarafından henüz bir standart yayınlanmadığından bunların münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına karar verilmiştir. Yürürlükteki mevzuattan kasıt, "1. Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"²⁵⁷. Buna karşın, söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS'leri ya da BOBİ FRS'leri uygulayabileceklerdir.

2.3. Finansal Tablolara Uygulanacak Mevzuatlar Arasındaki İlişki

Tacirin finansal tablo düzenleme yükümlülüğü ve finansal tabloların temel özellikleri TTK'da düzenlenmiştir. TTK m. 88/1'de, 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası

²⁵⁷ RG. S. 21477/Mükerrer, T. 26.12.1992.

olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda olduğu düzenlenmiştir. Ayrıca aynı hükümde TTK'nın anonim şirketlere ilişkin 514 ilâ 528 inci maddeleri ile TTK'nın ilgili diğer hükümleri saklı tutulmuştur. Buna göre, TMS/TFRS'ye tabi olan şirketler açısından, TTK'nın göndermesiyle KGK tarafından yayınlanan Standartlar, Kavramsal Çerçeve ve Yorum düzenlemeleri bulunmaktadır. Bunların uygulanma sırası ne olacaktır?

TTK ile KGK'nın yayınladığı düzenlemeler hiyerarşisi açısından TTK en üstte bulunmaktadır. Zira TTK m. 88/1'de TTK'nın finansal tablolara ilişkin hükümleri ile anonim şirketlere ilişkin 514 ilâ 528 inci maddeleri saklı tutulmuştur. Buna göre, finansal tablolara ilişkin bir konuda TTK ile KGK'nın yayınladığı düzenlemeler arasında bir uyumsuzluk veya çatışma olursa, TTK uygulanacaktır. Bununla birlikte, TTK'da finansal tabloların tutulmasına ilişkin çok temel düzenlemeler bulunmaktadır. Finansal tablolarda yer alacak kalemlere ilişkin ayrıntılar KGK tarafından yayınlanmaktadır. Dolayısıyla finansal tablolara ilişkin esas ve ayrıntılı kurallar standartlarda yer almaktadır.

KGK, “Standart, Kavramsal Çerçeve ve Yorum” adı altında finansal tablolara ilişkin düzenlemeler yayınlamaktadır. Standartlar açısından değerlendirildiğinde, bunu yalnızca TMS anlamamak gerekir. Zira KGK tarafından TFRS adı altında da standartlar yayınlanmaktadır. İki farklı isimde standart yayınlanmasının sebebi, KGK'nın standartları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan standartlardan çevirmesidir. Kurul, ilk başta çıkardığı standartları türkçeye “Uluslararası Muhasebe Standartları” olarak çevrilecek şekilde yayınlamış ve bunları yenileyerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na çevirmektedir. Henüz tüm standartlar yenilenemediği için iki isimde de standart bulunmaktadır²⁵⁸.

TMS 1, pr. 7'de Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın KGK tarafından yayımlanan Standartlar ve Yorumlar olduğu; bu Standartların Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarını, TMS ve TFRS Yorumları'nı içerdiği düzenlenmiştir. TMS/TFRS finansal tablolarda yer alacak varlık, yükümlülük, gelir, gider hakkında ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. Esas kurallar standartlarda yer almaktadır. Yorumlar, özellikle uygulamada ortaya çıkan görüş ayrılıklarını bertaraf eden, uygulama birliği ile netlik sağlayan açıklamalardır²⁵⁹. Yorum'un yapılmasının sebebi, standartlarda o konuya ilişkin net bir düzenleme bulunamaması ve uygulamada ilgili düzenlemenin ne şekilde uygulanacağı konusunda farklı yaklaşımlar bulunmasıdır. Dolayısıyla TMS/TFRS'de

²⁵⁸ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 1.2.1.5.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve 2.2.2.1. TMS/TFRS Kavramı.

²⁵⁹ Poroy vd., 2017: 289.

aydınlatılması gereken bir konu yoksa, KGK Yorum'da yayınlamamaktadır. Bu sebeple, bir konu hakkında KGK "Yorum" yayınlamışsa, Standartla birlikte uygulanmalıdır; çünkü TMS/TFRS'de yapılan bir düzenlemenin anlaşılabilmesi için Yorum yapılmaktadır. Bir başka deyişle, hiyerarşi açısından aralarında altlık üstlük durumu yoktur. Zira TMS/TFRS ile bunların Yorumları arasında bir çatışma bulunmamaktadır; aksine bunlar ayrılmaz bir bütündür²⁶⁰.

Kavramsal Çerçeve genel amaçlı finansal raporlamanın amacını ve ilgili kavramları tanımlamaktadır (YKÇ, pr. SA1.1). Kavramsal Çerçeve'de açıkça Kavramsal Çerçeve'nin bir standart olmadığı ve Kavramsal Çerçeve'de yer alan hiçbir hükmün, herhangi bir standardın veya herhangi bir standarttaki bir hükmün yerine geçemeyeceği düzenlenmiştir (YKÇ, pr. SA1.2). Bu sebeple Kavramsal Çerçeve, standart ve onunla aynı düzeyde yer alan yorumların altındadır. Dolayısıyla bunlar arasında bir uyumsuzluk olması durumunda, somut olayda Kavramsal Çerçeve değil, TMS/TRFS ve bunların yorumları esas alınacaktır²⁶¹.

Şirketlerin varlık ve yükümlülük çeşitleri ve şirket ilişkileri, gelişen ekonomik duruma göre farklılık gösterdiği için her konuya ilişkin TMS/TFRS bulunmayabilir veya TMS/TFRS'de hüküm bulunmayabilir. Bu durumda, finansal tablo hazırlayıcıları kendi tahminlerini kullanarak uygulanacak hükmü belirlemeleri gerekir. Bu tahminler yapılırken kullanıcıların alacakları ekonomik kararlar açısından ihtiyaca uygun ve güvenilir olan muhasebe politikaları seçilmelidir. Ayrıca tahminde bulunulurken uygulanacak yöntemde TMS 8'de düzenlenmiştir. Buna göre, öncelikle benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer TMS/TFRS'lerin getirdiği hükümleri uygulanacaktır (TMS 8, pr. 11/a). Burada uygulanacak hüküm bulunamazsa, varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçevde açıklanan tanımları, muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçme yaklaşımlarını dikkate alınacaktır (TMS 8, pr. 11/b). Bu araştırmadan sonra, ilgili işlem veya olaya uygulanacak hüküm yoksa, TTK m. 88/5 uygulanacaktır. Hüküm uyarınca, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen

²⁶⁰ *Tekinalp*, TTK m. 88/1'in standartlarla ilgili mimariyi belirlerken, bilanço ilkeleri ile standart koyan kuruluşların yorumlarının da standart normu niteliğini taşıdığını açıkça ortaya koyduğunu belirtmektedir (Bkz. Poroy vd., 2017: 285). Bu görüşe kısmen katılmamaktayız. Zira standartlarla finansal raporlamaya ilişkin yeni düzenlemeler getirilebilir; ancak bunların yorumu ile getirilemez. Yorum ile ancak standartlarda düzenlenmiş; ancak uygulama açısından netlik kazanmayan konular aydınlatılır. Dolayısıyla Yorum açısından standart normu niteliği taşıdığı değil; yalnızca ilgili standartları tamamlayıcı olduğu söylenebilir.

²⁶¹ Mevcut Kavramsal Çerçeve'de KGK, Kavramsal Çerçeve ile Standartlar arasında bazı hususlarda uyumsuzluk olabileceğini kabul etmektedir. Kavramsal Çerçeve ile Standartlardan biri arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda, söz konusu Standardın, Kavramsal Çerçeve'den önce geleceği açıkça düzenlenmiştir. Bkz. Kavramsal Çerçeve, Amaç ve Statü Bölümü: 3; Aynı düzenleme için bkz. The International Accounting Standards Board tarafından 2010 yılında yayınlanan, The Conceptual Framework for Financial Reporting, <http://eifrs.ifs.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>, (ET. 30.01.2018).

ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

TTK m. 88/4 uyarınca, kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler. Bu fıkra ülkemizde çeşitli bakanlıkların ve kurumların muhasebe standartları yayınlamaları yol açtıkları karmaşaya son vermek amacıyla öngörülmüştür²⁶². Örneğin SPK, bu fıkra da değinilen kuruluşlardan biridir²⁶³. Hüküm, halka açık anonim şirketlere uygulanacak muhasebe standartları konusunda SPK'nın düzenleme yapma yetkisini sınırlamaktadır. SPK, muhasebeye ilişkin olarak standart ölçüsünde kural koyamayacak; TMS'nin çerçevesi içinde kalmak ve TMS'ye aykırı olmamak kaydıyla, halka açık anonim şirketlere özgü ayrıntıları düzenleyebilecektir. Burada "ayrıntı" ile standart arasındaki ince çizgiyi çizmek önem taşır. Ayrıntıdan söz edebilmek için, kuralın çerçevesinin, dolayısıyla temel noktalarının TMS/IFRS ile belirlenmiş olması ve SPK'nın yapacağı düzenlemenin, bu çerçeve içinde halka açık anonim şirketlere özgü ayrıntılarla sınırlı olması gerekir²⁶⁴.

Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun düzenlemeleri bulunmazsa, TTK m. 88/5 uyarınca uluslararası genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanacaktır²⁶⁵. Bu hükümlerle US-GAAP diye anılan Amerika Birleşik Devletleri'nin genel kabul görmüş ilkeleri kastedilmektedir. Zira dünyada en yaygın olan muhasebe ilkeleri US-GAAP'tır. US-GAAP'ı uygulamayan şirketler Amerika Birleşik Devletleri menkul kıymetler borsalarına kabul edilmemekte, kote olunmamaktadır. Bu sebeple Avrupa Birliği kendi standartlarından vazgeçmiş IFRS'yi kabul etmiştir. IFRS ile US-GAAP gittikçe birbirine yaklaşmıştır. Bütün bu sebepler göz önünde tutularak beşinci fıkra da, boşluk olan noktalarda US-GAAP'ın uygulanabilmesi olanağı yaratılmıştır²⁶⁶.

²⁶² TTK madde gerekçesi.

²⁶³ Manavgat, 2013: 295.

²⁶⁴ Manavgat, 2013: 295.

²⁶⁵ TTK m. 88/5, kanunla yetkili kılınmış kuruluşların düzenlemelerini uygulama bakımından ikinci sıraya koymuştur. Buna karşın bu hüküm, özel hükümlerin uygulanmasına öncelik veren TTK m. 330 hükmüne bir istisna getirmemektedir. Zira TTK m. 88/4 uyarınca, SPK özel hüküm niteliğinde standart belirleyemeyecek, sadece TMS çerçevesinde kalmak ve aykırı olmamak kaydıyla ayrıntıyı düzenleyebilecektir. Dolayısıyla TMS'nin öncelikle uygulanması, burada bir hüküm yoksa SPK'nın kanuni yetki alanında düzenlediği ayrıntıya ilişkin kuralın uygulanması doğrudur. Burada TMS ile ayrıntıya ilişkin düzenleme arasında genel hüküm-özel hüküm ilişkisi yoktur. Bkz. Manavgat, 2013: 295.

²⁶⁶ TTK madde gerekçesi.

2.4. Finansal Tablolar Düzenlenirken Uyulacak İlkeler

2.4.1. Genel Olarak

Finansal tablolardan işletme içinde ve dışında bulunan kullanıcıların en üst düzeyde fayda sağlanması beklenmektedir. Sunulan bilginin faydası, bilginin içeriği ve sunuluşu ile yakından ilgilidir²⁶⁷. Bu sebeple, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin birçok ilke düzenlenmiştir. Bu ilkeler, TMS/TFRS’de, BOBİ FRS’de ve MUSGT’de bulunmaktadır.

TMS/TFRS’de, gerçeğe uygun sunum, işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, önemlilik, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, netleştirme, sunumda tutarlılık ve para ile ölçülme ilkeleri yer almaktadır. BOBİ FRS’de, aynı ilkeler yer almakla birlikte, ihtiyatlılık ilkesi açıkça düzenlenmiştir. Buna karşın, TMS/TFRS’de gerçeğe uygun sunum ilkesinin açıklamaları yapılırken kavram ele alınmıştır. Dolayısıyla TMS/TFRS ile BOBİ FRS, ihtiyatlılık ilkesi açısından farklılaşmaktadır. MUSGT’de muhasebenin temel kavramları olarak sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği kavramı sayılmıştır.

Bu bağlamda, TMS/TFRS bakımından uygulanacak ilkeler incelenirken gerekli yerlerde MSUGT ile karşılaştırmaya yer verilecektir.

2.4.2. TMS/TFRS Bakımından Uyulacak İlkeler

KGK tarafından, finansal tabloların sunuluşu hakkında TMS 1²⁶⁸ yayınlanmıştır. TMS 1, pr. 1 uyarınca standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar. Finansal tablo kullanıcılarından özellikle potansiyel yatırımcılar için finansal tabloların karşılaştırılabilir olması önemlidir. Zira yatırım kararlarını buna göre alacaklardır. Karşılaştırılabilir olması için en azından belirli ilkelere herkesin uyması gerekmektedir.

İlkelerin temel felsefesi, finansal tabloların şirketin finansal açıdan gerçek durumunun ortaya konulmasıdır. Bu sebeple, standartlarda kesin kurallar yerine ilkeler tercih edilmiştir.

²⁶⁷ Durak vd., 2011: 262.

²⁶⁸ “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16/01/2015 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu TMS/TFRS'lerin çevrildiği uluslararası standartların bir özelliğidir²⁶⁹. Önemli olan standartlarda yer alan düzenlemelerin birebir uygulanması değil, finansal tabloların şirketin gerçek durumunu göstermesidir. Temel felsefe, finansal tabloları hazırlayanlar ile bunları denetleyenler açısından bir ölçü teşkil edecektir. Bu kapsamda aşağıda yer alan gerçeğe uygun sunum dışındaki ilkelerden sapılabilmesi mümkündür. Bunun için gerekli açıklamalar yapılmalı ve haklı gerekçeler bulunmalıdır. Aksi takdirde, denetçi olumlu rapor vermeyecektir.

2.4.2.1. Gerçeğe Uygun Sunum

2.4.2.1.1. Kavram ve Gereklilikleri

2.4.2.1.1.1. Genel Olarak

2001-2003 yılları arasında, bilinçli yapılan muhasebe hileleriyle finansal tablolar gerçeğe aykırı şekilde sunulmuştur²⁷⁰. Bu durum finansal piyasada skandallara yol açmış²⁷¹ ve finansal tablolara olan güveni azaltmıştır. Bu sebeple, TMS/TFRS'de finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde hazırlanması felsefesi benimsenmiştir. Bu sayede, finansal tablo kullanıcıları işletmeye ilişkin kararlarını doğru şekilde alabileceklerdir.

Finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir (TMS 1, pr. 15/c. 1). İşletmenin finansal durumunu, bilanço²⁷²; finansal performansını, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve nakit akışını, nakit akış tablosu gösterir. Bu tabloları oluşturan varlık, yükümlülük, gelir, gider ve nakit hareketliliklerinin gerçeğe uygun şekilde sunumu yapılmak zorundadır.

Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülüklere, gelir ve giderlere ilişkin olarak Kavramsal Çerçeve'de yer alan tanımlara ve finansal tablolara alma kıstaslarına uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirir (TMS 1, pr. 15/c. 2). Finansal raporlama sisteminde, işletmenin sahip olduğu her değer veya katlandığı her sorumluluk, bilançoya varlık veya yükümlülük olarak aktarılamaz. Benzer şekilde işletmenin yaptığı tüm harcamalar veya elde ettiği kazançlar, gelir veya gider olarak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alamaz. Bunun için, varlık²⁷³,

²⁶⁹ İnceleme için bkz. yuk. 1.2.1.5.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

²⁷⁰ Dalğar ve Pekin, 2011: 20.

²⁷¹ Enron, Worlcom, Adelphia, Tyco, Refco, Hollinger, Rite Aid gibi ABD'de finansal raporlama ve denetim skandalları yaşanmıştır. Bkz. Dinç ve Varıcı, 2012: 69; Dinç ve Cengiz, 2014: 222.

²⁷² TMS/TFRS'de finansal durum tablosu olarak adlandırılmakla birlikte, TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılmıştır.

²⁷³ Varlık kavramı için bkz. aşa. 3.2.2.1.1. Varlık Kavramı.

yükümlülük²⁷⁴, gelir veya gider olarak finansal tablolara aktarılmak istenen her değer için Kavramsal Çerçeve ve ilgili standartlarda belirlenen koşulları sağlaması gerekmektedir. Bunun ilk sebebi, tüm finansal tablo hazırlayıcılarının aynı hususlar için aynı kavramları kullanması ile finansal tabloların anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Zira yatırımcı veya kredi verecek olan bankaların şirketle işlem yapma kararını alabilmeleri için finansal tablolardan şirketin mevcut durumunu net bir şekilde anlayabilmeleri lazımdır. Bununla birlikte, finansal tablolara aktarılma kriterleri ile şirketlerin bilinçli veya bilinçsiz olarak finansal tablolarını gerçeğe aykırı göstermeleri engellenmek istenmiştir. Bu bağlamda, gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi için ilk kriter her finansal tablo hazırlayıcısının, varlık, yükümlülük, gider ve gelirlerini finansal tablolara aktarırken aynı kıstasları kullanmasıdır.

Gerçeğe uygun sunum açısından, muhasebeleştirilmede aynı kıstasları kullanmak yeterli değildir. Zira gerçeklik kelime anlamı olarak, aktarılan bilginin aslına sadık kalınmasını da gerektirir²⁷⁵. Buna göre şirkette gerçekleşmiş iktisadi olaylar, olayın aslına sadık kalınarak finansal tablolara aktarılmalıdır. Örneğin A, 10.000 TL'lik çek karşılığında bir mal alımı yapmışsa, bu çek hesabına 10.000 TL'lik borç yazılarak, mal hesabında artış yapılmasını gerektirmektedir. Finansal tabloları inceleyen kullanıcı, alınan malın çek ile ödendiğini o tablodan görebilmelidir. Şayet çek ile ödenmesine rağmen, bu hesapta bir değişiklik yapılmaksızın nakit hesabından ödenmiş gibi gösterilirse, bu gerçeğe uygun sunumu gerçekleştirmez. Bununla birlikte, iktisadi nitelikteki her olay bu örnek kadar net veya basit olmayabilir. Bu sebeple, gerçeğe uygun sunumun ne zaman tam anlamıyla gerçekleştiği yoruma açık olacaktır. Bu konuda TMS 1, pr. 15/c. son, bir varsayım ortaya koymuştur. Buna göre, TMS/TFRS'lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanması, gerçeğe uygun sunumu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayılır. Bir başka deyişle, işletme TMS/TFRS'ye uygun şekilde finansal tabloları hazırlıyorsa ve herhangi bir değişiklik yapılması gerektiğinde bunu dipnotlarda ifade ediyorsa, bu durumda finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulduğu kabul edilecektir. Dolayısıyla finansal tabloların denetiminde²⁷⁶ ve yöneticilerin sorumluluğunda TMS/TFRS'ye uygunluk, gerekli açıklamalar da yapılmışsa, gerçeğe uygun sunum açısından yeterli sayılacaktır.

²⁷⁴ Yükümlülük kavramı için bkz. aşağıda 3.2.2.2.1.1. Yükümlülük Kavramı.

²⁷⁵ TDK, altıncı tanım [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c3346a3cbc6a7.96045082,\(ET.07.01.2019\).](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c3346a3cbc6a7.96045082,(ET.07.01.2019).)

²⁷⁶ Finansal tabloların denetimi açısından bkz. aşağıda 4.3.2.2.2. Finansal Tabloların Denetimi.

Kural olarak işletmenin finansal tablolarının uygulanabilir TMS/TFRS'lere uyumlu olmasıyla gerçeğe uygun sunuma ulaşılabilecektir. Bununla birlikte, standartlarda işletmenin gerçeğe uygun sunumun gereği olarak yapması zorunlu olan üç hususa daha yer verilmiştir (TMS 1, pr. 17). İlk olarak işletme, "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı²⁷⁷" uyarınca muhasebe politikalarını seçip uygulamak zorundadır²⁷⁸ (TMS 1, pr. 17/c. 2). Gerçeğe uygun sunumun gereklerinden bir diğeri muhasebe politikaları da dahil bilgilerin, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunulmasıdır (TMS 1, pr. 17/b). Bu unsurlar, finansal tablolara aktarılacak bilginin nitelikleri olarak da sayılmaktadır²⁷⁹. Bunlarla istenilen, her türlü bilginin değil, finansal tablo kullanıcıları için şirketin finansal durumunu, performansını ve nakit akışını değerlendirmeye yarayan bilgilerin finansal tablolara aktarılmasıdır. Şirketle ilgili her türlü bilginin finansal tablolarda bulunması gerçeğe uygun sunumu sağlamaz. Aksine, bu durum gerekli bilgilerin önemsiz hale getirilmesiyle, finansal tablo kullanıcılarının karar almasını engeller. Bilgilerin güvenilirliği, finansal tablo kullanıcıları açısından önem arz etmektedir. Güvenilirlik, bunları kanıtlayan gerçek delillerin olması ile sağlanabilir. Buna göre fatura, sevk irsaliyesi, fiziki veya elektronik ortamda yapılan sözleşmeler, ticari mektuplar ve bunların ticari defterlerde yer alması ile bilgilerin gerçekliği teyit edilebilecektir. Bu amaçla TTK'da tacirler işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü tutulmuştur (TTK m. 64/2). Finansal tablo kullanıcılarının hepsinin bu belgelere ulaşması mümkün değildir. Bu belgeleri, denetçi inceleyebilecektir. Bu sebeple, finansal tablo kullanıcıları denetim raporları vasıtasıyla finansal tabloların güvenilir olup olmadığını sorgulayabilecektir. Ayrıca finansal tabloların anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla gerektiği durumlarda ek açıklamalar yapılmak zorundadır (TMS 1, pr. 17/c). Zira TFRS/TMS'ye uyumlu şekilde finansal tablolar hazırlansa bile, finansal tablo kullanıcıları açısından bu anlaşılabilir olmayabilir. Bu durumda, ek açıklamalar yapmak gerekmektedir. Açıklamalar yapılırken, en önemlisi şirketin finansal

²⁷⁷ "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁷⁸ Finansal raporlama amaçları açısından muhasebe politikası seçimi, Watts ve Zimmerman'ın (1978) "Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi ile İlgili Pozitif Teoriye Doğru" başlıklı çalışmasından bu yana araştırma konusu olmuştur (Cullinan, 1999: 597). O zamandan bugüne muhasebe politikaları hem finansal tabloların hazırlanmasında hem de denetlenmesinde büyük önem arz etmiştir. Bu sebeple, konu ayrı bir başlık halinde aşağıda incelenmiştir. Bkz. 2.4.2.1.1.2. Özel Olarak Muhasebe Politikalarının Açıklanması.

²⁷⁹ Bu kavramlarla ilgili ayrıntılı inceleme aşağıda yapılmıştır. Bkz. 2.5. Finansal Tablolara Aktarılacak Bilginin Nitelikleri.

durumu ve performansının mevcut ve gelecekteki durumunun anlaşılabilir olmasıdır. Bu açıklamalar, finansal tabloların dipnotlarında yapılacaktır.

Gerçeğe uygun sunumda esas kriter, finansal tabloların TMS/TFRS'ye uygun şekilde düzenlenmesi olmakla birlikte, bir olaya ilişkin standartlarda düzenleme bulunmayabilir. Bu durumda, TMS 1, pr. 17/c. 3 uyarınca bir kaleme uygulanacak bir TMS/TFRS'nin yokluğunda yönetimin dikkate alacağı mevzuat hiyerarşisini gösteren TMS 8 bağlamında finansal tabloların hazırlanması da gerçeğe uygun sunumun gereğidir²⁸⁰.

Yaşanan skandallarla birlikte, nadiren de olsa TMS/TFRS'yi uygulamanın finansal tablo kullanıcılarına gerekli bilgiyi veremeyebileceği KGK tarafından kabul edilmiştir. Böyle bir durumda, geçerli mevzuat izin verdiği takdirde veya engellemiyorsa işletme 20 nci paragrafta belirtilen şekilde maddenin uygulanmasından kaçınmalıdır (TMS 1, pr. 19). Bu durumda, finansal tablo hazırlayıcılarına, gerçeği yansıtmayı engelleyici kuralı uygulama konusunda bir seçenek sunulmamaktadır. Aksine, uygulamama hususunda bir sorumluluk yüklenmektedir.

TMS/TFRS kuralının uygulanmasından kaçınılması hakkı kötüye kullanılabilir. Bu sebeple, standartlarda özel düzenlemeler yapılmıştır. İşletme TMS/TFRS'nin hükümlerini 19 uncu paragrafta göre uygulamazsa açıklama yapmakla yükümlüdür (TMS 1, pr. 20). Yapılan açıklamalar özellikle finansal tabloların denetiminde verilecek raporun olumlu veya olumsuz olmasına etki edecektir. Buna göre öncelikle yönetimin, işletmenin finansal tablolarının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını gerçekçi bir biçimde gösterdiğine dair kararı bulunmalıdır (TMS 1, pr. 20/a). Standart, yönetim kararı bulunmasını şart koşturmuştur. Bu durumda, yalnızca finansal tabloları hazırlayan yöneticinin değil, tüm yönetimin toplanarak bir karar alması gerekmektedir. İşletme, finansal tabloların uygulanabilir TMS/TFRS ile uyumlu olduğu ancak gerçekçi bir sunuş sağlamak için bir kuralın uygulanmadığı açıklamasını da yapmalıdır (TMS 1, pr. 20/b). Buna göre, ilgili standardın uygulanmamasının tek sebebi, standartta yer alan kuralların gerçeğe uygun sunumu sağlamaması olmalıdır. Uygulamaktan kaçınılan standardın başlığı, TFRS'nin gerektirdiği işlemi de içeren TFRS'yi uygulamaktan kaçınmanın niteliği, uygulamanın Kavramsal Çerçeve'de belirtilen finansal tabloların hedefleriyle çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulama olmasının nedenleri ve tercih edilen uygulama açıklanmalıdır (TMS 1, pr. 20/c). Son olarak standart uygulanmış olsaydı finansal tablolarda yayınlanmış olan kalemler

²⁸⁰ Finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak mevzuat hiyerarşisinin incelemesi için bkz. yuk. 2.3. Finansal Tablolara Uygulanacak Mevzuatlar Arasındaki İlişki.

üzerinde, bu kuralın uygulanmasından kaçınmanın, sunulan dönemler itibariyle yapacağı finansal etkiye yer verilmelidir (TMS 1, pr. 20/d).

Finansal tabloları TMS/TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda belirtecektir (TMS 1, pr. 16/c. 1). İşletme, finansal tabloları TMS/TFRS'lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TMS/TFRS'lerle uyumlu olarak nitelendiremez. Burada finansal tablo hazırlayıcılarına son bir kontrol yapılması imkanı da sunulmaktadır. Ayrıca finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olanlar açısından, bu beyan ile sorumluluk ölçütü ağırlaştırılmaktadır. Tamamen uyumlu olmamasına rağmen böyle bir beyanda bulunulmuşsa, usulüne uygun tutulmamış finansal tablo olacaktır. Denetçi olumlu rapor vermeyecektir.

2.4.2.1.1.2. Özel Olarak Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Gerçeğe uygun sunumun gereği olarak işletme, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı²⁸¹” uyarınca muhasebe politikalarını seçip uygulamak zorundadır (TMS 1, pr. 17/c. 2). Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır²⁸² (TMS 8, pr. 5). Muhasebe politikaları, TMS/TFRS'de ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde düzenlenmektedir. Buna göre iktisadi olayların finansal tablolarda görsel olarak gösterilmesi yeterli değildir. Bununla birlikte, finansal tabloları hazırlarken uyulan ilke, esas, kuralları ifade eden muhasebe politikaları da açıklanacaktır. Zira finansal tablolar, önemli muhasebe politikalarını içeren dipnotları da kapsar (TMS 1, pr. 10). Finansal tablolarda yer alan kalemlerin nasıl oluşturulduğu, hangi değer üzerinden deftere alındığı, hangi kurala göre muhasebeleştirildiği gibi bilgiler açıklanacaktır. İşletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları ile ilgili bilgileri karşılaştırmalı olarak görmek isteyen finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri, yıllar itibariyle aynı muhasebe politikalarının izlenmesi ile karşılanabilir²⁸³. Muhasebe politikaları işletmenin bir yansıması iken, finansal tablolar da muhasebe politikalarının bir yansıması olarak kabul edilir²⁸⁴.

²⁸¹ “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁸² Bir başka tanıma göre muhasebe politikaları, işletmelerin muhasebe bilgi sistemi içerisinde kayıt altına alınan işlemlerin, raporlama ve kayıtlama sürecinde muhasebe ilkeleri, yaklaşımları ve standartları çerçevesinde tercih ettikleri alternatifli veya uygulaması zorunlu kurallar ya da uygulamalardır. Bkz. Coşkun, 2016: 25.

²⁸³ Gürdal, 2008: 43.

²⁸⁴ Gökten, 2013: 126; Muhasebe politikalarının işletmeye özgü koşulların bir fonksiyonu olduğu hususunda bkz. Mazay vd., 1993: 34, 35.

Finansal tablolarda gösterilen bilgilerin gerçeğe uygunluğu ancak hangi kritere göre bilgilerin muhasebeleştirildiği bilirse sağlanabilecektir. Bu sebeple, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasının²⁸⁵ açıklanması önemli bir muhasebe politikasını oluşturmaktadır (TMS 1, pr. 117/a). Finansal tablolarda işletmenin sahip olduğu bir varlığın veya katlandığı bir yükümlülüğün tutarının, hangi değer üzerinden finansal tablolara aktarıldığı açıklanmalıdır. Örneğin dört yıl önce alınan bir makinenin parasal tutarı bilançoda 300.000 TL yazmaktadır. Dolayısıyla finansal tabloyu inceleyen bir kişi, işletmenin 300.000 TL'lik malvarlığı olduğunu düşünmektedir. Peki bu 300.000 TL, makinenin, finansal raporlamanın yapıldığı tarihteki değeri midir, yoksa dört yıl önce makinenin satın alımında katlanılan maliyeti midir? Dört yıl içinde teknolojik gelişmeler sebebiyle makinenin değeri 100.000 TL'ye düşmüşse, finansal tabloda yazan tutar, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu sağlayacak mıdır? Bu gibi soruların cevaplandırılması, iktisadi olayların finansal tablolara aktarılırken ancak hangi ölçüm esası dikkate alınarak muhasebeleştirme yapıldığının açıklanması ile mümkündür. Bu açıklama ile finansal tablolarda yer alan değerlerin zamansal açıdan da gerçeğe uygunluğu ve finansal tablo kullanıcılarının, şirketin gerçek değerini anlaması sağlanacaktır. Nakit ve nakit benzerleri, ticari alacaklar, stoklar gibi bilanço kalemlerinin hangi değer üzerinden muhasebeleştirilerek finansal tablolara aktarıldığı belirtilecektir. Bununla birlikte, varlıklarda değer düşüklüğü veya amortisman uygulamaları yapıldıysa bu bilgilere, finansal varlıkların sınıflandırma esaslarına, kurum kazancından hesaplanan vergilere yer verilecektir²⁸⁶. Bu sayede, finansal tablolarda yer alan hesaplara ilişkin daha net bilgi edinilebilecek ve finansal tablolar denetlenebilecektir.

Muhasebeleştirmede kullanılacak ölçüm esası dahil, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tüm muhasebe politikalarının neler olduğu açıklanacaktır. Bununla birlikte, uygun olmayan bir muhasebe politikasını seçip, bunun açıklanması, gerçeğe uygun sunum yapıldığını göstermez. TMS 1, pr. 18 uyarınca işletme, uygun olmayan muhasebe politikalarını, kullandığı muhasebe politikalarını açıklayarak veya dipnotlar veya açıklayıcı yöntemler (materyaller) kullanarak düzeltilmiş sayılmaz.

Bir TMS/IFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdiği ya da izin verdiği durumlar dışında, benzer işlem, olay ve koşullar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikaları tutarlı olmalıdır. Bu politikaların değiştirilmesi, karşılaştırılabilirliği zedeler.

²⁸⁵ Ayrıntılı inceleme için bkz. aşağıda 2.4.2.4.2. Ölçüm Esasları.

²⁸⁶ Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketi, 1 Ocak – 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu için bkz. file:///C:/Users/USER/Downloads/Ford_Otomotiv_Sanayi_AS_31122018_Mali_Tablo_ve_Notlar.pdf, (ET. 24.03.2019).

Muhasebe politikaları; bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınıyorsa ve yapılan değişiklik finansal tabloları daha uygun ve güvenilir olarak sunulmasını sağlayacaksa değiştirilebilir. Buna karşın, daha önce meydana gelenlerden özü itibariyle farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması ve daha önce ortaya çıkmamış veya önem taşımamış işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması muhasebe politikası değişikliği olarak sayılmamaktadır²⁸⁷.

2.4.2.1.2. Dürüst Resim İlkesi ile Karşılaştırılması

Dürüst resim ilkesi, TTK m. 515'te düzenlenmektedir²⁸⁸. Hüküm uyarınca, anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır²⁸⁹. Hükümde dürüst resim ilkesinin anonim şirketin finansal tabloları düzenlenirken uyulacak bir raporlama ilkesi olduğu yer almaktadır. Doktrinde bir görüş, dürüst resim ilkesinin genel bir ilke olmasından hareketle, ilkenin anonim şirket ve diğer sermaye şirketleri bakımından da uygulanması gerektiği yönündedir²⁹⁰. Diğer görüş, dürüst resim ilkesinin sadece anonim şirketlere uygulanabileceği yönündedir²⁹¹. Zira TTK m. 515 hükmünün lafzında açık şekilde ve sadece anonim şirketlerin finansal tabloları anılmaktadır. Kanaatimizce dürüst resim ilkesi anonim şirketlerle birlikte limited şirketin finansal tablolarına da uygulanacaktır; çünkü TTK m. 610'da anonim şirketlere ilişkin 514 ila 557'nci madde hükümlerinin limited şirketlere de uygulanacağı yer almıştır.

TTK m. 515 uyarınca, finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılır²⁹². Kanaatimizce TMS kavramı burada geniş anlamda kullanılmış olup, KGK tarafından yayınlanan standartlarla birlikte, bunların yorumları ve kavramsal çerçeveyi de

²⁸⁷ Yükçü ve Gönen, 2012: 21.

²⁸⁸ Dürüst resim ilkesi, "true and fair view" şeklinde ifade edilmekte olup İngiliz Şirketler Kanunu'nda ve Avrupa Birliği'nde, Avrupa Birliği Konseyi'nin 78/660 sayılı, 25 Temmuz 1978 tarihli Dördüncü Yönergesinde yer almıştır. İnceleme için bkz. yuk. 1.3.1.5.3. İngiltere; 1.3.1.5.5. Avrupa Birliği; TTK m. 515'in gerekçesinde Anglo-Sakson hukukunun ünlü üst hukuk kuralı "true and fair view" ilkesinin "dürüst resim" ilkesi olarak ifade edildiği yer almaktadır.; *Moroğlu*, "dürüst resim" yerine "tam ve doğru olarak" ifadesinin; dürüst resim ilkesi yerine "güvenilebilirlik ilkesi" teriminin kullanılması gerektiğini ifade etmektedir. Zira dürüst resim ilkesi diye bir ilke hukukumuzda yoktur. Bkz. *Moroğlu*, 2012: 195, 305.

²⁸⁹ Doktrinde bir görüş, hükümden hareketle dürüst resim ilkesini şu şekilde tanımlamıştır: "Anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılmasıdır." Bkz. *Odabaşı ve Yetgin*, 2016: 6 dpn. 15.

²⁹⁰ *Memiş*, denetimle ilgili yaptığı çalışmasında bu görüşü belirtmiştir. Bkz. *Memiş*, 2012: 172.

²⁹¹ *Falcıoğlu*, 2016: 70 dpn. 1.

²⁹² Madde gerekçesinde bu husus emredici bir düzenleme olarak gösterilmiştir.

içermektedir. Zira TMS 1, pr. 7 uyarınca standartlar, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS Yorumları ve TFRS Yorumları'dır. Ayrıca TTK m. 88 uyarınca, finansal tablolar düzenlenirken kavramsal çerçeveye uyulması zorunlu olduğundan, dürüst resim ilkesinin gereği olarak da kavramsal çerçevede yer alan düzenlemeler dikkate alınacaktır. Finansal tablolarda şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler yer alacaktır (TTK m. 515). Kanunda genel olarak finansal tablolarda hangi bilgilerin yer alacağı düzenlenmekle birlikte, bunların finansal tablolarda gösterilebilmesi açısından TMS/TFRS'de bulunan koşulları sağlaması gerekmektedir. Zira finansal raporlama sisteminde, işletmenin sahip olduğu her değer veya katlandığı her sorumluluk, bilançoya varlık veya yükümlülük olarak aktarılamaz. Benzer şekilde işletmenin yaptığı tüm harcamalar veya elde ettiği kazançlar, gelir veya gider olarak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alamaz. Örneğin TMS/TFRS'de işletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmeyeceği düzenlenmiştir. Zira bu kalemlere ilişkin harcamalar için bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez (TMS 38, pr. 64). Bununla birlikte finansal tablolar şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olarak gösterilmelidir²⁹³. Finansal tabloların tam olması, işletmeye ilişkin her türlü bilginin finansal tablolarda yer almasını gerektirmez. Önemli olan finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilen bilgilerdir. TMS/TFRS'lere uygunluk, finansal tabloların tamlığı konusunda yol gösterici olacaktır. Finansal tabloların anlaşılabilirliği değerlendirilirken, finansal tablolarda yer alan bilgilerin teknik bilgiler olduğu göz önünde tutulmalıdır. Dolayısıyla finansal tabloyu inceleyen herkes tarafından değil, teknik bilgiye sahip olan kişiler tarafından finansal tabloların anlaşılabilir olması yeterli sayılmalıdır. Finansal tabloların geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir olması, geçmiş yıllarda finansal tablolar düzenlenirken uyulan ilkelerin mevcut dönemde de uygulanmasını gerektirir²⁹⁴. Şayet uygulanmıyorsa da bunun açıklamasının yapılması gereklidir. Bunun için TMS/TFRS'de işletme asgari olarak iki bilanço, iki kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, iki ayrı kar veya zarar tablosu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosu ve iki özkaynaklar değişim tablosu ve bunlara ilişkin dipnotları sunacağı düzenlenmiştir (TMS 1, pr. 38A). Gerçeğe

²⁹³ KÇ'de finansal tablolara aktarılabilecek bilgilerin, faydalı finansal bilgi olması aranmıştır. Faydalı finansal bilginin özellikleri ile TTK m. 515'de aranan özellikler örtüşmektedir. Bu sebeple, kavramların ayrıntılı açıklaması için bkz. aşa. 2.5. Finansal Tablolara Aktarılabilecek Bilginin Nitelikleri.

²⁹⁴ TMS/TFRS'de bu durum, muhasebe politikaları başlığı altında incelenmektedir. Bu konuda TMS 8 yayınlanmıştır. Ayrıca bkz. yuk. 2.4.2.1.1.2. Özel Olarak Muhasebe Politikalarının Açıklanması.

uygun sunum ilkesinde değindiğimiz üzere güvenilirlik, finansal tablolarda yer alan bilgileri kanıtlayan gerçek delillerin olması ile sağlanabilir. Buna göre fatura, sevk irsaliyesi, fiziki veya elektronik ortamda yapılan sözleşmeler, ticari mektuplar ve bunların ticari defterlerde yer alması ile bilgilerin gerçekliği teyit edilebilecektir. Bu amaçla TTK'da tacirler işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü tutulmuştur (TTK m. 64/2). Finansal tablo kullanıcılarının hepsinin bu belgelere ulaşması mümkün değildir. Bu belgeleri, denetçi inceleyebilecektir. Bu sebeple, finansal tablo kullanıcıları denetim raporları vasıtasıyla finansal tabloların güvenilir olup olmadığını sorgulayabilecektir. Bu açıdan denetçinin bağımsız şekilde görevini yürütmesi önem arz etmektedir. Bir başka deyişle, dürüst resim ilkesi, yalnızca finansal tablolar hazırlanırken değil aynı zamanda denetimde de geçerli bir ilkedir. TTK m. 398 uyarınca denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

Dürüst resim ilkesinin finansal tablolar ve TMS/TFRS açısından hiyerarşik açıdan yerinin tespiti önemlidir. Doktrinde ve TTK m. 515'in gerekçesinde dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk kuralı olduğu ifade edilmiřtir²⁹⁵. Buna göre, finansal tablolar düzenlenirken uyulacak standartlar şayet şirketin dürüst bir resmini vermiyorsa, ilgili standart hükümleri uygulanmayacaktır. Uygulanacak yeni kurallar, dürüst resim ilkesi bağlamında belirlenecektir²⁹⁶. Bir başka deyişle sunum ve raporlama ilkeleri hiyerarşisinin en tepesinde üst ilke -overriding principle- olarak dürüst resim ilkesi yer alır²⁹⁷. Kanaatimizce sadece TTK m. 515'den ve gerekçesinden yola çıkılarak, dürüst resim ilkesinin finansal raporlama açısından üst ilke olduğu ve şayet tablolar hazırlanırken uygulanacak kurallar şirketin dürüst resmini vermiyorsa, ilke gereği, söz konusu kurallardan sapılabileceği sonucuna varılamaz. Zira ilkenin daha önce düzenlendiği Avrupa Birliği yönergeleri²⁹⁸ ve 1985 tarihli İngiliz

²⁹⁵ Poroy vd., 2017: 293; Poroy vd., 2019: 526; Memiş, 2012: 172; Özkorkut, 2013: 81; Hulle, 1997: 713; Alexander ve Eberhartinger, 2009: 572; Sadece anonim şirketler açısından üst hukuku kuralı kabul edildiği yönünde bkz. Falcioğlu, 2016: 1.

²⁹⁶ TTK madde gerekçesi; Gerekçede dürüst resim ilkesinin bir üst hukuk kuralı olarak tanımlanmasının İngiliz Hukukunda kanuni dayanağı 1985 tarihli İngiliz şirketler Kanunu m. 228/3'tür. Bkz. Falcioğlu, 2016: 85; Ayrıca İngiliz hukukunun incelemesi için bkz. yuk. 1.2.1.5.3. İngiltere.

²⁹⁷ Hulle, 1997: 713.

²⁹⁸ Avrupa Birliği'nin dürüst resim ilkesini ilk olarak düzenlendiği 78/660 sayılı yönergeminde ve en son düzenlemesi olan 2013/34 sayılı yönergede, dürüst resim ilkesi gerektiriyorsa, uygulanacak yönerge hükümlerden ayrılabilme imkanı açıkça düzenlenmiştir. İnceleme için bkz. yuk. 1.2.1.5.5. Avrupa Birliği.

Şirketler Kanunu'nda²⁹⁹, ilke gereğince ilgili hükümden sapılabileceği açıkça yer almıştır. Bununla birlikte doktrinde bir görüş, dürüst resim ilkesi gereği sapılabilmek imkanını TTK m. 515'in TMS'lere göndermede bulunmasına dayandırmaktadır. Zira TMS'de bu açıkça düzenlenmiştir. Herhangi bir TMS/TFRS'nin aynen uygulanması halinde gerçek tam olarak yansıtılamıyorsa yönetim söz konusu standarttan sapıp, gerçeği aynen ifade eden muhasebeleştirme yapabilir. Dürüst resim ilkesi, diğer bir bilanço³⁰⁰ kuralı ile somut bir sorunda çatışırsa, dürüst resim ilkesi bir üst raporlama ilkesi olduğu için tercih olunur³⁰¹.

Kanaatimizce de, dürüst resim ilkesi finansal raporlamada en üstte bulunan kavramdır; çünkü hiyerarşik açıdan finansal tablolar düzenlenirken KGK'nın yetkisini belirleyen TTK m. 88/1, TTK m. 515'i saklı tutmuştur³⁰². Ayrıca ilkenin Avrupa Birliği'nde ve İngiltere'de gelişimi de bunu ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, ilgili standartlardan açıkça sapılabilmek imkanı kanunda yer almamıştır. Bunun sebebi, uygulayıcıların hükmü kötüye kullanma ihtimali olabilir. İlgili hükümden sapabilme durumu açısından, dürüst resim ilkesi ile TMS/TFRS'de düzenlenen gerçeğe uygun sunum kavramlarının arasındaki ilişki incelenmelidir.

Kanaatimizce TTK'da düzenlenen "dürüst resim ilkesi" ile TMS/TFRS'de düzenlenen "gerçeğe uygun sunum", aynı kavramları ifade etmek için kullanılmaktadır³⁰³. Zira gerçeğe uygun sunum, TMS 1'in alındığı IAS 1'de³⁰⁴ "fair presentation" olarak yer almaktadır. KGK bu kavramı, Türkçe'ye gerçeğe uygun sunum şeklinde çevirmiştir. Oysa İngilizce sözlüklerde

²⁹⁹ Buna karşın, İngiltere'de mer'î kanun olan 2006 tarihli Şirketler Kanunu'nda, sapılabilmek hükmüne yer verilmemiştir. Bkz. yuk. 1.2.1.5.3. İngiltere.

³⁰⁰ TMS/TFRS'de finansal durum tablosu olarak adlandırılmakla birlikte, TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılmıştır.

³⁰¹ Poroy vd., 2017: 294; Avrupa Topuluk Mahkemesi, 4. yönergenin 31/1-c hükmünde yer alan ihtiyatlılık ilkesiyle dürüst resim ilkesi arasındaki çatışmada dürüst resim ilkesinin üstünlüğünü kabul etmiştir. 27.06.1996 tarihli ve C. 234/94 sayılı Karar. Topuluk Kararlar Dergisi 1996, I-3145. Bu konuda bkz. Grundmann, 2004: N. 511.

³⁰² İnceleme için bkz. yuk. 2.3. Finansal Tablolara Uygulanacak Mevzuatlar Arasındaki İlişki.

³⁰³ *Evans*, dürüst resim ilkesi ve gerçeğe uygun sunumun birbiriyle ilişkili konular olduğunu; bazı durumlarda eş anlamlı olarak kullanıldığını ifade etmektedir. Buna örnek olarak da kavramsal çerçeve ve denetim standardını göstermektedir. Bkz. *Evans*, 2003: 312; *Urkan*, 2015: 198, 199; *Avustralya'da 2001 tarihli Şirketler Kanunu m. 297 uyarınca, şirketin yıllık finansal tablolarının dürüst resim vermesi ve 295/3-c'de, dürüst resim ilkesi gerektiriyorsa ek açıklamalar yapılması gerektiği düzenlenmişti. Buna karşın, 2011 yılında "true and fair view/dürüst resim ilkesini"nin rehberliğinde ibaresi kanundan kaldırılmıştır (Bkz. http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB2011-1_05-11.pdf, ET. 19.02.2018). Bununla birlikte, Avustralya 2005'te IFRS'yi uygulamaya başlamıştır (<https://www.legislation.gov.au/>). Finansal Tabloların Sunumu Standardı Paragraf 15'te, gerçeğe uygun sunum ve gerçeğe uygun sunum gerektiriyorsa, ilgili standart hükmünden ayrılma imkanı yer almaktadır (Australian Accounting Standard Board tarafından yayınlanan, *Presentation of Financial Statements*'ın tam metni için bkz. http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB101_07-15.pdf, (ET. 19.02.2018). Dolayısıyla, dürüst resim ilkesi yerine gerçeğe uygun sunumun kullanılması da ikisinin de aynı kavramları ifade ettiğini göstermektedir.*

³⁰⁴ <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf>, (ET. 09.01.2019).

“fair” kelimesinin çevirisi yaygın olarak “dürüst” şeklinde çevrilmektedir³⁰⁵. Doktrinde bir görüşte, dürüst sunum teriminin İngilizcedeki “faithful representation” teriminin çevirisi olarak kullanıldığını ve buradaki anlamı itibarıyla “dürüst resim” ilkesini ifade ettiğini ileri sürmüştür³⁰⁶. Bununla birlikte, TMS 1’e karşılık gelen IAS 1’de gerçeğe uygun sunuma ilişkin düzenlemenin kabul edilme sebebi de savımızı desteklemektedir. Buna göre uluslararası muhasebe standartlarında, öncelikle dürüst resim ilkesinin yer alması gerekip gerekmediği tartışması yapılmıştır. Bu tartışmada Avustralya, Kanada ve Amerika, bu ilkenin üst bir ilke olması ve uygulayıcıya ilkenin gerektirdiği durumlarda standartlardan sapma imkanı vermesi sebebiyle kötüye kullanılabilmesi gerekçesiyle karşı çıkmışlardır. Buna karşın, 1997’de Beijing’de yapılan IASB’in toplantısında, dürüst resim ilkesine uyumlu bir düzenleme yapılmasına karar verilmiştir³⁰⁷. Bunun sonucunda, “fair presentation” standartlarında yer almıştır. Ayrıca İngiltere’de, 2006 tarihli Şirketler Kanunu m. 393’te finansal tabloların dürüst resim vermesi gerekliliği düzenlenmekle birlikte, orada da uygulanan IFRS’de bu ilke bulunmamaktaydı. Bunun üzerine, Finansal Raporlama Konseyi 2014 yılında bir rapor yayınlamıştır³⁰⁸. Bu raporda, IFRS uyarınca finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun dürüst resim ile eşit olduğu ifade edilmiştir³⁰⁹. Bu ilkenin kabul edilişi ve kelime anlamı ile birlikte, her iki düzenlemenin içeriğinin de aynı şekilde düzenlenmesi, her iki kavramın aynı olduğunu göstermektedir. TTK 515’te dürüst resmin TMS/IFRS’ye göre finansal tabloların hazırlanması ile sağlanacağı yer almaktadır. Aynı düzenleme TMS/IFRS’lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayan TMS 1, pr. 15/c.’de de düzenlenmektedir. Bununla birlikte, hem TMS/IFRS’de hem de TTK’da şirketin finansal durumu tam olarak yansıtılmasıdır. Buna göre, TMS 1, pr. 15 uyarınca, finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunacaktır. TTK m. 515’te anonim şirketlerin finansal tablolarının, şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını dürüst resim ilkesine göre göstermesi aranmaktadır. Şirketin malvarlığı, borç ve yükümlülükleri ile özkaynakları, TMS/IFRS’de finansal durumu ifade etmekte olup, bilançonun içerdiği kalemlerdir. Faaliyet sonuçları ise, TMS/IFRS’de

³⁰⁵ Tureng, <http://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/fair>, (ET. 09.01.2019); Cambridge Dictionary, https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zler/C3%BCk/ingilizce-t%C3%BCrk%C3%A7e/fair_1, (ET. 09.01.2019).

³⁰⁶ Durak vd., 2011: 270 dpn 6.

³⁰⁷ Hulle, 1997: 718.

³⁰⁸ Bu dökümanın amacı, dürüst resim ilkesinin IFRS ve İngiliz Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri için hala önemli olduğunu teyit etmektir. IFRS’de bu ilkeye yer verilmese bile bunun finansal raporlamanın dürüst resim vermesi gerekliliğini etkilemeyeceği belirtilmiştir. Bkz. <https://www.frc.org.uk/getattachment/f08eecd2-6e3a-46d9-a3f8-73f82c09f624/True-and-fair-June-2014.pdf>, (ET. 09.02.2018).

³⁰⁹ Ayrıca IFRS terminolojisinde yapılan değişiklikler neticesinde dürüst resim ilkesine doğrudan atıf yapılmaya bile, IFRS uyarınca hazırlanan finansal tablo ve raporlar dürüst bir resim vermelidir. Bkz. FRC, True and Fair: 1.

şirketin finansal performansı ve nakit akışlarında ortaya çıkacak olup, kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ile nakit akış tablosunda gösterilmektedir. Dolayısıyla her iki düzenlemede de dürüst resim vermesi veya gerçeğe uygun olması istenen konular aynıdır. Ayrıca her iki ilke de, şirketin denetiminde de geçerlidir (TTK m. 398; BDS 200/240).

Bu bağlamda, gerçeğe uygun sunum muhasebe standartları açısından üst bir ilkedir. Muhasebe standartlarında yer almasının sebebi, dürüst resim ilkesinin standartlarda kullanıcılarda karışıklığa yol açmaksızın var olmasının istenmesidir³¹⁰. Bununla birlikte, hiyerarşik açıdan dürüst resim ilkesi gerçeğe uygun sunumunda üzerine konulmuştur. Zira TMS/TFRS'ler değiştirilerek gerçeğe uygun sunum ilkesi kaldırılırsa bile TTK'da dürüst resim ilkesi yer almaktadır. Dolayısıyla her zaman standart hazırlayıcılara ve uygulayıcılara yol gösterecektir. Örneğin TMS 1 pr. 46'da da, tutarlık ilkesi dolayısıyla ilginç bir dürüst resim ilkesi yer almaktadır³¹¹. Buna karşın, kanaatimizce, şüpheye yer bırakmaması için, TTK m. 515'e dürüst resim ilkesi gerektiriyorsa, ilgili hükümden sapılabileceği açıkça yazılmalıdır.

Finansal tablo hazırlayıcısı, TTK'nın TMS 15'e yaptığı atıf aracılığıyla şayet dürüst resim ilkesi gerektiriyorsa ilgili standart hükmünü uygulamayacaktır. Uygulamama kararını verirken de TMK m. 2³¹² yol gösterici olmalıdır. Bir başka deyişle, TMK m. 515 uygulanırken bunun sınırını da dürüstlük kuralı oluşturmalıdır. Zira gerekçede de TMK m. 2'nin parantez içinde yazılması "dürüstlük kuralları"nın daha yukarıda bir hukuk normu olarak dürüst resim ilkesi bağlantısına işaret edilmek istendiğini ortaya koymaktadır³¹³.

2.4.2.2. İşletmenin Sürekliliği

İşletmenin sürekliliği, finansal tabloların düzenlenmesinde, denetlenmesinde ve yöneticilerin performansını değerlendirmede temel ilkelere biridir. İşletmenin sürekliliğinden kasıt, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğidir³¹⁴. İşletme faaliyetlerinin bir süreye bağlı olmaması, işletmenin faaliyet süresinin işletme sahiplerinin ya da ortaklarının yaşam süreleriyle bağlı olmayacağı sonucunu doğurur.

³¹⁰ Dürüst resim ilkesinin, TMS 1'in 15 ve devamı paragraflarında anlamlandırıldığı hususunda bkz. Poroy vd., 2017: 293.

³¹¹ Poroy vd., 2017: 293.

³¹² *Özkorkut*, madde gerekçesinde parantez içinde TMK m. 1'in yazdığını tespit etmiştir. Dürüst resim ilkesi TMK'nın 1. maddesi ile ilgili değildir. Aslında bir yanlış yazılmadan kaynaklandığı yönünde bkz. *Özkorkut*, 2013: 81 dpn. 126. Kanaatimizce de TMK m. 2 dürüstlük kuralı yerine, TMK m. 1 yanlışlıkla yazılmıştır. Bu sebeple, biz açıklamamızı yaparken dürüstlük kuralının düzenlendiği TMK m. 2'yi esas alıyoruz.

³¹³ *Özkorkut*, 2013: 81 dpn. 126.

³¹⁴ Bu tanım 1 Nolu Muhasebe Uygulamaları Tebliği'nde yer almakla birlikte, doktrinde birçok yazar, işletmenin sürekliliği kavramını muhasebe tebliği ile aynı şekilde tanımlamaktadır. Bkz. Bayazitli vd., 2016: 77; Atabey vd., 2015: 25; Lazol, 2017: 9; Gökgöz, 2015: 10; Acar ve Tetik, 2016: 12; Abdioğlu, 2016: 8; Uysal ve Şenlik, 2016: 46; Yücel, 2016: 18; Tetik, 1997: 151; Ataman, 2003: 5; Wiley, 2018: 50.

Doktrinde bu tanıma, kuruluş sözleşmesinde aksine bir kayıt bulunmadıkça ibaresi de eklenmektedir³¹⁵. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlanması, işletmenin faaliyetlerini mevcut durumda devam ettirdiği ve öngörülebilir bir gelecekte de sürdüreceği esasına dayanarak hazırlanmasını ifade eder (BDS 570, pr. 2; YKÇ, pr. 3.9³¹⁶). Dolayısıyla işletmenin piyasa değeri belirlenirken, işletmenin tasfiye veya ticarete son verme amacı³¹⁷ veya zorunluluğu olmadığından hareketle işletme hakkında olumlu bir resim çizilir. Bu sayede finansal tablo kullanıcılarının söz konusu işletmeye güven duymaları sağlanacaktır. Örneğin bir ürün satın almak isteyen A, piyasada bulunan işletmelerin finansal tablolarını inceleyebilir. X işletmesinin, işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğine göre hazırlanan finansal tablolarını incelediğinde, nakit akışında bir sıkıntı olmadığını, borçların vadesinde ödendiğini görecektir. Bu işletmenin faaliyetlerini ilerde de sürdürebileceğine duyulan güvenle, X işletmesini tercih edecektir.

YKÇ, pr. 3.9'da işletmenin sürekliliği, temel bir varsayım olarak ele alınmıştır³¹⁸. Hüküm uyarınca finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylece, işletmenin ne tasfiye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Burada yer alan varsayım nitelendirilmesi değerlendirilmelidir. Varsayım, kelime anlamı olarak, deneylerle henüz yeter derecede doğrulanmamış ancak doğrulanacağı umulan teorik düşünce, faraziye, hipotezdir³¹⁹. Bu tanımdan yola çıkarak doktrinde bir görüş, işletmenin sürekliliği varsayımını, us bilimsel sonuçlar çıkarmak üzere dayanak olarak öne sürülen bir önerme olarak ifade etmektedir³²⁰. Kanaatimizce burada yer alan varsayım kavramı, bir önerme olarak nitelendirilemez. Zira önerme de kişilere tercih imkanı da sunulmaktadır³²¹. Oysa işletmenin sürekliliğinin yer aldığı düzenlemelerde³²² aksine durum yoksa, bu ilkeye göre finansal tabloların hazırlanması zorunludur. Diğer bir görüş, muhasebenin temel kavramlarından bir kısmının muhasebe işlemleri kadar, herhangi bir işletmenin faaliyette bulunması bakımından da temel görüşleri meydana getirdiği için bu

³¹⁵ Yıldız, 2017: 11; Güngör Tanç, 2010: 27.

³¹⁶ Mevcut kavramsal çerçevede de işletmenin sürekliliği aynı şekilde düzenlenmiştir. Bkz. KÇ, pr. 4.1.

³¹⁷ Almalı, 2009: 46.

³¹⁸ Aynı varsayım BDS 570, pr. 2'de de yer almaktadır.

³¹⁹ TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=VARSAYIM, (ET. 05.03.2018).

³²⁰ Almalı, 2009: 44.

³²¹ Önermenin kelime anlamı kabul edilmesi için öne sürülen düşünce, tekliftir. Bkz. TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a9e33b7d428d4.35575115, (ET. 06.03.2018).

³²² KÇ, pr. 3.9; TMS 1, pr. 26-27; BOBİ FRS 1.14-1.15.

kavramların temel varsayımlar başlığı altında incelendiğini ifade etmektedir³²³. Kanaatimizce YKÇ, pr. 3.9'da yer alan varsayım kavramı, hukuken "varsayım" niteliğini de taşımamaktadır. Zira varsayım, iki olgunun birbirine eşit olması olup varsayılan sonucun aksi ispat edilemez³²⁴. Burada varsayımın sonucu, YKÇ, pr. 3.9 uyarınca şayet işletmenin faaliyetlerini sürdürmeme yönünde niyeti yoksa veya mevcut durum bunu gerektirmiyorsa, işletmenin faaliyetlerinin sürekli olacağıdır. Bir başka deyişle, işletmenin ne tasfiye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılacaktır. Bu sonucun aksi ispat edilebileceği için varsayım nitelendirmesi yerinde değildir. Zira finansal tabloların işletmenin sürekliliği ilkesi bağlamında hazırlanmasının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı denetçi tarafından denetlenecektir. Her ne kadar yönetim, işletmenin sürekliliği ilkesine göre finansal tabloları düzenlese de bu hususta denetçi gerekli incelemeyi yaparak, işletmenin faaliyetlerini sürdürmeyeceğine karar verebilir. Ayrıca finansal tablo kullanıcıları da, finansal tabloların işletmenin sürekliliği konusunda yanıltıcı olduğunu ortaya çıkarabilir. Örneğin işletmeye kredi verecek olan bir banka yapacağı araştırmada, işletmenin faaliyetlerini sürdüremediği, borçlarını ödeyemediğini saptayabilir. Ek olarak işletme faaliyetlerini sürdürebiliyor şeklinde bir finansal tablo hazırlansa da işletmenin iflası durumu ortaya çıkabilir. Bir başka deyişle, faaliyetlerle ilgili gerçek durum ile YKÇ, pr. 3.9'da kabul edilen sonucun aksi ispat edilebilir. Kanaatimizce hukuken YKÇ, pr. 3.9'da işletmenin sürekliliği "kesin olmayan karine" olarak nitelendirilmelidir³²⁵. Zira kesin olmayan karinede, karine temeli ve karine sonucunun aksi ispat edilebilir³²⁶. Yönetim, işletmenin sürekliliği olduğu iddiasıyla finansal tabloları hazırlasa bile bu sonucun aksi ispat edilebilecektir. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır.

TMS/TFRS'de yöneticilere işletmenin sürekliliği ilkesi bağlamında finansal tabloları düzenleme yükümü getirilmiştir³²⁷. TMS 1, pr. 25 uyarınca yönetim, finansal tabloları

³²³ Koç Yalkın, 2012: 25. Yazar sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, parayla ölçülme ve dönemsellik ilkesini de temel varsayımlar olarak saymıştır. Bkz. Koç Yalkın, 2012: 25, 26.

³²⁴ Karakaş, 2013: 752.

³²⁵ Karine, bilinen bir olaydan, bilinmeyen diğer bir olayın veya hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına imkân tanıyan kuraldır. Bkz. Pekcanitez vd., 2013: 658; Umar ve Yılmaz, 1980: 165; Dural ve Sarı, 2014: 257; Karakaş, 2013: 731; Kesin olmayan kanuni karineler, karineden hareketle ulaşılan karine sonucunun aksinin ispatlanabildiği karineler iken; kesin kanuni karineler, karineden hareketle ulaşılan karine sonucunun aksinin ispatı mümkün olmayan karinelerdir. Bkz. Pekcanitez vd., 2013: 661.

³²⁶ Karine, karine temeli ve karine sonucu şeklinde iki parçadan oluşmaktadır. Karine temeli, karine içeren hukuk kuralında bulunan ve varlığından başka bir olgunun varlığının veya yokluğunun çıkarıldığı işaret, belirtidir. Karine sonucu ise, karine içeren hukuk kuralında, karine temelinden hareketle çıkarılan sonucu ifade eder. Bkz. Karakaş, 2013: 740, 741; Topuz, 2012: 72, 73.

³²⁷ TMS'deki gibi finansal raporlama çerçevesinde açık bir hüküm yer almasa dahi, finansal tabloların işletmenin sürekliliği değerlendirilmesi yapılarak hazırlanması, yönetimin sorumluluğundadır (BDS 570, pr. 4); Tepegöz ve Türedi, 2015: 45.

düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir. Buna göre, yönetim finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetleri ile ilgili bir değerlendirmede bulunacaktır. Bu değerlendirmede, işletmenin mevcut durumu ve işletmenin faaliyetlerini devam ettirme niyetinin olup olmadığı dikkate alınacaktır³²⁸. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklar (TMS 1, pr. 25). Bu durumlar, işletmenin finansal durumu ile ilgili olabileceği gibi işletmenin faaliyetleri ile ilgili de olabilir. Örneğin önemli tutardaki faaliyet zararları veya nakit akışı yaratan varlıkların değerinde önemli bir azalış; alacaklılara vade tarihinde ödeme yapılamaması veya kilit yönetim kadrosunun boşalması yerinin doldurulamaması işletmenin sürekliliği konusunda şüphe uyandıracak durumlardandır (BDS 570, pr. A2). Yönetim, şüphe uyandıran olayların, işletmenin faaliyetlerini sürdürmesine etkisinin olup olmadığını tek tek değerlendirecektir. Örneğin işletme vadesinde borçlarını ödeyememekle birlikte, işletmenin bankaya yapmış olduğu kredi başvurusu kabul edilmiş olabilir. İşletmenin sürekliliğini etkileyecek olayların niteliği kadar, toplam içerisindeki payı da önemlidir. Örneğin on beş adet bankada 100.000 TL kredi büyüklüğü olan bir işletmenin çalıştığı bankalardan bir tanesinin 1.000 TL limit azaltmasının kredi büyüklüğü üzerindeki etkisi önemsizdir³²⁹. İşletmenin sürekliliği açısından bazı durumlarda değerlendirme yapılmasına gerek olmayabilir. Buna göre, işletme belli bir amaç için kurulmuş olup, bu amacı gerçekleştirmiş olabilir. İşletmenin faaliyetlerinin sona ereceğine ilişkin karar alınabilir veya işletme ortaklığı kanunen sona ermiş sayılabilir. Örneğin TTK m. 376/2 uyarınca, son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer. Bu hükümde yönetimin, işletmenin sürekliliğine göre finansal tabloları düzenleyemeyeceği somut durumlardan biri verilmiştir. Ayrıca iflas aşamasında da işletmenin faaliyetlerini sürdürmeyeceği açıktır. Bununla birlikte, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu

³²⁸ Bu değerlendirmenin, işletmenin mevcut durumu, gelecekteki durumu ve kişisel yargı yaklaşımlarından oluşmaktadır. Bkz. Constantinides, 2002: 488; İşletme yönetimi, kendi işletmesinde hangi unsurun daha önemli olduğunu en iyi şekilde belirler. Bu unsurlar, sektörden sektöre ya da işletmeden işletmeye farklılık gösterir. Örneğin, bir işletme sadece bir müşteriye ekonomik olarak önemli ölçüde bağımlıysa, diğer bir işletme, çok fazla sayıda müşteriye bağımlı olabilir. FRC 2009, Going Concern and Liquidity Risk: Guidance For Directors of United Kingdom Companies, pr. 31. Bkz. <http://www.frc.org.uk/getattachment/079e9ca2-7153-4831-8248-5de419041f6c/Going-concern-and-liquidity-risk-guidance-for-directors-of-uk-companies-093.pdf>, (ET. 05.03.2018).

³²⁹ Tepegöz ve Türedi, 2015: 45.

değerlendirilirken yönetim, en azından raporlama dönemi bitiminden (bilanço tarihinden) sonraki on iki aya ilişkin mevcut bilgileri de dikkate almakla yükümlüdür (TMS 1, pr. 26). Örneğin işletmenin büyüklüğü, faaliyet konusu, mevcut pazar, işlemlerin karmaşıklığı bu yargıyı etkileyen faktörlerdendir³³⁰. Dikkate alınacak hususların derecesi her durumun şartlarına bağlıdır. Eğer işletme faaliyet karlılığı ve finansal kaynaklara kolay ulaşma gibi bir geçmişe sahipse, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu sonucuna ayrıntılı analizlere girilmeden ulaşılabilir. Aksi takdirde yönetim, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğuna karar verirken, cari dönem ve beklenen karlılık, borç ödeme planları ve yerine koymanın finansmanı ile ilgili potansiyel kaynaklar gibi, birçok unsur dikkate almak zorundadır (TMS 1, pr. 26).

Bu bağlamda, yönetim işletmenin sürekliliği değerlendirmesinde, işletmenin varlık ve kaynaklarında yer alan her türlü hareketliliği inceleyecektir. Değerlendirme sonucunda, işletmenin faaliyetlerini sürdüremiyorsa, finansal tablolar süreklilik esasına göre hazırlanmayacaktır. Yönetim, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklar (TMS 1, pr. 25). Bu durum, yöneticinin performansının değerlendirilmesi açısından da esas teşkil edecektir. Zira işletmenin faaliyetlerinin devam ettirilebilmesi açısından yöneticilere güvenilmektedir. Şayet işletme üretim veya hizmet faaliyetlerini yerine getiremiyor veya borçlarını ödeyemiyor durumdaysa yönetimin görevini düzgün bir şekilde yerine getirmediği düşünülebilir. Buna göre, anonim şirketlerde gerekli araştırma yapılacaktır. Gerekirse bu durum haklı sebep teşkil edecek yönetim görevden alınabilecektir (TTK m. 364).

İşletmenin sürekliliği ilkesine göre düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığının kontrolü, denetçilere verilmiş bir görevdir. Bu konuda, KGK tarafından bir bağımsız denetim standardı yayınlanmıştır³³¹. Denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır (BDS 570, pr. 6). Denetçiden, yönetimin açıklamış olduğu bilgilerin doğru olup olmadığının saptanması istenmektedir. Örneğin yönetim, finansal tablolarını hazırlarken alınan kredilerin zamanında ödendiğini, mal üretimi sonucunda şirkete nakit girişi yapıldığını ve şirketin özkaynaklarında

³³⁰ Tepegöz ve Türedi, 2015: 46.

³³¹ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği Standardı"nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yer alan sermayenin var olduğunu tablolarda gösterebilir. Buna karşın, gerçek durumda işletme kredisini ödeyemiyor, mal satamıyor ve sermayesini yok ediyor olabilir. Denetçi gerekli belgeleri inceleyerek finansal tablolarla gerçek durumun uyumlu olup olmadığını araştırır ve vardığı sonuca göre denetim raporunu hazırlar. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması ancak bu kullanımın, denetçinin yargısına göre uygun olmaması durumunda denetçi olumsuz görüş³³² verir (BDS 570, pr. 21). Bu durumda yönetim, finansal tabloların işletmenin sürekliliği ilkesine uygun olmadığı açıklamasını yapsa dahi, denetçi yine de olumsuz görüş vermekle yükümlüdür (BDS 570, pr. A25). Ayrıca TTK'da payları borsada işlem görmeyen şirketler açısından riskin erken teşhisi komitesinin denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulacağı yer almıştır (TTK m. 378). İşletmenin sürekliliği ilkesine göre finansal tabloları denetleyen denetçi, ilkeye aykırı bir durum tespit ederse, yönetimden riskin erken teşhisi komitesini kurdurmasını isteyebilir.

İşletmenin sürekliliği ilkesinin kullanılması, içinde bulunulan şartlar altında uygun olmayabilir. Bu durumlarda yönetimin finansal tablo hazırlamak zorunda kalması veya finansal tablo hazırlamayı seçmesi halinde, finansal tablolar alternatif bir esasa göre (örneğin, tasfiye esasına göre) hazırlanır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak alternatif esasın içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi olduğuna karar vermesi şartıyla, denetçi bu finansal tabloların denetimini gerçekleştirebilir. Denetçi, söz konusu finansal tablolarda yeterli açıklamanın bulunması şartıyla bu finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirebilir ancak finansal tablo kullanıcılarının dikkatini kullanılan alternatif esasa ve bu esasın kullanım gerekçelerine çekmek için denetçi raporuna "Dikkat Çekilen Hususlar" paragrafı eklemeyi uygun veya gerekli görebilir (BDS 570, pr. A26).

İşletmenin sürekliliği, uygulamada işletmede meydana gelen olay ve işlemlerin kayıt altına alınması ve varlıkların değerlemesine temel teşkil eder. Özellikle işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu bina, makine, taşıt vb. uzun süre işletmede kullanılacak varlıklar bu kavram gereği işletmenin varlıkları arasında yer alır. Aksi takdirde bunlarda işletmenin dönem gideri olurlar³³³.

³³² Örneğin, denetçi şu şekilde bir görüş paylaşacaktır. "Görüşümüze göre, Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde belirtilen hususların finansal tablolarda yer almamasından dolayı ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır (veya doğru veya gerçeğe uygun bir görünüm sağlamamaktadır." Bkz. BDS 570: 31.

³³³ Atabey vd., 2015: 25.

TTK m. 78’de de işletmenin sürekliliği ilkesi düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca, fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilmelidir. TMS/TFRS’de işletmenin sürekliliği genel bir ilke olarak düzenlenmektedir. Buna karşın TTK’da varlıkların veya yükümlülüklerin finansal tablolara hangi değer üzerinden aktarılacağını gösteren ölçüm esasında³³⁴ süreklilik ilkesi yer almıştır. Buna göre işletmenin varlık veya yükümlükleri ölçülürken, mevcut ve devam edecek bir işletmenin malvarlığı unsurları olarak ele alınacaktır.

Şirket sözleşmesinde, şirketin süreli olarak kurulduğu yazılırsa işletmenin sürekliliği ilkesi geçerli olacak mıdır? Doktrinde bir görüş, esas sözleşmedeki sınırlamanın biçimsel olduğu; sabitleri değerlendirme, geleceğe ait planlar ve öngörü saptamalarının kurumun ömrünün sürekliliği temel kanısına göre yapılacağı yönündedir³³⁵. Diğer bir görüş, kuruluş statü veya kanunları ile devamlılıkları sınırlı olan işletmelerin, bu varsayımın dışında kalacağı yönündedir. Bu işletmelere ait raporlarda, adı geçen işletmelerin sınırlı bir faaliyet dönemine sahip oldukları ayrıca belirtilmelidir³³⁶. Kanaatimizce açıkça işletmenin sınırlı bir süre ile kurulduğu durumlarda, işletmenin sürekliliği ilkesi sınırlı şekilde uygulanmalıdır. Buna göre finansal tabloların yıllık olarak hazırlanması da göz önünde tutulmalıdır. Örneğin beş yıl süreyle kurulmuş bir işletme olsun. Bu işletmenin bilançosu yıllık olarak hazırlanacaktır. İlk yıllık bilançosu açısından işletmenin sürekliliği esasına göre bilanço hazırlanmalıdır. Edinilen varlıklar, maliyet değerinden yazılabilecektir. Zira henüz işletmenin sona ermesine dört yıl daha olacaktır.

2.4.2.3. Raporlama Sıklığı

İşletmeler, finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlamakla birlikte, finansal tablo kullanıcıları işletmenin faaliyet sonuçlarını kısa sürelerde görmek ister. Bu sebeple muhasebe, faaliyetleri yapay olarak belirli dönemler arasında ele alıp inceler³³⁷. Bu zaman aralıkları genellikle ay, çeyrek dönem veya yıldır. Bu zaman aralıklarının seçilmesinin sebebi sadece pratik ve alışılmış zaman aralıkları olmasıdır³³⁸. TMS 1, pr. 36 uyarınca bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda

³³⁴ İnceleme için bkz. aşağıda 2.4.2.4.2. Ölçüm Esasları

³³⁵ Yazıcı, 2001: 42.

³³⁶ Koç Yalkın, 2012: 27.

³³⁷ Küçükşavaş, 2016: 19, 29; Bayazıtlı vd., 2016: 519; Karabınar, 2015: 109; Koç Yalkın, 2012: 28; Atabey vd., 2015: 25; Kamu maliyesi, ortaklar, çalışanlar gibi bazıları ortaya çıkan artıştan -kardan- paylarına düşeni almak, kredi kuruluşları işletmedeki alacaklarının geri ödenmesi yeteneğinin sürüp sürmediğini bilmek; yöneticiler ise saptanan sonuçlara göre gelecek için gerekli önlemleri almak durumundadırlar. Bu yüzden, işletme ömrünün dönemlere bölünmesi gerekmektedir. Bkz. Sevilengül, 2016: 20.

³³⁸ Ittelson, 2017: 12.

bir kez sunmalıdır. Bu sayede, şirketin finansal durumu hakkında en azından yılda bir kez bilgilendirme yapılmış olacaktır. Buna göre şirket ve yönetim hakkında karar alınabilecektir.

Bir işletme, normalde, finansal tablolarını düzenli olarak bir yıllık bir dönemi kapsamak üzere düzenler (TMS 1, pr. 37). Şirketlerin faaliyet türlerine göre işe başlangıç ve bitiş tarihleri farklı olmakla birlikte, genel olarak ilgili yılın ilk günü başlar ve son günü sona erer. Buna göre 2018 yılı için faaliyet dönemi, 01.01.2018 ila 31.12.2018 tarihleri arasındadır. Bilanço günü ise, yılın son günü olup 31.12.2018 tarihidir. Bir işletme, raporlama dönemi sonunu (*bilanço tarihini*) değiştirebilir. Örneğin şirketin faaliyet dönemi yılın farklı aylarını kapsayabilir. Bu durumda, faaliyetin türüne göre raporun ilk günü belirlenecektir. Örneğin Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş.'nin faaliyet yılı 01.06.2016-31.05.2017 şeklinde raporlanmıştır³³⁹. TMS/TFRS'de aksine düzenleme yoksa işletmelerin finansal tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırlayabilmesine imkan tanınmıştır. Bu durumda, yönetim bunun nedenini ve finansal tablolarında sunulan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığını açıklamalıdır (TMS 1, pr. 36). Bazı işletmeler, pratik nedenlerle, örneğin 52 haftalık dönem için raporlamayı tercih edebilirler. TMS/TFRS böyle bir uygulamaya engel değildir. Keza yönetim muhasebesi, karar almak için dönem sonunu beklemeden finansal tablo ve raporların hazırlanmasını gerektirir. Yönetim muhasebesi bu noktada, dönemsellik ilkesinden ayrılır³⁴⁰. Aksine düzenleme ilk olarak TTK'da yer almaktadır. TTK m. 68/1 uyarınca tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin finansal tabloyu çıkarmak zorundadır. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı oniki ayı geçemez (TTK m. 66/2). Bununla birlikte, özel düzenlemelerle daha kısa sürelerde finansal tabloların hazırlanması istenebilir. Örneğin SPK belirli işletmeleri 3, 6 ve 9 aylık dönemler itibarıyla ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlü tutmuştur³⁴¹.

MSUGT'te de raporlama sıklığı, dönemsellik kavramıyla ifade edilmektedir. Buna göre MSUGT uyarınca dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer

³³⁹ Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş.'nin 31 Mayıs 2017 tarihinde sona eren hesap dönemine ilişkin yıllık faaliyet raporu için bkz. https://www.trabzonspor.org.tr/Download/files/faaliyet_raporu_31_mayis_2017_final_1489314263.pdf, (ET. 01.03.2019).

³⁴⁰ Tetik, 1997: 152.

³⁴¹ Bunlar ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşlarıdır. Bkz. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1), <https://www.kap.org.tr/project/KAP/file/content/KAP%20Hakk%C4%B1nda%2F%C4%B0lgili%20Mevzuat%20ve%20D%C3%BCzenlemeler%2FTebli%C4%9Fler%2FFinansal%20Raporlama%20Tebli%C4%9Fi%20Yeni>, (ET. 23.04.2019).

dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Dönemsellik ilkesi, işletme faaliyet sonuçlarının objektif olarak değerlendirilmesini sağlayacak ilkelerin uygulanmasını zorunlu kılar. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi³⁴², hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Böylece, dönemsellik kavramı, dönemle ilgili hasılat, maliyet, gider ve zararların o dönemin finansal tablolarında gösterilmesini sağlar³⁴³. Örneğin ısıtma için alınan 20 ton akaryakıtın $\frac{3}{4}$ 'ü içinde bulunan dönemde tüketilmiş, $\frac{1}{4}$ 'ü gelecek döneme kalmışsa; sadece 15 ton akaryakıtın bedelinden oluşan gider; içinde bulunulan dönemin gelirleri ile karşılaştırılır. Tüketilmeyen 5 tonluk akaryakıtın bedeli ise, gelecek dönemin gelirleri ile karşılaştırılmak üzere, sonraki döneme aktarılır³⁴⁴.

2.4.2.4. Para ile Ölçülme

2.4.2.4.1. Genel Olarak

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder³⁴⁵. Örneğin 10 litre akaryakıt, 10 metre kumaş, 10 kilogram peynir, 10 paket çay gibi alım satımlar, finansal tablolara aktarılırken ölçü birimleri ile değil, para birimi ile aktarılırlar³⁴⁶. Bu kavramın yararı, birbirinden farklı birçok olayı ortak bir değer ölçüsü ile açıklanabilir bir duruma getirmesidir³⁴⁷. Doktrinde para ile ölçülme ilkesinin, çok değerli bazı işletme varlıklarının göz ardı edilmesine neden olacağı ifade edilmektedir. Örneğin, müşteri sadakati, işletmenin başarısı için önemli olduğu halde ölçülemediği ve değer belirlenemediği için muhasebeleştirilememektedir³⁴⁸.

Her işletme, finansal tablolarını hazırlarken “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri³⁴⁹” standardında tanımlandığı gibi sunum para birimini de açıklamak zorundadır³⁵⁰ (TMS 1, pr. 51/d). Örneğin finansal tabloların hazırlanmasında para birimi olarak TL kullanılmaktadır

³⁴² İnceleme için bkz. aşağıda 2.4.2.5. Muhasebenin Tahakkuk İlkesi.

³⁴³ Koç Yalkın, 2012: 29; Sevilengül, 2016: 20; Tetik, 1997: 153.

³⁴⁴ Sevilengül, 2016: 20; Kiralanan binayla ilgili iki yıllık kira tutarı ödendiğinde, sadece bir yıllık kira bedeli bulunulan dönemin giderlerine yazılır ve dönemin gelirleri ile karşılaştırılır. Kalan bir yıllık kira ise gelecek dönemin gelirleri ile karşılaştırılmak üzere peşin ödenmiş giderler hesabına alınır. Bu tutar o dönem bilançoda varlıklar arasında yer alır ve ertesi yıl ilgili gider hesabına devredilir. Bkz. Küçüksavaş, 2016: 19.

³⁴⁵ Sevilengül, 2016: 20; Ittersson, 2017: 11; Karabınar, 2015: 109; Atabey vd., 2015: 26; Koç Yalkın, 2012: 28; Tanış, 2016: 7; Tetik, 1997: 152; Ataman, 2003: 5.

³⁴⁶ Sevilengül, 2016: 20; Atabey vd., 2015: 26; Ataman, 2003: 5.

³⁴⁷ Küçüksavaş, 2016: 19.

³⁴⁸ Ittersson, 2017: 11.

³⁴⁹ TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁵⁰ TMS 21, pr. 7 uyarınca bu Standart, yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz (bkz. TMS 7 “Nakit Akış Tabloları”).

gibi. TMS 21’de finansal tablo hazırlayıcılarına, finansal tablolar hazırlanırken kullanılan para birimi açıklama zorunluluğu getirilmekle birlikte, kullanılacak para birimi belirtilmemiştir. Bunun yerine, “geçerli para birimi” kavramı kullanılmıştır. TMS 21, pr. 8 uyarınca geçerli para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir³⁵¹. Bu çevre, işletmenin genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Örneğin, merkezi Türkiye’de bulunan bir şirket ekonomik faaliyetlerinin önemli bölümünü Türkiye’de gerçekleştiriyor ise işletmenin geçerli para birimi TL olacaktır. İşletmenin merkezinin bulunduğu ülkenin ulusal para birimi ile geçerli para birimi arasında genellikle bir paralellik bulunmaktadır. Buna karşın özellikle çok uluslu şirketler ele alındığında, şirketin merkezinin bulunduğu ülkenin para birimi ile geçerli para birimi arasında farklılık olabilir³⁵². Dolayısıyla Türkiye’de finansal raporlama yapan bir şirketin, finansal tablolarını TL üzerinden hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Bunun yerine finansal raporlamada geçerli para birimi tespiti yapılmalıdır. TMS/TFRS’de bu tarz bir düzenlemenin yapılmasının sebebi, finansal raporlama ile gerçeğe uygun sunumun sağlanmak istenmesidir. Geçerli para birimi kavramı kullanılarak şirketle ilgili işlemlerin, olayların ve şartların etkilerinin finansal tablolarda en iyi şekilde yansıtılması istenmiştir. İşletme geçerli para birimini seçme hakkı olmakla birlikte, bu konuda tam bir serbestiye sahip değildir. TMS 21, pr. 9’da bir işletmenin, geçerli para biriminin tespitinde dikkate alacağı faktörler düzenlenmiştir. Geçerli para birimi, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir). Bununla birlikte, rekabet unsurları ve kanuni düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimi de dikkate alınacaktır. Ayrıca, mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi de geçerli para birimi tespit edilirken incelenecektir. TMS 21, pr. 10 uyarınca finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların ve işletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar. Türkiye’de raporlama yapacak olan işletmenin, Türkiye’den farklı bir ülkede ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesi olabilir³⁵³. Örneğin, Türkiye’de kurulmuş X Gıda Anonim Şirketi, İngiltere’de ürünlerinin satılması için bir yer açmış veya ortaklık kurmuş olabilir. Yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin ve bu geçerli para biriminin raporlayan işletmeninki ile aynı olup olmadığının

³⁵¹ TMS 21 Kur Değişiminin etkileri standardına göre geçerli para birimi, doğrudan o ülkenin resmi parası olduğu yönünde bkz. Mert vd., 2018: 317.

³⁵² Saban ve Genç, 2006: 37.

³⁵³ Kavramların incelenmesi için bkz. aşa. 2.6.9. Dönem Sonu Finansal Tabloların Düzenlenmesi.

belirlenmesinde TMS 21, pr. 11 uygulanacaktır³⁵⁴. Şayet bağlı ortaklığın veya iştirakin geçerli para birimi, finansal raporlama yapacak ana şirketin para biriminden farklıysa TMS 21'e göre finansal tabloları, ana şirketin para birimine çevrilecektir. Zira birbirinden farklı para birimleri üzerinden hazırlanmış finansal tabloların birleştirilmesi mümkün değildir ve böyle bir birleştirme, anlamsız sonuçlara da neden olacaktır³⁵⁵. Yukarıdaki göstergelerin karışık ve geçerli para biriminin açık olmadığı durumlarda yönetim; temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır. Bu yaklaşımın bir parçası olarak yönetim, işletmenin geçerli para biriminin tespitinde destekleyici bilgileri içeren 10 uncu ve 11 inci Paragraflardaki göstergeleri dikkate almadan önce, 9 uncu Paragraftaki göstergelere öncelik verir (TMS 21, pr. 12). Bir işletmenin geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, bir kere belirlendikten sonra, işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmez (TMS 21, pr. 13).

Yabancı para cinsinden işlemlerin muhasebeleştirilmesi, ilk muhasebeleştirme ve izleyen dönemde yapılacak muhasebeleştirme işlemleri açısından farklılık arz eder. TMS 21, pr. 21'de ilk muhasebeleştirmede yabancı paralı işlemlerin, geçerli para birimine işlem tarihindeki geçerli kur üzerinden çevrileceği yer almıştır. İşletme açısından karar verilmesi gereken nokta, yabancı para birimine dönüştürülmesinde kullanılacak geçerli kurun hangi kur olacağıdır³⁵⁶. Geçerli kur, hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kuru şeklinde tanımlanmıştır (TMS 21, pr. 8). Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (TMS 21, pr. 8). Bu bağlamda yapılan araştırmalar sonucunda geçerli para birimi TL cinsinden olanlar, yabancı para birimiyle yapmış oldukları işlemlerin tutarlarını TMS 21'i

³⁵⁴ İlk olarak yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin önemli derecede özerk olarak veya raporlayan işletmenin bir uzantısı şeklinde yürütülüp yürütülmediği dikkate alınacaktır (TMS 21, pr. 11/a). Faaliyetlerin raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütülmesine; yurtdışındaki işletmenin sadece raporlayan işletmeden ithal edilen malları satması ve hasılatları ona göndermesi örnek olarak gösterilebilir. Önemli derecede özerklik durumunda ise; yurtdışındaki işletme önemli ölçüde yerel para biriminde nakit ve diğer parasal kalemleri biriktirir, giderlerini karşılar, gelir yaratır ve borçlanır. İkinci faktör, raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin, yurtdışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranını oluşturmasıdır (TMS 21, pr. 11/b). Üçüncü faktör, yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının raporlayan işletmenin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve istenildiği an kendisine aktarılmasının mümkün olup olmadığıdır (TMS 21, pr. 11/c). Son olarak raporlayan işletmeden fon desteği gerektirmeden, yurtdışındaki işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmaması da dikkate alınacaktır (TMS 21, pr. 11/d).

³⁵⁵ Stickney ve Brown, 1999: 491.

³⁵⁶ Beyazıtılı, 2003: 17.

uygulayarak TL'ye çevirir³⁵⁷. Zira para birimlerinin farklı kurlara tabi olması nedeniyle önemli ölçüde kar veya zarar ortaya çıkar. Aşırı kar ya da zararı ortadan kaldırmak için finansal tabloların çevrilmesi gerekir³⁵⁸. Örneğin yurtdışına 100.000 dolarlık mal satılmışsa, bu satış tutarı TMS 21 uyarınca finansal tablolara alınma tarihinde geçerli olan dolar/TL çeviri kuru esas alınarak kağıt üzerinde TL'ye çevrilir. Finansal raporlama yapılırken bunun alt hesaplarında dolar alt hesabı olduğuna ilişkin açıklama yapılır. Geçerli para cinsi TL dışında bir birim olan şirketlerde, tüm işlem tutarlarını geçerli para birimine çevirirler. İlk muhasebeleştirmeden sonra izleyen raporlama dönemi sonunda, çevrim işlemlerinde uygulanacak kur, çevrilecek kalemin parasal niteliği olup olmadığına göre değişir³⁵⁹. Bu yöntemde, parasal kalemler bilanço tarihindeki döviz kurları ile, parasal olmayanlar ise işlem tarihinde geçerli olan döviz kurları ile raporlama para birimine dönüştürülürler³⁶⁰. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Örneğin nakit, nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüleri gibi. Benzer şekilde, işletmenin değişen sayıdaki kendi özkaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi parasal bir kalemdir. Parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Örneğin mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin peşin ödenmiş kira); şerhiye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir. Buna göre izleyen raporlama dönemi sonunda yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan; tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kurundan ve gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurundan çevrilir (TMS 21, pr. 23).

TMS/TFRS'de finansal tabloların geçerli para birimine çevrimi zorunlu tutmakla birlikte, işletmelere finansal tablolarda kullanılacak para birimini seçebilme imkanı tanımıştır. TMS 21, pr. 38 uyarınca işletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para

³⁵⁷ Memişoğlu, 2006: 43.

³⁵⁸ Saban ve Genç, 2006: 35, 36.

³⁵⁹ Finansal tabloların yabancı para biriminden raporlama para birimine dönüştürülmesinde cari kur oranı, cari-cari olmayan kalemler, parasal-parasal olmayan kalemler ve geçici yöntem kullanılmaktadır (İqbal vd., 1997: 181). Ayrıntılı inceleme için bkz. Akışık, 2004: 212 ve devamı; Saban ve Genç, 2006: 38 vd.

³⁶⁰ Akışık, 2004: 214.

birimlerinde) sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Örneğin bir grup, farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu ortak bir para biriminden ifade edilir³⁶¹. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçesiyle birlikte açıklanır (TMS 21, pr. 53).

VUK ve MUSGT açısından kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılması zorunluluğu bulunmaktadır (VUK m. 215/2-a). Doktrinde, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açık bir şekilde muhasebede işlemlerin “ulusal para birimi” ile yapılacağını ifade etmesine karşın bu açıklığın TMS/TFRS’de olmadığı yönünde eleştiri mevcuttur. Bu sebeple genel kabul görmüş muhasebe kavramları açısından parayla ölçülme kavramında önemli bir değişikliğe neden olduğu ileri sürülmüştür³⁶². Kanaatimizce TMS/TFRS’de finansal tablolar hazırlanırken kullanılacak para birimi açısından yeterli ve gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Yeterlidir; çünkü geçerli para biriminde uygulanacak kıstaslar belirlenmiştir. Bu düzenlemeler gereklidir. Zira günümüzde şirketlerin ithalat ve ihracatlarının artması sebebiyle yabancı paralı işlemleri artmıştır. Finansal raporlama yapılacak para biriminin TL olması yerine, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi olması finansal tabloların gerçeği uygun sunumunu sağlayacaktır. İç ticarete aradaki mesafe kısa olduğundan ikili ilişkiler sayesinde ticarete güven sağlanabildiği halde, dış ticarete mesafe uzak olduğundan şirketler arasındaki güveni finansal tablolar sağlamaktadır³⁶³.

2.4.2.4.2. Ölçüm Esasları

Finansal tablolara alınan unsurlar parasal tutar olarak ölçülür. Bu bir ölçüm³⁶⁴ esas seçilmesini gerektirir (YKÇ, pr. 6.1). Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ve

³⁶¹ Aynı husus TMS 21, pr. 19’da da düzenlenmiştir. Bu Standart ayrıca, bireysel raporlama yapan bir işletmenin ya da “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardına göre bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunmasına izin verir. İşletmenin finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olduğu durumlarda, işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu da 38–50 nolu paragraflara uygun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir.

³⁶² Elitaş, 2014: 122, 123; Uyar, 2015: 23.

³⁶³ Ağsakal ve Baral, 2016: 264.

³⁶⁴ Varlık ve kaynağın parasal tutarının belirlenmesi işlemi doktrinde ve VUK’da değerlendirme olarak da adlandırılmaktadır (Senel vd., 2011: 54; Akgün, 2016: 131; Akdoğan ve Aydın, 1987: 386; Pamukçu, 2011: 80); Doktrinde bir görüş aksi yöndedir. Buna göre ölçüm ve değerlendirme eş anlamlı kelimeler değildir. Ölçüm,

gerçeğe uygunluğunun sağlanabilmesi, tablolara aktarılan bilgilerin hangi değer üzerinden muhasebeleştirildiğine ve bunun açıklanmasına bağlıdır³⁶⁵. Örneğin X şirketi, 100.000 TL'ye 2014'te bir arsa satın almış olsun. 2018 yılı için hazırlanan bilançoda bu arsanın parasal tutarı, 100.000 TL'lik maliyet değeri ile mi; yoksa farklı bir tutar üzerinden mi gösterilecektir? Arsanın yer aldığı çevreye yatırımlar yapılmış olsa ve arsanın değeri 300.000 TL'ye çıkmış olsa, bilançoda hala 100.000 TL olarak muhasebeleştirme şirketin finansal durumu hakkında gerçek bilgiyi yansıtacak mıdır? Buna göre, finansal tablolara alınan unsurların hangi tutar üzerinden finansal tabloya aktarılacağı, seçilen ölçüm esasına göre değişecektir. Kavramsal çerçevede ölçüm esasları, tarihi maliyet ve cari değer olarak ikiye ayrılmıştır³⁶⁶; ancak ikisi birbirinin alternatifi değil, tamamlayıcıdır³⁶⁷. Hangi esasın seçileceği, ilgili standartta ayrıca belirtilmiştir. Standartlarda aynı kalem için ikisi ayrı ayrı kullanıldığı gibi, ilk muhasebeleştirmede tarihi maliyet, daha sonra cari değer de kullanılmıştır. Bir başka deyişle kavramsal çerçevede genel olarak ölçüm esaslarının özellikleri ele alınmıştır; ancak her bir varlık veya yükümlülükte hangi ölçüm esasının ne şekilde uygulanacağı ilgili standartta ayrıca belirtilmiştir. Bunun amacı da, her varlık veya yükümlülüğün doğru şekilde ölçülerek finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun sağlanmak istenmesidir.

2.4.2.4.2.1. Tarihi Maliyet

Maliyet esas, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder³⁶⁸. Buna göre bir varlığın tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir. Bu değer varlığı edinmek ve oluşturmak için ödenen bedel artı işlem maliyetlerinden oluşur (YKÇ, pr. 6.5). Örneğin işletmeye hammadde alınacak olsun. Hammaddenin satış fiyatı 10.000 TL ve nakliye ücreti de 1.000 TL'dir. Bilançoya aktarılırken, hammaddenin parasal değeri 11.000 TL olacaktır. Benzer şekilde satın alınan bir

finansal tablolardaki kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesini ve bir karşılaştırma işlemini içerirken; değerlendirme, değer tahmin edilmesini içeren bir değer biçme işlemidir. Bu sebeple ölçüm, sabit ve net olmayan bir şey değil, ilkeler ve kurallarla ilgilidir. Ölçüm, ilkeler ve kurallara bağlı olarak değerlendirilmenin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Bkz. Sadowska ve Lulek, 2016: 252-254.

³⁶⁵ Senel vd., 2011: 49.

³⁶⁶ VUK'da yer alan ölçüm esasları VUK m. 261 uyarınca maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve emsal ücretidir. VUK m. 258 uyarınca ölçümün amacı vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Ölçümün amacı açısından, TMS/TFRS ile ayrılmaktadır. Zira TMS/TFRS'de amaç, şirketin gerçek durumunun ortaya çıkarılarak, finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgi vermektir. İnceleme için bkz. Yaylalı, 2016: 6-23.

³⁶⁷ Akgün, 2016: 142.

³⁶⁸ Bayazıtlı vd., 2016: 78; Atabey vd., 2015: 26; Lazol, 2017: 10; Gökgöz, 2015: 11; Yıldız, 2017: 12; Acar ve Tetik, 2016: 13; Uysal ve Şenlik, 2016: 47; Yücel, 2016: 19; Pamukçu, 2011: 82; Ataman, 2003: 5; *Abdioğlu* da aynı tanıma yer vermekle birlikte, manevi fedakarlıkların ortak bir ölçü birimi olmadığı ifade ederek, maliyet, bir amaca ulaşmak uğruna, parasal olarak ölçülebilen maddi fedakarlıklar toplamıdır şeklinde tanım yapmıştır. Bkz. *Abdioğlu*, 2016: 9.

makine, fatura bedeline nakliye, yükleme boşaltma, sigorta, montaj vb. giderin tümünün eklenmesi ile bulunacak maliyet bedeliyle kayıt altına alınacaktır³⁶⁹. Bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, o yükümlülüğün tarihi maliyeti, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir (YKÇ, pr. 6.5).

Tarihi maliyet, ekonomik değerlerin defter ya da belgelerde yazılan değerlerini esas alır³⁷⁰. Tarihi maliyet esası, ölçü birimi olan paranın ve değerinin değişmediği varsayımına dayanır³⁷¹. Bu sebeple, ilk muhasebeleştirmede kullanılan tutar zaman geçse de değiştirilmez. Muhasebedeki ilk kayıt anından sonraki finansal raporlama dönemlerinde, varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde tarihi maliyetleri ölçü olarak dikkate alınır³⁷². Bu değerler somut olduğu ve kişiye göre değişmediği için işlemin yapıldığı tarih açısından güvenilirdir³⁷³. Buna karşın, daha sonraki dönemlerde politik, sosyal veya ekonomik etkenler sonucu gerçeği yansıtmayabilir; çünkü tarihi maliyet esası, ekonomideki genel ve özel fiyat değişimlerini dikkate almaz³⁷⁴. Bununla birlikte, tarihi maliyetle ölçüm yönteminde varlıklara ait gerçekleşmemiş kazançlar kayıtlanmaz. Bu, bazı finansal tablo kullanıcılarına cazip gelebilir. Örneğin borç verenler ve diğer kreditorler eğer net varlıklar tutucu bir şekilde ölçülürse kendi çıkarlarının daha iyi korunduğunu düşünebilirler. Zira, bu durumda işletmenin varlıklarının kar payı ve vergi olarak ödenmesi bir ölçüde azaltılabilmektedir³⁷⁵. İşletme varlıklarının ve borçlarının tarihi defter değerlerinin piyasa değerinden oldukça uzak kalması, işletme yöneticilerine, raporlanan karı manipüle etme fırsatı sağlamakla birlikte, başarısızlıklarını gizleme olanağı da tanımaktadır³⁷⁶.

TMS/TFRS'de esas alınan gerçeğe uygun değer olmakla birlikte, tarihi maliyet esası da kullanılmaktadır. Örneğin maddi duran varlıklarda ilk muhasebeleştirme tarihi maliyet üzerinden yapılır. Daha sonra ise tabloyu hazırlayanlar gerçeğe uygun değeri seçebilir.

³⁶⁹ Atabey vd., 2015: 26; Mal ve hizmet satın alınırken, sadece KDV, malın maliyetine dahil edilmez; çünkü KDV dolaylı bir vergidir. Bkz. Gökgöz, 2015: 12; Sınırsız faaliyet ömrüne sahip bir organizasyonda, varlıkların piyasada oluşan değeri anlamsızlaşır. Böyle bir durumda önemli olan işletmenin bu varlıkları kullanarak veya satarak elde ettiği performansın ne kadar olacağıdır. Bkz. Bayazıtlı vd., 2016: 77.

³⁷⁰ Hacırüstemoğlu, 1997: 30.

³⁷¹ Kaya, 2016: 145; Akgün, 2016: 131; Ulsan, 2008: 132.

³⁷² Akgün, 2016: 136.

³⁷³ Tarihi maliyetin, ölçüm esasları içerisinde en fazla güvenilir ölçüm esası olduğu hususunda bkz. Chisman, 2004: 19.

³⁷⁴ Senel vd., 2011: 56; Kaya, 2016: 144; Plantin vd., 2008: 5; Doğan vd., 2008: 456; Pamukçu, 2011: 80.

³⁷⁵ Ulsan, 2008: 142.

³⁷⁶ Doğan vd., 2008: 454.

2.4.2.4.2.2. Cari Değer

Tarihi maliyet esasına dayanan bilgilerin zaman içerisinde gerçeğe uygun olma vasfını yitirmesi cari değer yaklaşımını ortaya çıkarmıştır³⁷⁷. Cari değer, aynı varlığı veya bu varlığın benzerini elde edebilmek için bugün ödenmesi gereken değişim fiyatıdır³⁷⁸. Cari değerde, varlık ve yükümlülüğün değeri, her finansal raporlama tarihinde yeniden belirlenir. Piyasa fiyatı esasına dayanan cari değer uygulaması değerlemede giriş ve çıkış fiyatı ayrımı yapılmasına yol açmıştır³⁷⁹. Giriş fiyatı, varlık edinilirken veya bir borç üstlenilirken, işlem fiyatı, varlığın edinilmesinde ödenecek veya borcun üstlenilmesinde alınacak fiyattır (TFRS 13, pr. 57). Örneğin işletme sahip olduğu hammaddeyi yeniden satın almak istese ödeyeceği tutar, o varlığın işletmeye giriş fiyatını oluşturur. Çıkış fiyatı, piyasada olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TFRS 13, pr. 24). Örneğin ölçümü yapılacak olan arsanın, işletme tarafından hangi fiyat üzerinden satılacağı, varlığın işletmeden çıkış fiyatını oluşturur. Cari değer ölçüm esasları olan “gerçeğe uygun değer” ile “varlıklar için kullanım değeri ve yükümlülükler için ifa değeri” çıkış fiyatına dayanır³⁸⁰. Cari değer esaslarından bir diğeri cari maliyette ise giriş fiyatı esas alınır.

Cari değer ölçümleri, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar. Tarihi maliyetten farklı olarak bir varlık veya yükümlülüğün cari değeri, kısmen de olsa varlık veya yükümlülüğü doğuran işlem veya diğer olayın fiyatından elde edilmez (YKÇ, pr. 6.10).

2.4.2.4.2.2.1. Gerçeğe Uygun Değer

Tarihi maliyet esasına dayanan bilgilerin zaman içerisinde gerçeğe uygun olma niteliğini yitirmesi ve bu sebeple yaşanan krizler, gerçeğe uygun değer yaklaşımını ortaya çıkarmıştır³⁸¹. Zira tarihi maliyet esası, varlık ve yükümlülüğün ilk kayda alındığı durumda gerçeğe uygun değerini yansıtmasına karşın³⁸², zaman içerisindeki ekonomik, siyasi, politik değişimlerin varlık ve yükümlülüğe olan etkisini göstermemektedir. Bu da yatırım yapmak isteyen kişilerin yanılgısına sebep olacaktır. Örneğin karlılık oranı çok düşük bir şirkete

³⁷⁷ Senel vd., 2011: 50; Kaya, 2016: 139.

³⁷⁸ Gücenme, 1996: 65.

³⁷⁹ Akdoğan, 2004: 38; Tokay vd., 2005: 6, 9.

³⁸⁰ Akgün, 2016: 139.

³⁸¹ Kaya, 2016: 139; Arı ve Yılmaz, 2015: 148; 1980’li yıllarda ABD’de ortaya çıkan Saving-Loans krizine kadar, bankalar tarihi maliyet değeri ile kayıtladıkları finansal varlıklarını, piyasa fiyatından satarak öz kaynaklarını fazla göstermişlerdir. Bu durum banka finansal tablolarına güvenilirliği azaltmış ve 1980 sonrası gerçeğe uygun değere yönelmiştir. Bkz. Senel vd., 2011: 50, 60; Saving-Loans krizinin ayrıntılı incelemesi için bkz. Shoven vd., 1991: 1-29, <https://www.nber.org/papers/w3754>, (ET. 31.12.2018).

³⁸² Önce, 2007: 30.

yatırım yapılmasına neden olabilecektir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımında, bir varlığın ve yükümlülüğün elde edildiği zamandaki değerine değil, söz konusu varlık ve yükümlülüğün finansal raporlama tarihindeki özelliklerine bağlı bir ölçüm yapılmaktadır³⁸³. Bununla birlikte özellikle halka açık anonim şirketlerin çok olduğu Amerika gibi ülkelerde şirketin gerçek durumunu öğrenme ihtiyacı gerçeğe uygun değer kavramının ortaya çıkmasına katkıda bulunmuştur³⁸⁴. Ayrıca, tarihi maliyet esasıyla bazı varlık ve yükümlülük kalemlerinin değerinin belirlenememesi de gerçeğe uygun değer yaklaşımını gerekli kılmıştır. Buna göre tarihi maliyete dayalı olarak gerçekleştirilen finansal raporlama gerçekleşmiş değerleri esas alırken, gelecekte gerçekleşecek bazı işlemleri muhasebeleştirilemez. Örneğin şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri veya gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri, garanti yükümlülükleri gibi tutarları bugünden belli olmayan ve geleceğe yönelik tahminlerin yapılmasını gerektiren işlemler tarihi maliyet esasıyla ölçülemez³⁸⁵.

Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır³⁸⁶ (YKÇ, pr. 6.12). Gerçeğe uygun değer kavramsal çerçevede tanımlanmakla birlikte, ayrıntısıyla “IFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” standardında düzenlenmiştir. Buna göre, gerçeğe uygun değer ölçümü belirli bir varlık veya yükümlülük için yapılır. Ölçüm yapılırken varlığın durumu, konumu varsa varlığın satışına veya kullanımına ilişkin sınırlamalar dikkate alınır (IFRS 13, pr. 11). Varlığın veya borcun belirli bir özelliğinin ölçüm üzerine etkisi, söz konusu özelliğin piyasa katılımcıları tarafından nasıl dikkate alınacağına bağlı olarak farklılık gösterecektir³⁸⁷. Gerçeğe uygun değer belirlenirken, piyasa katılımcılarının ne şekilde değerlendirme yapacağı incelenir. Zira gerçeğe uygun değer, iki tarafın bir mübadele işleminde kabul ettiği fiyattır³⁸⁸. İşletme bir varlığın veya borcun gerçeğe

³⁸³ Kaya, 2016: 147; Doğan vd., 2008: 458.

³⁸⁴ Gerçeğe uygun değer yaklaşımı, öncelikle Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'nin bulunduğu Anglo-Sakson ülkelerinde uygulama alanı bulmuştur. Son dönemlerde muhasebe uygulamalarında Anglo-Sakson anlayışının hakim olması günümüzde Almanya ve Fransa'nın öncülüğündeki Kıta Avrupa'sı ülkelerinde de finansal tabloların hazırlanmasında gerçeğe uygun değer yaklaşımını ön plana çıkarmıştır. Bkz. Senel vd., 2011: 59; Şensoy, 2003: 24; Gerçeğe uygun değer kavramının tanımı ilk defa 1976 yılın FASB tarafından yayınlanan “Kira İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi/Accounting for Leases” isimli 13 numaralı standartta yapılmıştır. Bkz. Kaya, 2016: 141.

³⁸⁵ Kaya, 2016: 146.

³⁸⁶ Gerçeğe uygun değer, IAS'da “fair value” olarak yer almaktadır. Bu kavram, makul değer olarak da çevrilmektedir. Örneğin, SPK tarafından “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)”de *makul değer* olarak yer almakta ve “bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği tutarı ifade eder” şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca doktrinde de makul değer muhasebesi olarak kullanan yazarlar vardır. Bkz. Doğan vd., 2008: 456 vd.

³⁸⁷ Kaya, 2016: 143.

³⁸⁸ Foster ve Upton, 2001: 2.

uygun değerini, piyasa katılımcılarının en fazla ekonomik fayda sağlamayı düşünerek hareket ettikleri varsayımıyla, söz konusu varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullandığı varsayımları kullanarak ölçer (TFRS 13, pr. 22).

Fiyat açısından, hangi değer uygulanacağı konusunda, TFRS 13'te gerçeğe uygun değer hiyerarşisi düzenlenmiştir. Sırasıyla Seviye 1, 2 ve 3 girdileri dikkate alınacaktır.

Seviye 1 girdileri, işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır (TFRS 13, pr. 76). İlk seviye girdilerini kullanabilmek için, ilgili varlık veya yükümlülüğün aktif piyasası olması gereklidir. Aktif bir piyasa, varlık ya da yükümlülükle ilgili alış-satış işlemlerinin yeteri kadar sıklıkta gerçekleştiği ve güncel fiyat bilgilerinin sürekli sağlanabildiği bir piyasadır³⁸⁹. Bazı durumlarda, aynı unsura yönelik birden fazla aktif piyasa bulunabilir. Bu durumda dikkate alınması gereken avantajlı piyasa fiyatı değil, ilgili varlık veya yükümlülüğün asıl piyasasıdır³⁹⁰. Asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır (TFRS 13, pr. 16).

Varlık veya yükümlülüğün Seviye 1 girdisine göre fiyatı belirlenemezse, Seviye 2 girdileri uygulanır. Gerçeğe uygun değer esasında istenilen Seviye 1 girdilerine göre ölçüm yapmaktır; ancak her varlık veya yükümlülüğün aktif piyasası bulunmadığı için bu mümkün olmamaktadır. Seviye 2 girdileri, varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdilerdir (TFRS 13, pr. 81). TFRS 13'te Seviye 2 girdilerinin neleri kapsayacağı yer almıştır. Burada esas, uygulanacak değer gözlemlenebilir olmasıdır. Bu seviyede esasen emsal değer incelemesi yapılmaktadır. İlk olarak benzer varlık veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları araştırılacaktır (TFRS 13, pr. 82/a). Şayet bu yoksa, özdeş ya da benzer varlık veya borçların aktif olmayan piyasalardaki kotasyon fiyatları uygulanacaktır (TFRS 13, pr. 82/b). Bunlar dışındaki gözlemlenebilir girdiler de Seviye 2 girdileri olarak nitelenebilir. Örneğin yaygın olarak kote edilen aralıklarla gözlemlenen faiz oranları ve getiri eğrileri, zımni oynaklıklar ve kredi marjları gibi (TFRS 13, pr. 82/c). Buna göre de belirlenemezse, piyasa verilerince desteklenmiş girdiler gerçeğe uygun değer olacaktır. Seviye 2 girdilerinde esas alınabilecek

³⁸⁹ Doğan vd., 2008: 461.

³⁹⁰ ENDAM Gıda ve Tarım Ürünleri Ticaret A.Ş., 30 Aralık 2015 tarihinde 350.000 kg bezosto buğday satın almak istemektedir. Söz konusu bezosto buğday, Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO) ve Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk A.Ş. (LİDAS) olmak üzere iki farklı aktif piyasada iki farklı fiyatla satılmaktadır. TMO'nun buğday satış fiyatı 0,848 TL/KG iken, LİDAS'nin satış fiyatı ise 0,845 TL/KG'dır. Asıl piyasa TMO olduğu için, varlığın gerçeğe uygun değerini hesaplamak üzere bu piyasadaki fiyat dikkate alınacaktır. Bkz. Akgün, 2016: 146.

objektif değer araştırması yapılmaktadır. Bu yüzden de son aşamada uygulanacak değer yine piyasa verilerince desteklenmiş olması aranmaktadır.

Seviye 2 girdileri bulunamazsa, Seviye 3 girdileri uygulanacaktır. Her varlığın bir piyasası bulunmayabilir. Özellikle yükümlülükler açısından ilgili bir piyasanın bulunması güçlük yaratacaktır. Bu sebeple, Seviye 3 girdileri varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilerdir (TFRS 13, pr. 86). İlgili gözlemlenebilir girdiler bulunmadığında, gözlemlenebilir olmayan girdiler gerçeğe uygun değeri ölçmek amacıyla kullanılır (TFRS 13, pr. 87). Gözlemlenebilir olmayan girdiler, piyasa katılımcılarının riske ilişkin varsayımları da dahil olmak üzere varlığın veya borcun fiyatlandırılmasında kullandıkları varsayımları yansıtır.

Gerçeğe uygun değer, piyasa fiyatı anlamına gelmemektedir. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinden de çıkarılacağı üzere, gerçeğe uygun değer muhasebesi varlığın değerinin ne olması gerektiğini ideal olarak tanımlar³⁹¹.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı verdiği bilgilerin güvenilirliği açısından eleştirilmektedir. Buna göre, aktif piyasası olan varlık veya yükümlülük için güvenilir bilgi üretilir. Böyle bir piyasanın bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değerde kullanılan teknikler işletme yönetiminin kendine özgü varsayımlarını yansıtan gözlemlenemeyen girdilerin kullanımına da izin verdiğiinden subjektif tahminlere neden olabilir³⁹². Bu da gerçeğe uygun değer muhasebesinin kötüye kullanılmasına yol açabilir. Örneğin yönetim tarafından, varlık veya yükümlülüklerin bugünkü değeri şirket lehine gösterilerek hayali karlar yaratılabilir³⁹³.

2.4.2.4.2.2. Kullanım Değeri ve İfa Değeri

Kullanım ve ifa değeri, varlık veya yükümlülüğün işletmeden çıkış değerini esas alıp işletme yönetiminin beklentilerini yansıtan bir tahmine dayanır³⁹⁴. Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydaların bugünkü değeridir. İlgili varlık, finansal tablonun hazırlanması tarihinde satılsaydı, ne kadar elde edileceği kullanım değerini ortaya çıkarır. İfa değeri, işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirdiğinde devretmek zorunda

³⁹¹ Şensoy, 2003: 38; Gerçeğe uygun değer, piyasa fiyatını da kapsayan şemsiye bir değer olduğu hususunda bkz. Doğan vd., 2008: 457.

³⁹² Özkan, 2014: 39; Uluşan, 2008: 149; Bies, 2004: 1.

³⁹³ Amerika'da yaşanan Enron skandalında, gerçeği yansıtmayan finansal tablolar hazırlanarak şirket karı çok yüksek tahmin edilmiştir. Bkz. Benston, 2006: 475; Healy ve Palepu, 2003: 9; Enron skandalının incelemesi için bkz. yuk. 1.2.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri.

³⁹⁴ IASB Discussion Paper, pr. 379-380, 2005: 107.

olmayı beklediği nakit ya da diğer ekonomik kaynakların bugünkü değeridir. Bu nakit ve diğer ekonomik kaynak tutarları sadece yükümlülüğün karşı tarafına devredilecek tutarları değil, aynı zamanda işletmenin yükümlülüğü ifa etmesine imkân vermeleri için diğer taraflara devretmek zorunda olmayı beklediği tutarları da içerir (YKÇ, pr. 6.17).

Kullanım değeri ve ifa değeri, piyasa katılımcılarının varsayımlarından ziyade işletmeye özgü varsayımları yansıtır (YKÇ, pr. 6.19). Kullanım değeri ve ifa değeri, 6.14'üncü paragrafta gerçeğe uygun değer için tanımlanan faktörlerle aynı faktörleri yansıtır fakat bunu piyasa katılımcısının bakış açısından ziyade işletmeye özgü bir bakış açısından ele alır (YKÇ, pr. 6.20).

2.4.2.4.2.2.3. Cari Maliyet

Bir varlığın cari maliyeti³⁹⁵, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir. Örneğin işletme aynı varlığı ölçüm tarihinde satın almak isteseydi ödemesi gereken tutar, cari maliyeti oluşturacaktır. Cari maliyeti hesaplayabilmek için, değerlemeye esas tutulacak varlığa eşdeğer bir varlık bulunmalıdır. Bunun için varlığın modeli, türü, varsa üretim tarihi gibi unsurları dikkate alınmalıdır. Cari maliyette, değerlemeyi yapacağımız tarih esas alınarak maliyet belirlenecektir. Cari maliyet, varlığın ömrünün sonunda yerine yenisinin alınacağı zamandaki değeri olmayıp, finansal tabloların hazırlanması sırasındaki değeridir³⁹⁶. Bu sebeple, ölçümün yapıldığı tarih itibarıyla gerçek fiyatını yansıtacaktır. Cari maliyet, varlık ve borçların değerlendirilmesinde cari satın alma fiyatına dayanmaktadır³⁹⁷. Buna göre cari maliyet, ölçüm tarihinde söz konusu varlık için ödenecek bedel artı o tarihte katlanılabilecek işlem maliyetlerinden oluşur (YKÇ, pr. 6.21). Örneğin işletmenin elinde bulunan bir malvarlığı unsurunun, aynısı satın almak için katlanılan maliyet cari maliyeti oluşturacaktır. Bir yükümlülüğün cari maliyeti, ölçüm tarihinde söz konusu yükümlülüğe denk bir yükümlülük için alınabilecek olan bedel eksi o tarihte yüklenilebilecek işlem maliyetlerinden oluşur.

Cari maliyet, tarihi maliyet gibi bir giriş değeridir. İşletmenin varlığı edinebileceği veya yükümlülüğe katlanabileceği piyasadaki fiyatları yansıtır. Bu nedenle, çıkış değerleri olarak ele alınan gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değerinden farklıdır. Bununla birlikte tarihi maliyetten farklı olarak cari maliyet, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtır (YKÇ, pr. 6.21).

³⁹⁵ Cari maliyet, yerine koyma maliyeti olarak da adlandırılmaktadır. Bkz. IASB Discussion Paper, pr. 82, 2005: 38.

³⁹⁶ Özkan, 1995: 10.

³⁹⁷ Akdoğan, 2004: 38, 39.

2.4.2.4.3. TMS/TFRS ile VUK'un Karşılaştırması

VUK'da ölçüm kavramı, değerlendirme olarak ifade edilmiştir. Buna göre VUK m. 258 uyarınca değerlemenin amacı vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. VUK m. 261 uyarınca değerlendirme esasları maliyet bedeli³⁹⁸, borsa rayici³⁹⁹, tasarruf değeri⁴⁰⁰, mukayyet değer⁴⁰¹, itibari değer⁴⁰², vergi değeri⁴⁰³, rayiç bedel⁴⁰⁴, emsal bedeli ve emsal ücretidir⁴⁰⁵. Varlık ve yükümlülüklerin bu esaslardan hangileriyle değerlendirileceği VUK m. 269'dan itibaren düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler işletmelere seçme hakkı tanımayıp emredici şekildedir. Örneğin VUK m. 269 uyarınca bütün gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

TMS/TFRS ile VUK ölçümün amacı açısından ayrılmaktadır⁴⁰⁶. TMS/TFRS'de amaç, şirketin gerçek durumunun ortaya çıkarılarak finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgi vermektir. Bu sebeple, ölçüm esasları belirlenirken işletmeye seçim hakkı tanınmış ve gerçeğe uygun değer muhasebesi ortaya çıkmıştır. Oysa VUK'da ölçüm ile amaçlanan, vergi matrahının belirlenerek vergiye esas karın tespit edilmesini sağlamaktır. Bu yüzden, VUK'da işletmelere ölçüm esasları açısından bir serbesti tanınmamıştır.

TMS/TFRS ile VUK ölçüm esaslarını düzenleme tarzı açısından da birbirinden ayrılmaktadır⁴⁰⁷. VUK'da amaç vergi matrahının belirlenmesi olduğu için, yapılan düzenlemeler emredici şekilde düzenlenmiştir. İşletmelere seçim hakkı tanınmamıştır. Bununla birlikte, ilk muhasebeleştirme ile izleyen raporlama dönemlerinde aynı ölçüm esasları kullanılmıştır. Buna karşın TMS/TFRS'de her bir varlığa ve yükümlülüğe ilişkin ölçüm esasları

³⁹⁸ VUK m. 262 uyarınca maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümm giderlerin toplamını ifade eder.

³⁹⁹ VUK m. 263 uyarınca borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.

⁴⁰⁰ VUK m. 264 uyarınca tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

⁴⁰¹ VUK m. 265 uyarınca mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

⁴⁰² VUK m. 266 uyarınca itibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

⁴⁰³ VUK m. 268 uyarınca vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

⁴⁰⁴ VUK Mükerrer m. 266 uyarınca rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

⁴⁰⁵ VUK m. 267 uyarınca emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

⁴⁰⁶ Duman ve Yücenurşen, 2017: 1315; Yaylalı, 2016: 6-23.

⁴⁰⁷ Yaylalı, 2016: 9; Duman ve Yücenurşen, 2017: 1323.

ilgili standartlarda ayrıca düzenlenmiştir⁴⁰⁸. Bunlar arasında ilk muhasebeleştirmede olduğu gibi izleyen raporlama dönemlerinde de seçim hakkı tanındığı kalemler bulunmaktadır.

TMS/TFRS'de varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımı VUK'a göre farklılık gösterdiği için, VUK uyarınca varlık olarak kabul edilen bazı değerler, TMS uyarınca değerlemeye tabi tutulmaksızın gider olarak kaydedilmektedir⁴⁰⁹. Bu da hesaplanan karın farklı olmasına sebep olmaktadır.

Sonuç olarak her iki alan açısından ölçüm esaslarında farklılık bulunduğundan, vergiye esas alınacak karın hesaplanabilmesi için TMS/TFRS'ye göre bulunacak ticari kar üzerinde düzenlemeler yapılması gerekmektedir⁴¹⁰.

2.4.2.5. Muhasebenin Tahakkuk İlkesi

TTK m. 78/1-e uyarınca faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınacaktır. Bu düzenleme madde gerekçesinde ve TMS/TFRS'de tahakkuk ilkesi olarak adlandırılmaktadır. TMS 1, pr. 27 uyarınca işletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler. Buna göre, nakit akış tablosu dışındaki tüm finansal tablolarda tahakkuk esasına göre yansıtılan finansal performansa yer verilecektir.

TMS/TFRS'de raporlama sıklığı⁴¹¹ başlığı altında düzenlenen dönemsellik kavramı gereği, işletmede yapılan işlemlerin hangi döneme ait olduğu belirlenmelidir. İşletmenin yapmış olduğu harcamaların veya elde ettiği kazançların hangi şartlarda gelir ve gider kabul edileceğini saptayabilmek için “tahakkuk ve nakit esası” olmak üzere iki esas kullanılmaktadır⁴¹².

Tahakkuk esaslı muhasebeleştirme uyarınca işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilir. Nakit girişleri ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olması bu durumu etkilemez (YKÇ, pr. 1.17; KÇ, pr. A17). İşlemlerin ve olayların sonuçlarının nakde dönüşmesini beklemeden finansal tablolara yansıtılması

⁴⁰⁸ Bu durum, varlığın ve kaynağın özelliklerine, mevcut durum vb. koşullara göre en uygun ölçümleme tekniğinin benimsenmesine imkân sağlayan “dinamik bir değerlendirme” yapılabilmesini sağlamaktadır. Bkz. Duman ve Yücenurşen, 2017: 1323.

⁴⁰⁹ Duman ve Yücenurşen, 2017: 1323.

⁴¹⁰ İnceleme için bkz. aşa. 3.3.2.8. Dönem Net Karı ve Zararı.

⁴¹¹ İnceleme için bkz. yuk. 2.4.2.3. Raporlama Sıklığı.

⁴¹² Karacan, 2016: 42; Küçükşavaş, 2016: 29; Bayazitli vd., 2016: 519; Tanış, 2016: 9; Karaca, 2003: 14.

tahakkuklar sayesinde gerçekleşmektedir⁴¹³. Burada önemli olan gelir ve giderin, bunları doğuran olayın/işlemin gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmesidir⁴¹⁴. Örneğin bir hizmet işletmesinde, müşteri M'ye 2007 yılında verilen hizmetin ücreti, M'den 2008 yılında tahsil edilmiştir. Bu tutar 2007 yılının geliri sayılır. Nakit esasında, gelir ve giderler gerçekleştikleri döneme bakılmaksızın tahsil edildikleri veya ödendikleri dönemde gelir ve gider olarak kaydedilir⁴¹⁵. Bir başka deyişle işletmenin yapmış olduğu işlemler, bu işlemlerin yapıldığı zaman değil, bu işlemler sonucunda işletmeye nakit girişleri veya işletmeden nakit çıkışı olduğunda kayıt altına alınırlar. Örneğin bir hizmet işletmesinde müşteri M'ye 2007 yılında verilen hizmetin ücreti, M'den 2008 yılında tahsil edilmiştir. Bu kazanç 2008 yılının geliri sayılarak, 2008 yılına ait finansal tabloda gösterilir⁴¹⁶. Tahakkuk esaslı muhasebeleştirimin önemi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları ile bunlarda belirli bir dönemde meydana gelen değişimlere ilişkin bilginin, işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde sadece döneme ait nakit girişleri ve ödemelerine ilişkin bilgiye nazaran, daha iyi bir temel sağlamasından kaynaklanır (YKÇ, pr. 1.17; KÇ, pr. A17).

Kanaatimizce TMS/TFRS'de tahakkuk ilkesinin esas alınmasının sebebi finansal raporlamada şirketin durumu hakkında doğru ve tam bilgi verilerek gerçeğe uygun sunumun sağlanmak istemesidir. Zira tahakkuk esaslı muhasebenin olmaması durumunda bilançoda gözükecek tek varlık ya da yükümlülük kalemi, nakit hesabı olacaktır⁴¹⁷; çünkü, nakit esaslı muhasebe sistemi, ayrıntılı hesap gruplarına sahip olmayan, tamamen nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeden bir sistemdir⁴¹⁸. Oysa tahakkuk ilkesinde bir gelir veya gider unsurunun doğuşu (tahakkukunun) ticari kazancın tespitinde dikkate alınması için yeterlidir⁴¹⁹. Bu sebeple, gelir gider unsurunun doğuşuna ilişkin çeşitli hesaplar oluşturulmuştur. Örneğin A işletmesi, 2017 yılında B'ye 10.000 TL'lik mal satmıştır; ancak bedelini B'den 2018 yılında tahsil edecektir. Bu satış sözleşmesi, 2017 yılı bilançosunda gösterilecektir. Bu gösterimin sağlanabilmesi için her türlü işlemin karşılığı olan hesaplar oluşturulmuştur. Buna göre, bu işlem kayıt altına alınırken 10.000 TL'lik ticari mallar hesabı

⁴¹³ Durak, 2010: 70.

⁴¹⁴ Bayazıtlı vd., 2016: 519; Karacan, 2016: 43; Küçüksavaş, 2016: 30; Karaca, 2003: 67; Karabınar, 2015: 107; Gazioğlu, 2007: 30; Sürmen, 2017: 247.

⁴¹⁵ Küçüksavaş, 2016: 31; Karaca, 2003: 41; Gazioğlu, 2007: 28; Tanış, 2016: 9; Bu yöntemin muhasebe kuramı açısından uygun olmadığı yönünde bkz. Bayazıtlı vd., 2016: 519; İşletmenin kasa mevcudu ve her an emre hazır bankadaki mevduatı ödeme vasıtalarını oluşturmaktadır. Ödeme vasıtaları mevcudunda artışa neden olan ticari işlemler "tahsilat", azalışa neden olan işlemler ise "ödeme" olarak nitelendirilir. Tahsilata örnek olarak, peşin mal satış, bankadan kredi alınması, alacakların tahsili, duran varlıkların peşin olarak satışı sonucu işletmeye giren paralar verilebilir. Ödemeye ise, peşin mal alış. Bkz. Küçüksavaş, 2016: 31, 32.

⁴¹⁶ Karacan, 2016: 43; Küçüksavaş, 2016: 31.

⁴¹⁷ Richardson vd., 2005: 445.

⁴¹⁸ Gazioğlu, 2007: 28.

⁴¹⁹ TTK m. 78/e'nin gerekçesi.

azaltılacaktır. Buna karşın işletmenin B'den bir alacağı olduğu için, "Alacak Hesabı" altında, ayrıca bir kayıt yapılacaktır. Dolayısıyla 2017 yılı bilançosunu eline alan bir kişi, "Alacak Hesabı" altında, A'nın B'den 10.000 TL alacağı olduğunu görebilecektir.

Bununla birlikte, gelecek hesap dönemlerinde gerçekleşecek/tahakkuk edecek işlemlere ilişkin işletme tarafından "peşin" nakit giriş çıkışı yapılmış olabilir. Örneğin kira, sigorta, kırtasiye giderleri gibi gelecek yıllar için de geçerli olacak giderler peşin ödenmiş olabilir⁴²⁰. Bu nakit giriş çıkışının da yapıldığı dönemde bir şekilde kayıt altına alınması gerekir. Bu sebeple tahakkuk esasında peşin ödenmiş giderler ile peşin tahsil edilmiş gelirlerin, cari dönemin gelirleri ve giderleriyle karıştırılmaması için, muhasebe kayıtlarında cari giderlere ve gelirlere nazaran farklı usuller kullanır. Bu kayıt tekniği sonucunda cari giderler ve gelirler kalan vermeyip bilançoda görülmezler. Cari gelir ve giderler dönemin gelir tablosunda görülürler. Buna karşılık, peşin ödenmiş giderler ve peşin tahsil edilmiş gelirler bilançoda gözüktür⁴²¹. Bunun için bilançoda dönen ve duran varlık "Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları" hesapları oluşturulmuştur⁴²². Örneğin A 2007 yılında işletmesi için B'den bir depo kiralamıştır. Kira sözleşmesi 01.01.2008 ile 31.12.2009 yılları arasında kapsamaktadır. Her bir yılın kirası olarak 5.000 TL belirlenmiştir. A tarafından B'ye 2007 yılında toplamda 10.000 TL ödeme yapılmıştır. Burada yapılan kira sözleşmesinin, dönemi 2008 ve 2009 yıllarıdır. 10.000 TL'lik peşin ödeme, duran varlıklara grubunda "Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları" hesabına kaydedilecektir. Bu şekilde bilançoda gösterilecektir. Buna karşın, 2008 ve 2009 yılında tahakkuk edecek işlemin ödemesi, 2007 yılında yapılmış olsa dahi, 2007 yılı kar veya zarar tablosunda yer almayacaktır, 2007 yılının giderleri ile ayrıştırılacaktır⁴²³. Buna göre 5.000 TL kira gideri 2008 yılında, diğer 5.000 TL'lik kira gideri ise 2009 yılının kar veya zarar tablosunda yer alacaktır. Dolayısıyla ilke uyarınca, işlemler vuku bulduğu an itibariyle değil, ödenme zaman itibariyle kar veya zarar tablosunda kayda alınır. Tahakkuk esası, hasılat ve gelirlerin o dönemin maliyet ve giderleri ile karşılaştırılmasını sağlayarak, işletme faaliyet karı ile net karının tarafsız bir şekilde hesaplanmasını mümkün kılmaktadır⁴²⁴.

Finansal tablolarda tahakkuk kavramı yukarıdaki anlamıyla birlikte, işletmeye ait işlemlerin finansal tabloların unsuru olarak gösterilmesinde de rol oynar. TMS 1, pr. 28 uyarınca muhasebenin tahakkuk esası kullanıldığı zaman işletme, kalemleri Kavramsal

⁴²⁰ Bayazıtlı vd., 2016: 520.

⁴²¹ Karacan, 2016: 44; Küçüksavaş, 2016: 30.

⁴²² İnceleme için bkz. așa. 3.2.2.1.2.9 ve 3.2.2.1.3.10. Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları.

⁴²³ Bayazıtlı vd., 2016: 520.

⁴²⁴ Karacan, 2016: 44; Küçüksavaş, 2016: 30.

Çerçevede bunlar için verilen tanımlara ve tahakkuk kriterlerine uydukları takdirde varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelirler ve giderler (finansal tabloların unsurları) olarak muhasebeleştirir. Buna göre tahakkuk, unsur tanımına giren bir kalemin Kavramsal Çerçevede açıklanan tahakkuk için gereken ölçütleri taşıması halinde bu unsurun bilanço veya kar veya zarar tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade eder (YKÇ, pr. 4.37). Tahakkuku borçları ve alacakları doğuran sözleşmeler, taahhütler ve benzeri mutabakatlar değil, kavramsal çerçevedeki tanımı belirler⁴²⁵.

2.4.2.6. Önemlilik ve Birleştirme İlkesi

TMS 1, pr. 29 uyarınca işletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde ayrı olarak sunar. Bir bilginin finansal tablolarda yer alması için ölçüt, bilginin önemli olmasıdır. Bir bilgi, finansal tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde -oransal ağırlık ve değeri açısından- ise o bilgi önemli sayılmalıdır. Bir başka deyişle bilgi verilmediği takdirde, finansal tablo doğrulanamıyorsa o bilgi önemli sayılır⁴²⁶. Bilginin önemli olup olmadığı konusunda kalemin tutar olarak büyüklüğü ve niteliği dikkate alınmalıdır⁴²⁷.

Finansal tablolar, çok sayıda işlem veya diğer olayların işlemden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap sınıfları altında birleştirilmesi (toplanması) sonucu oluşur. Sınıflandırma ve birleştirmedeki son aşama, finansal tablolardaki hesap sınıflarını oluşturan birleştirilmiş ve sınıflandırılmış bilginin sunumudur. Bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse, bu tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilir. Bu tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar öneme sahip olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir (TMS 1, pr. 30). İşletme finansal tablolarının anlaşılabilirliğini; önemli bilgileri önemsiz bilgilerle gizleyerek veya farklı nitelik ve işlevlere sahip önemli kalemleri birleştirerek azaltamaz (TMS 1, 30A).

2.4.2.7. Sunuluşun Tutarlılığı

Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının⁴²⁸ birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması

⁴²⁵ Poroy vd., 2007: 292.

⁴²⁶ Sevilengül, 2016: 23; Koç Yalkın, 2012: 32; Poroy Arsoy, 2014: 58.

⁴²⁷ Bayazıtlı vd., 2016: 80; Koç Yalkın, 2012: 32.

⁴²⁸ Muhasebe politikalarının incelenmesi için bkz. yuk. 2.4.2.1.1.2. Özel Olarak Muhasebe Politikalarının Açıklanması.

bu kavramın amacını oluşturur⁴²⁹. Böylece finansal raporları inceleyen ilgi gruplarının yanılmasını da engeller. Zira bir önceki muhasebe döneminde uygulanan amortisman ve stok değerlendirme yöntemleri değiştirilerek cari yılın net gelirini önemli tutarlarda artırmak veya azaltmak mümkündür⁴³⁰. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve finansal tablolarda biçim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür⁴³¹.

TMS 1, pr. 45 uyarınca kural olarak kalemlerin finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmelidir. Bununla birlikte, bir önceki dönemde yapılan sunuluş ve sınıflandırmadan vazgeçilebilir. Bunun için işletme faaliyetlerinin niteliklerinde önemli değişiklikler olmalı veya finansal tablolar yeniden gözden geçirilmelidir. Bu değerlendirmeden sonra başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın, TMS 8'in muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterine göre daha uygun olacağı açık olmalıdır (TMS 1, pr. 45/a). Ayrıca, bir TFRS'nin sunuluştaki bir değişiklik gerektirmesi durumunda da, daha önce uygulanan farklı bir sistem uygulanabilir. Örneğin, önemli bir elde etme veya elden çıkarma veya finansal tabloların sunuluşunun yeniden gözden geçirilmesi finansal tabloların farklı bir biçimde sunulması gereğini ortaya çıkarabilir (TMS 1, pr. 46). İşletme, finansal tabloların sunuluşunu ancak, değiştirilmiş sunuluş, finansal tabloların kullanıcılarına daha güvenilir ve geçerli bilgi sağlıyorsa ve değiştirilmiş biçim karşılaştırılmayı engellemeyecek şekilde süreklilik gösterecekse değiştirir.

2.4.2.8. Netleştirme/Mahsup Etme İlkesi

Netleştirme, şirketlerin birbiriyle olan ilişkilerinden doğan borç ve alacaklarının belirli bir dönem itibarıyla karşılıklı olarak mahsup edilmesi ve hesaplar arasında oluşan farkın net alacaklı tarafa ödenmesidir⁴³². TMS 1, pr. 32 uyarınca işletme, bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez. Zira gelir ve giderlerin birbirinden indirilerek gösterilmesi, gelir veya giderlerin perdelenmesine neden olacağından kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun şeffaflığını engeller⁴³³. Örneğin 100.000 TL geliri, 50.000 TL gideri olan bir işletmede netleştirme yapılarak sadece 50.000 TL gelir gösterilemez. İşletme, varlıkları ile borçları ve gelirler ile giderleri finansal tablolarda

⁴²⁹ Sevilengül, 2016: 22; Küçükşavaş, 2016: 20; Karabınar, 2015: 109; Atabey vd., 2015: 27; Koç Yalkın, 2012: 31; Tanış, 2016: 8; Tetik, 1997: 154.

⁴³⁰ Küçükşavaş, 2016: 20; Koç Yalkın, 2012: 31.

⁴³¹ Sevilengül, 2016: 22; Atabey vd., 2015: 27.

⁴³² Kabakcı ve Kabakcı, 2012: 82; Netleştirmenin merkez işletme ve bağlı işletmelerin kendi aralarındaki para transferi, borç alacak ilişkisi, kur riskinin yönetilmesi ve kar paylaşımı gibi konularda işlem maliyetlerinin azalmasına yardımcı olan bir teknik olduğu hususunda bkz. Aydın vd., 2016: 511.

⁴³³ Sevilengül, 2016: 617.

ayrı ayrı göstermelidir. Bununla birlikte, varlıkların, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla gösterilmesi netleştirme değildir (TMS 1, pr. 33). Örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi. Zira bu durumlarda varlık ile yükümlülük veya gelir ile gider arasında bir indirme işlemi yapılmamaktadır. Aksine sadece varlıkların ilk muhasebeleştirilme tutarına göre zamanla değerlerinde farklılık olması sebebiyle, aynı varlık grubunun kendi içerisinde bir indirme işlemi yapılmaktadır.

TMS/TFRS netleştirme yapmaya izin veriyorsa veya zorunlu kılıyorsa, bu durumda netleştirme yapılabilir. Örneğin işletme, yatırımlar ve faaliyetlerde kullanılan varlıkları da dahil duran varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazanç ya da kayıpları, elden çıkarmayla sağlanan tutardan varlığın net defter değeri ve ilgili satış giderlerini düşerek sunar (TMS 1, pr. 34/a). Ayrıca, benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar netleştirilerek raporlanır. Örneğin kur farklarından kaynaklanan kazanç veya zararlar veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar gibi. Buna karşın söz konusu kazanç veya kayıplar, önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilir (TMS 1, pr. 35).

2.4.2.9. Karşılaştırılmalı Bilgi

TMS 1, pr. 38 uyarınca başka bir TFRS'de aksine bir hüküm bulunmadıkça, işletme cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunar (TMS 1, pr. 38A). Finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloları inceleyerek doğru bir karar alabilmeleri için şirketin sadece ilgili yıldaki durumunu öğrenmeleri yeterli değildir. Bunun için geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak şirketin sahip olduğu varlıklar ve katlandığı yükümlülüklerin raporlanması gerekir. Bu sebeple, işletmenin cari yıl ve geçmiş yıla ait bilançosunu sunması zorunludur. Bu uygulamada tek bir bilançoda cari ve geçmiş yılın verileri gösterilerek gerçekleştirilmektedir. Bu sayede, işletmenin varlık ve yükümlülük durumundaki değişiklik görülebilecektir. Bununla birlikte, işletmenin geçmiş yıla göre ne kadar gelir ve giderinin olduğu da, finansal tablo kullanıcıları için önemlidir. Bu sebeple, işletmenin iki kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunması gereklidir. Şayet iki ayrı kar veya zarar tablosu sunulmuşsa, işletme iki nakit akış tablosu ve iki özkaynaklar değişim tablosu ve bunlara ilişkin dipnotları sunar (TMS 1, pr. 38A).

2.4.2.10. İhtiyatlılık

İhtiyatlılık kavramına, 2005 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından TMS/TFRS setinde yer verilmiştir; ancak tanım, 2010 yılında yapılan değişiklik ile metinden

çıkarılmıştır⁴³⁴. Bu sebeple ihtiyatlılık, MSUGT’de ve BOBİ FRS’de⁴³⁵ kavram olarak açıkça yer almasına rağmen TMS/TFRS’lerde yer almamaktaydı. Bununla birlikte 07 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulaması zorunlu yeni kavramsal çerçevede ihtiyatlılık yeniden düzenlenmiştir. Her ne kadar yeni kavramsal çerçeve yürürlüğe girmese dahi, KGK, YKÇ’nin yayınından itibaren yapacağı düzenlemelerde YKÇ’yi dikkate almakla yükümlüdür. Dolayısıyla ihtiyatlılık, TMS/TFRS’ye tabi olanlar açısından geçerli bir ilke olarak sayılmalıdır. Kanaatimizce bu düzenleme yapılmasaydı dahi ihtiyatlılık, TMS/TFRS’ye tabi olanlar açısından geçerli bir ilke olacaktı. Zira TTK m. 78’de değerlemenin ihtiyatla yapılması gerektiği düzenlenerek ihtiyatlılık ilkesinin geçerli olduğu ortaya konulmuştur. Ayrıca madde gerekçesinde karşılık ve yedek akçe ayırmanın ihtiyatlılık ilkesinin birer görünüm şekli olduğu yer almıştır. Kaynağını ihtiyatlılıktan alan karşılık kavramı⁴³⁶, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar⁴³⁷”da düzenlenmiştir. Bu bağlamda, YKÇ’de yer almasaydı dahi, ihtiyatlılık ilkesinin TMS/TFRS’ye tabi olanlar için geçerli olduğu söylenebilecektir⁴³⁸.

İhtiyat kelime anlamı olarak herhangi bir konuda ileriye düşünerek ölçülü davranma, sakınmadır⁴³⁹. İhtiyatlılık kavramından temkinli davranma, isabetli ve tarafsız tahminlerde bulunma ile muhakeme etme anlaşılmalıdır⁴⁴⁰. Muhasebede ihtiyatlılık, muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önünde tutulması gereğini ifade eder⁴⁴¹. TMS/TFRS’de ihtiyatlılık, finansal tablo hazırlayıcısına belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranma sorumluluğu yüklemektedir⁴⁴². Buna göre finansal tablo hazırlayıcıları karşılaştıkları muhasebe olaylarını

⁴³⁴ Aktürk ve Acar, 2012: 23, 24.

⁴³⁵ BOBİ FRS, pr. 1.17 uyarınca ihtiyatlılık, belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesini ifade eder. Bununla birlikte, ihtiyatlı bir tutum içinde olmak kasıtlı olarak varlıkların veya gelirlerin olduğundan daha düşük, yükümlülüklerin veya giderlerin de olduğundan daha fazla belirlenmesine izin vermez.

⁴³⁶ Gerşil ve Sönmez, 2007: 122; Özkan, 2011: 190; Ertuğrul, 2014: 219; Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Bkz. Gökçen vd., 2006: 327; Karşılık kavramının incelenmesi için bkz. aşa. 3.2.2.2.2.8.2.1. Karşılık Kavramı.

⁴³⁷“TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/02/2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴³⁸ Aynı yönde bkz. Aktürk ve Acar, 2012: 21.

⁴³⁹TDK,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5abcbf20570887.47077780, (ET. 29.03.2018).

⁴⁴⁰ Küçüksavaş, 2016: 21; Koç Yalkın, 2012: 30.

⁴⁴¹ Sevilengül, 2016: 23; Karabınar, 2015: 110; Atabey vd., 2015: 27; Zeytinoğlu ve Polat, 2018: 754; Lazol, 2017: 11.

⁴⁴² Benzer bir tanım MSUGT’de de verilmektedir. MSUGT m. 10 uyarınca ihtiyatlılık, muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önünde tutulması gereği olarak ifade eder.

yorumlarken temkinli davranmak zorundadırlar; ancak hangi davranışlar temkinli davranış sayılacaktır? Bu konuda şirketin, ortakların veya yatırımcıların menfaatine göre mi hareket edilecektir? Kanaatimizce öncelikle TMS/TFRS’de veya TTK’da yer alan ihtiyatlı davranmaya ilişkin düzenlemelerin gereklerini yerine getirmek temkinli davranıldığını gösterecektir. Finansal tablo hazırlayıcıları finansal tablolar düzenlenirken birçok belirsiz durumla karşılaşmaktadır. Bu gibi durumlarda TMS/TFRS’de ihtiyatlı davranılarak izin verilen hallerde karşılık ayrılarak, gider olarak gösterilmesi istenmiştir. Örneğin şirkete karşı açılmış davalar, garanti sorumluluğuna yönelik talepler, ileride ödenecek kıdem tazminatları, tutarı belirlenemeyen giderler gibi. TMS/TFRS’de yer alan şartlara uyarak, söz konusu riskler için karşılık ayırma temkinli davranıldığını gösterecektir. Şayet şartlara uyulmazsa ihtiyatlılık ilkesine aykırı olacaktır. Bununla birlikte sermaye şirketlerinin kanuni yedek ayırma zorunluluğu da bu kavram sebebiyle ortaya çıkmıştır⁴⁴³. Ayrıca varlık ve yükümlülüklerin ölçümü esnasında temkinli davranmak da ihtiyatlılık ilkesinin gereklerinden biridir⁴⁴⁴. Bu husus TTK m. 78’de düzenlenmiştir. Buna göre özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınmalı; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılmalıdır. Finansal tablo hazırlayıcısı risk ve zararlar ile kazançların finansal tablolara aktarılması konusunda farklı bir kıstas uygulayacaktır. Kazançların finansal tablolara aktarılması için gerçekleşmiş olması şartı aranmaktadır. Kanaatimizce kazançlara karşı daha temkinli davranılmasının sebebi, olmayan bir şeyin dağıtılmasının telafisinin daha zor olmasıdır. Zira gider olarak gösterilen bir şey, işletmenin karından düşülecek ve daha az kar dağıtılacak, dağıtılmayan kısım ise yine şirketin kasasında kalacaktır. Daha önce karşılık ayrılan gider, ileride gerçekleşmezse, ilgili tutar şirketin kasasında olacaktır. Buna karşın gerçekleşmemiş gelirler dikkate alındığında durum daha farklıdır. Şirket daha karlı gösterildiği durumda, ileride gelir şirkete girmezse, daha önce ortaklara veya yatırımcılara dağıtılan ve gerçekte olmayan bir paranın dağıtımı olacaktır. Yeni dönemde şirket nakit sıkıntısı çekecektir. Eski karlılık oranlarına güvenerek yatırım yapanlar kandırılmış olacaktır.

İşletmelerin ihtiyatlı davranması gerekmele birlikte, bunun sınırını finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu oluşturacaktır. Bu sebeple, finansal tablolarda doğru olmayan bir bilginin yer almaması gerekir. Bu çekince ile TMS/TFRS’de düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre TMS/TFRS’de ihtiyatlı davranmanın ilk koşulu, varlıkların ve gelirin olduğundan

⁴⁴³ Tanış, 2016: 7.

⁴⁴⁴ Zeytinoğlu ve Polat, 2018: 754.

yüksek ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesidir. TMS/TFRS'lerde her konu düzenlenmediği veya bazı konularda finansal tablo hazırlayıcısına tahminde bulunma imkanı verildiği için varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmesi mümkün olabilir. Burada ihtiyatlılık ile gerçek olmadığı halde, varlık ve gelirlerin yüksek veya yükümlülük ve giderlerin düşük gösterilerek şirketin finansal durumu açısından piyasada iyi bir görüntü çizilmesi önlenmek istenmiştir. Zira bu yolla, şirketin karlı durumda olduğu düşündürülerek şirkete yatırım yapılması veya kredi verilmesi sağlanabilir. Amerika'da yaşanan Enron skandalında da, ölçüm esası olarak gerçeğe uygun değer kullanılmış ve şirket yöneticileri gelecek yıllar için yapılmış sözleşmeleri dahi ilgili yılın gelirleri arasında göstererek, şirketin kar elde ettiğini açıklamışlardır. Buna güvenerek birçok kişi yatırım yapmış; ancak bu sözleşmelerden gelir elde edilememiştir. Bu şirkette, gider ve zararlar paravan işletmeler kullanılarak saklanmış ve şirket iflasını açıklamıştır⁴⁴⁵. Aynı şekilde, ihtiyatlı davranmak varlıkların ve gelirlerin olduğundan düşük, yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesine izin vermez. Bu tür yanlışlıklar, gelecek dönemlerde gelir veya giderlerin olduğundan yüksek veya düşük gösterilmesine yol açabilir (YKÇ, pr. 2.16).

MSUGT m. 10'da ihtiyatlılık kavramının sonucu olarak işletmelerin, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayıracakları, muhtemel gelir ve karlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapılmayacağı yer almaktadır. Bu hüküm doktrinde yöneticinin riskli davranışlarının olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla muhasebecinin temkinli davranması gerektiği⁴⁴⁶, bir gelirin ancak gerçekleşikten sonra işletmenin gelirleri arasına katılacağı; buna karşın gider ve zararın kesinleşmeye de ortaya çıktıklarında işletmenin sonuç hesaplarında gider ve zararların arasına yazılacağı şeklinde yorumlanmaktaydı. Örneğin stoktaki ticari malın değeri artarsa; bu artış satıştan önce gelirlere katılmaz. Satışta ortaya çıkacağı öngörülen zarar, satışın gerçekleşmesi beklenmeden, giderler arasına katılır⁴⁴⁷. Bir başka deyişle ihtiyatlılık, muhasebecinin kayıp gibi kötü haberlere nazaran kazanç gibi iyi haberleri onaylamak için daha yüksek bir doğrulama derecesine ihtiyaç duyması eğilimi şeklinde ifade edilmekteydi⁴⁴⁸. Bu yoruma bağlı olarak muhasebede genellikle, varlıkların tarihi maliyet ile veya tarihi maliyetinden daha düşük bir değerle değerlendirilmesi yapılır⁴⁴⁹. Kanaatimizce ihtiyatlılık kavramının kötüye kullanılarak şirket

⁴⁴⁵ İnceleme için bkz. yuk. 1.2.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri; Enron skandalı örnek gösterilerek, ihtiyatlılığın, piyasa ile birlikte toplum refahı için önemli bir kavram olduğu hususunda bkz. Aktürk, 2008: 11.

⁴⁴⁶ Küçüksavaş, 2016: 21; Tamış, 2016: 7; Ataman, 2003: 6.

⁴⁴⁷ Sevilengül, 2016: 23; Atabey vd., 2015: 27.

⁴⁴⁸ Basu, 1997: 7.

⁴⁴⁹ Penman ve Zhang, 1999:4.

karının olduğundan düşük gösterilmesinden korkulması sebebiyle TMS/IFRS'de ayrıca bir düzenlemeye yer verilmiştir. YKÇ, pr. 2.17 uyarınca ihtiyatlı davranmanın, asimetrik olma ihtiyacını, örneğin yükümlülük ve giderlerden ziyade varlıkların ve gelirin finansal tablolara alınmasını destekleyecek daha ikna edici kanıtlara yönelik sistematik bir ihtiyacın olduğunu ifade etmez. Zira bu tür bir asimetri, faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerinden biri değildir. Kanaatimizce bu yaklaşımın sebebi şirketin gerçek durumunun ortaya konularak, finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmadan, doğru karar almasını sağlamaktır. Her seferinde varlık ve giderlere ilişkin daha ikna edici kanıtların aranması, finansal tablolarda şirketin daha az karlı görünmesine sebep olacaktır. Bu yüzden de ortaklara uzun süre kar ödemesi yapılamayacaktır. Benzer şekilde, varlıklara ilişkin ölçümün her zaman tarihi maliyetle yapılması, işletmenin gerçek değerini ortaya koymayabilir. Dolayısıyla bu davranış, ihtiyatlılığın kötüye kullanıldığını gösterir.

Şayet ihtiyatlılık ilkesi gereği nasıl davranılması gerektiği ilgili mevzuatta yer almıyorsa, temkinli davranıldığına ne şekilde karar verilecektir? Kanaatimizce şirkete ilişkin iyi ya da kötü haberlerin yorumlanarak finansal tablolara aktarılmasında finansal tablo hazırlayıcısı hiç kimsenin menfaatini gözetmemelidir. Bir yargıda bulunurken, şirketin, ortakların, yatırımcının, yöneticinin veya şirket alacaklılarının menfaatine göre hareket edilmiş olması finansal tabloların hazırlanmasında haklı bir gerekçe olmayacaktır. Finansal tablolar hazırlanırken ihtiyatlı davranılmasının amacı ve sınırını finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu ilkesi oluşturmalıdır. Şirketin sürdürülebilirliği ve ticari başarısı hakkındaki bilgiye ulaşmada muhasebe önemli bir rol üstlenmektedir⁴⁵⁰.

2.4.3. TTK'da Yer Alan İlkeler

2.4.3.1. Genel Olarak

TTK m. 69 uyarınca yılsonu finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı ve düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Hükümde şirketlerin finansal tabloların ne şekilde ve hangi ilkelere uyularak düzenleneceği ve finansal tabloların özelliklerine genel olarak yer verilmiştir. Ayrıntılı düzenlemeler için TMS'ye atıf yapılmıştır. Bunun sebebi, uluslararası finansal raporlama standartlarının, IASC/IFRS'nin belirleyeceği kurallar ve bunlara dayalı olarak hazırlanan TMS/IFRS ile dinamik bir nitelik taşımasıdır⁴⁵¹. Zira finansal tablolar hazırlanırken değişen ve gelişen iş koşulları sebebiyle uygulanacak kuralların değiştirilmesi

⁴⁵⁰ Dinç ve Abdioğlu, 2009: 166.

⁴⁵¹ Bkz. TTK m. 69'un gerekçesi.

gerekir. Oysa bu değişikliklere TTK'da yer verilemez; çünkü, sürekli olarak kanun değişikliği kanunların genelliği ilkesiyle bağdaşmaz. Bununla birlikte, hukukumuzda finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin düzenlemeler vergiye esas karın belirlenebilmesi amacıyla yapılmıştır. Bu sebeple, finansal tabloların hazırlanmasında vergi hukuku kuralları uygulanmıştır. TTK bu bakış açısını deęiştirerek⁴⁵², genel gerekçesi beşinci paragrafında, uluslararası piyasaların bir parçası olmak hedefini ortaya koymuştur. Hedefe ulaşmak için, finansal tabloların uluslararası standartlara göre düzenlenmesi gerekliliğine yer verilmiştir. Zira bu sayede finansal tabloların güvenilirliği artacak ve ülkemize yatırım yapılması sağlanacaktır. Bu sebeple de TTK m. 69'da finansal tabloların hazırlanmasında TMS'ye atıf yapılmıştır. Ayrıca finansal tabloların açık ve anlaşılır olması da TMS/TFRS'de düzenlenen kurallara uyulması ile sağlanacaktır. TTK m. 69'da finansal tabloların çıkarılma süresi ile ilgili kesin bir zaman aralığı belirlenmemiştir. Bu husus TMS/TFRS'de raporlama sıklığı ilkesi⁴⁵³ altında düzenlenmiştir.

2.4.3.2. Tamlık İlkesi ve Mahsup Yasağı

TTK m. 72'de finansal tabloların aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla içermesi gereken asgari bilgiler düzenlenmiştir. Bu husus, tamlık ilkesi olarak adlandırılmıştır. Buna göre finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesaplarını göstermesi zorunludur. Bu bilgilerin yer aldığı tablo, bilançodur. TTK'da bu unsurlar sayılmakla birlikte, hüküm TMS/TFRS ile birlikte değerlendirilmelidir; çünkü, hükümde standartlar saklı tutulmuştur. Dolayısıyla hükmü ticari işletmenin TMS/TFRS'de *muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan* tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, dönem ayırıcı hesaplarını göstermesi zorunludur şeklinde anlamak gerekir. Bununla birlikte finansal tabloların gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Bu bilgiler de, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun unsurlarıdır. TTK m. 72'de varlık, yükümlülük, gelir ve giderlere ilişkin genel bir düzenleme yapılmakla birlikte, nelerin finansal tablolarda yer alacağı TMS/TFRS'de ayrıntısıyla düzenlenmiştir. Tamlık ilkesi, TMS/TFRS'de gerçeğe uygun sunumun gerekleri arasında ayrıca düzenlenmiştir⁴⁵⁴. Dolayısıyla şayet bu ilkeye uyulmazsa finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu sağlanamayacak ve denetçiden olumlu rapor alınamayacaktır.

⁴⁵² TTK m. 69'un gerekçesinde finansal tabloların hazırlanmasında standartlara gönderme yapılarak vergi menfaatini gözetmeye ve korumaya yönelik vergi ilkelerini kesin olarak kapsam dışında bırakıldığına yer verilmiştir.

⁴⁵³ İnceleme için bkz. yuk. 2.4.2.3. Raporlama Sıklığı.

⁴⁵⁴ İlkeye ilişkin ayrıntılı açıklama için bkz. aşa. 2.5.2.2. Gerçeğe Uygun Sunum.

TTK m. 72/son uyarınca aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez. Bu husus, TMS/TFRS'de netleştirme/mahsup etme ilkesi olarak düzenlenmiştir⁴⁵⁵.

2.4.3.3. Karşılık Ayrılması

TTK m. 75 uyarınca, gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır. Hükümde ileride doğabilecek giderler için ihtiyatlı davranılarak öncesinde karşılık ayrılması düzenlenmiştir. Karşılık olarak ayrılan tutar, gelir tablosunda gider olarak gösterilecek ve karın hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Hükümün ayrıntısı TMS/TFRS'de düzenlenmiştir⁴⁵⁶.

2.4.3.4. Dönem Ayırıcı Hesaplar

TTK m. 76'da dönem ayırıcı hesaplar konusu ve geçici hesapların genel olarak tanımı düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilâtlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

Dönem ayırıcı hesaplar dönemsellik ilkesinin de bir gereğidir. Yevmiye kaydında aşağıdaki şekilde gösterilir. Örneğin, işletme 01.09.2015 tarihinde Z Bankasında 100.000 TL tutarında vadeli hesap açtırmıştır. Vade 6 ay olup, faiz oranı %12'dir.

İlk kayıt, 01.09.2015 tarihinde yapılacaktır. İşletmeden çıkışlar alacak kısmına, girişler ise borç kısmına yazılır. İşletmenin 100 Kasa Hesabından 100.000 TL çıkıp, bankaya yatırılmıştır.

Tablo 2.1: Dönem Ayırıcı Hesaba İlişkin Yevmiye Kaydı

.....01.09.2015.....	-Borç-	-Alacak-
102 BANKALAR HESABI	100.000 TL	
		100.000 TL
100 KASA HESABI		

İkinci kayıt, 31.12.2015 tarihinde yapılmak zorundadır. Zira her yılın sonunda hesap dönemi kapatılır; ancak para bankaya 6 aylık vade ile yatırılmıştır. Yani 2016 yılında 2 ayı

⁴⁵⁵ İnceleme için bkz. yuk. 2.4.2.8. Netleştirme/Mahsup Etme İlkesi.

⁴⁵⁶ Karşılık kavramı aşağıda ayrıntısıyla düzenlendiği için burada sadece TTK düzenlemesine yer verilmiştir. İnceleme için bkz. aşağı. 3.2.2.2.2.8.2. Kısa Vadeli Karşılıklar.

daha vardır. Bu aşamaya kadar -4 ay içinde- 4.000 TL’lik faiz işlemiştir. Tahakkuk etmiştir; tahsili ise vadesi dolunca yapılacaktır. Dönem sonunda bu 4 aylık faiz gelirinin yazılması gerekir. Bilançonun eşitliği ilkesi gereği 4.000 TL, 181 Gelir Tahakkukları Hesabına yazılıp, vade dolunca silinmelidir. Bu hesap, tahakkuk edip henüz tahsil edilemeyen gelirler için bir dönem ayırıcı hesaptır. Aşağıdaki şekilde gösterilir:

Tablo 2.2: Faize İlişkin Yevmiye Kaydı

.....31.12.2015.....	-Borç-	-Alacak-
GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	4.000 TL	
642 FAİZ GELİRİ		4.000 TL

2.4.3.5. Sorumluluk İlişkileri

TTK m. 77, şeffaflık ilkesinin gereği olarak pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir. Bu sayede, tüm sorumlulukların kayıt altına alınması ve kayıt dışı sorumluluk bırakmayarak şirketin yüz yüze kalabileceği tüm tehlikelerden haberdar olunması sağlanmaktadır. Hüküm uyarınca “Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.” denmektedir. Kural olarak işletmenin katlandığı yükümlülükler, bilançonun pasifi olarak adlandırılan sağ tarafında gösterilir. Bununla birlikte işletmenin her türlü sorumluluğu bilançoda muhasebeleştirilemez. Zira TMS/TFRS’de ancak yükümlülük sayılma şartlarını taşıyan unsurların bilançoya aktarılmasına izin verilmiştir⁴⁵⁷. Bu şartları taşımayanlar, pasifte gösterilemeyecektir. TTK’da bilançonun altında veya ekinde gösterileceği yer almışsa da, kanaatimizce bundan kasıt finansal tablolara dahil “dipnotlar” ve yönetim kurulu üyelerinin yıllık faaliyet raporu⁴⁵⁸ olmalıdır.

⁴⁵⁷ Ayrıntılı inceleme için bkz. aşa. 3.2.2.2.1. Yükümlülük Kavramı.

⁴⁵⁸ İnceleme için bkz. aşa. 4.2.3. Faaliyet Raporu Düzenleme Yükümü.

2.5. Finansal Tablolara Aktarılabilecek Bilginin Nitelikleri

2.5.1. Genel Olarak

Finansal bilgi, şirket muhasebesi ve dış raporlama sistemi ile üretilen, şirketin finansal durumunu ortaya koyan verilerdir⁴⁵⁹. Bir bilginin kullanılması, o bilginin mutlak suretle faydalı olduğu anlamına gelmemektedir. Bilginin faydalı sayılabilmesi için sahip olması gereken seçme ve değerlendirme kriterlerini, muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri sağlamaktadır⁴⁶⁰.

Finansal tablolara aktarılabilecek bilginin faydalı olması gerekir. Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan bilgilere (finansal bilgilere) dayanarak işletme hakkında kararlar alırken en çok fayda sağlayabilecek bilgi türlerini tanımlar (YKÇ, pr. 2.1). Bir bilginin faydalı olup olmadığı belirlenirken kıstas, finansal tablo kullanıcılarının şirketle ilgili alacakları kararlarda etkililiğidir. Örneğin potansiyel yatırımcılar, şirketin karlı olup olmamasına göre şirkete yatırım yapacaklardır. Dolayısıyla şirketin kar/zarar durumunu etkileyebilecek her türlü bilginin finansal tablolara aktarılması gerekmektedir. Buna göre, faydalı finansal bilgiler finansal tablolara aktarılabilmekle birlikte, bundan her türlü faydalı finansal bilginin finansal tablolarda raporlanacağı anlaşılmamalıdır. Zira TMS/TFRS'de varlık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilme kriterleri bulunmaktadır. Bilginin aynı zamanda, bu kriterleri de sağlaması gerekmektedir⁴⁶¹.

Bu amaçla, YKÇ'de finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olma ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunma kriterleri yer almıştır (YKÇ, pr. 2.4). Finansal bilginin faydası; söz konusu bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda arttırılmış olur.

2.5.2. Temel Niteliksel Özellikler

YKÇ, pr. 5 uyarınca finansal bilginin temel niteliksel özellikleri, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunumdur.

2.5.2.1. İhtiyaca Uygunluk

Finansal tablolara aktarılabilecek finansal bilginin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun olması gerekir. YKÇ, pr. 2.6 uyarınca ihtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar

⁴⁵⁹ Bushman ve Smith, 2001: 238.

⁴⁶⁰ Durak vd., 2011: 266.

⁴⁶¹ Varlık için bkz. aşağıda 3.2.2.1.1. Varlık Kavramı. Yükümlülük için bkz. aşağıda 3.2.2.2.1. Yükümlülük Kavramı.

tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir. Buna göre bir finansal bilginin mevcut veya potansiyel yatırımcılar, ortaklar, şirket yöneticileri, kreditorler, devlet gibi finansal tablo kullanıcılarının kararlarına etki edebilmesi gerekir. Finansal tabloların unsurları olan varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler hakkındaki bilgiler finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygundur (YKÇ, pr. 5.12). Zira finansal tablo kullanıcıları buradaki bilgilere göre karar alacaklardır. Örneğin bankalar için, bir şirketin ne kadar kısa veya uzun vadeli borcu olduğu, varlığının bulunduğu ve özkaynağının miktarı önemlidir. Bu bilgilere göre banka tarafından şirketin ileride borcunu ödeme potansiyelinin olup olmadığı değerlendirilecek ve kredi vermeye karar verilecektir.

Finansal bilgi, tahmin değeri, doğrulama değeri veya her ikisini birden taşıyorsa, verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir. (YKÇ, pr. 2.7). Bu bilgi, kullanıcıların gelecekteki sonuçları tahmin etmek için yararlandığı süreçlerde girdi olarak kullanılabilirse tahmin değerine sahiptir. Finansal bilginin tahmin değerine sahip olması için bir tahmin veya öngörü olması gerekmez (YKÇ, pr. 2.8). Örneğin cari yılda net karının yüksek olduğunu gören bir yatırımcı, şirketin pay senetlerini satın alabilecektir. Zira gelecekteki finansal durumunun daha iyiye gidebileceğini tahmin edecektir. Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) doğrulama değerine sahiptir (YKÇ, pr. 2.9). Finansal bilgi ancak işletmenin piyasa değeri ile ilişkilendirildiğinde ve yatırımcıların kararlarında değişikliğe neden olduğunda ihtiyaca uygun bilgi olarak nitelendirilir⁴⁶².

2.5.2.2. Gerçeğe Uygun Sunum

TMS/TFRS'lerde amaç, finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde hazırlanarak finansal tablo kullanıcılarının doğru karar alabilmesini sağlamaktır. Bu sebeple finansal bilginin, kullanıcılara faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir (YKÇ, pr. 2.12). Birçok durumda, ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçimi aynıdır. Aynı olmadığı durumda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez (YKÇ, pr. 2.12). Bu düzenlemede muhasebenin temel kavramları arasında yer alan özün önceliği ilkesine yer verilmiştir⁴⁶³. Buna göre, finansal raporlama yapılırken önemli olan o işlemin hukuki biçimi veya taraflarca nasıl nitelendirildiği değildir. Bilginin içeriği dikkate alınarak finansal tablolara aktarılıp

⁴⁶² Sultanoğlu, 2016: 372.

⁴⁶³ Sevilengül, 2016: 23; Bayazıtlı vd., 2016: 80; Koç Yalkın, 2012: 32; Acar ve Tetik, 2016: 14; Tanış, 2016: 9; Poroy Arsoy, 2014: 58.

aktarılmayacağına ve şayet aktarılacaksa hangi kalemde muhasebeleştirileceğine karar verilecektir.

Gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır (YKÇ, pr. 2.13).

Muhasebede ortaya çıkan tüm bilgiler kullanıcıları yanıltmayacak şekilde tam olarak açıklanmalıdır. Tam bir sunum; bir kullanıcının sunulan olayı anlaması için gerekli tanımlamalar ve açıklamalar dahil olmak üzere gereken tüm bilgileri içerir. Örneğin bir varlık grubuna ilişkin tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal ifadesini ve rakamsal ifadenin neyi temsil ettiğini içerir (YKÇ, pr. 2.14). Tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer ölçüm esaslarından hangisinin kullanıldığının gösterilmesi gibi. Doktrinde bir görüş finansal tabloların “bilgili okuyucular” için önemli bütün hususları içermesi halinde tam bir sunumun sağlanacağını ileri sürmektedir⁴⁶⁴. Bilgili okuyucu, muhasebe terminolojisini anlayan ve bu raporlara dayanarak işletmeyle ilgili karar verebilen kimselerdir. Diğer görüş raporlar üzerinde inceleme yapacak olanlara gerekli tüm bilgilerin açıklanması gerektiği yönündedir⁴⁶⁵. Kanaatimizce bir sunumun tamlığı açısından esas kriter, sunumun TMS/TFRS’ye uygun şekilde gerçekleştirilmesidir. Aksi takdirde, finansal tablo kullanıcılarının bilgisine göre finansal tabloların tam bir sunumu sağlayıp sağlamadığı sorunu ortaya çıkacaktır. Bununla birlikte, TMS/TFRS’de düzenleme bulunmayan bir işlem, işletmenin varlık, yükümlülük, gelir ve gider durumlarını etkiliyorsa bunlara ilişkin bilgilerin de en azından dipnotlarda açıklanması gerekir.

Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde tarafsızlığın olmadığı sunumdur. Tarafsız sunumda finansal bilgi; söz konusu bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla taraflı, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış olarak gösterilmemiş ya da başka bir şekilde manipüle edilmemiştir. (YKÇ, pr. 2.15). Finansal tabloları hazırlamakla yükümlü kişiler tacirler olmakla birlikte, bu işle ilgili hazırlama sorumluluğu şirketin yöneticilerine aittir. Şayet farklı bir yönetici seçilmemişse, işletmenin sahibi aynı zamanda yöneticilik görevini de üstlenmektedir. Dolayısıyla finansal tablolar hazırlanırken menfaat çatışması olabilir ve yönetici, işletme sahibinin/ortağının menfaatini düşünerek hareket edebilir. Bu amaçla finansal tablolarda belirli bilgilerle oynanabilir ve finansal tablo kullanıcıları kandırılabilir. Bu

⁴⁶⁴ Koç Yalkın, 2012: 31.

⁴⁶⁵ Sevilengül, 2016: 22; Acar ve Tetik, 2016: 13; Poroy Arsoy, 2014: 57.

da finansal tabloların uluslararası güvenilirliği kaybetmesine sebep olabilir. Bu çekinceyle, gerçeğe uygun sunumun unsurlarından biri olarak tarafsızlık düzenlenmiştir. Tarafsızlık da kıstas, işletmelerdeki değişiklikler, bunların ölçümü ve finansal tablolara aktarımında objektif yetkili bir uzmanla aynı şekilde davranılmasıdır⁴⁶⁶. Tarafsızlığın sağlanabilmesi için bir işletmenin varlıkları ile yükümlülük ve özkaynaklarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin gelir ve giderler üzerindeki etkilerinin ölçülmesi objektif belgelere dayandırılmalıdır⁴⁶⁷. Örneğin bir mal alışında ambar memurunun ifadesi yerine, satıcının faturasına dayanılarak muhasebeleştirilme yapılmalıdır. Ticari defterlerden yevmiye defterine kayıt yapılırken işlemin dayanağı olan belgede açıkça belirtilmektedir⁴⁶⁸. Bununla birlikte tarafsızlık, bir yandan bilgi hazırlayıcısının önceden belirlenmiş bir sonuca ulaşabilmek amacı ile önyargılı davranmadığı; diğer taraftan bilginin, kullanıcısının kararını belirli bir yönde aşırı derecede etkileyecek bir şekilde sunulmadığı anlamına gelmektedir⁴⁶⁹.

Bilginin gerçeğe uygun sunumu her açıdan doğru olduğu anlamına gelmez. Hatasız sunum, ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Bu bağlamda hatasız sunum, her açıdan kusursuz doğruluk anlamına gelmez. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru veya yanlış olup olmadığı belirlenemez. Buna karşın söz konusu tutarın bir tahmin olduğunun açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahmin sürecinin yapısının ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun bir sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir. (YKÇ, pr. 2.18).

2.5.3. Destekleyici Niteliksel Özellikler

Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, hem ihtiyaca uygun olan hem de gerçeğe uygun olarak sunulması amaçlanan bilginin faydasını arttıran niteliksel özelliklerdir. Ayrıca destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda kullanılacak iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesine yardımcı olabilir (YKÇ, pr. 23).

⁴⁶⁶ Koç Yalkın, 2012: 29.

⁴⁶⁷ Koç Yalkın, 2012: 29; Sevilengül, 2016: 21; Acar ve Tetik, 2016: 13; Poroy Arsoy, 2014: 57.

⁴⁶⁸ İnceleme için bkz. aşağıda 2.6.4. Yevmiye Defterine Kayıt.

⁴⁶⁹ Durak vd., 2011: 269.

2.5.3.1. Karşılaştırılabilirlik

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak karşılaştırılabilirlik, tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir. (YKÇ, pr. 2.25). Karşılaştırılabilirlik, olaylar arasındaki karşılaştırmadan ziyade şekil yönünden aynı ölçü ve usullerin tatbikini gerektirir⁴⁷⁰. Örneğin bilanço varlık ve yükümlülükler olarak iki tarafa ayrılmaktadır. Bu başlıklar altında bulunması gerekenler standartta belirlenmiştir. Bilançonun karşılaştırılabilir olması için belirli bir biçimde oluşturulması gerekmektedir⁴⁷¹. Bilgilerin karşılaştırılabilirliği, finansal tablolarda sunulan her kalemin aynı zamanda bir önceki dönemdeki tutarının da sunulmasını gerektirir⁴⁷². Doktrinde finansal bilginin karşılaştırılabilir karakterde olması için bağdaşık iktisadi işlemlerin var olması gerektiği ileri sürülmektedir. Bağdaşık iktisadi işlemlerin varlığından kasıt, finansal ögenin başka bir finansal ögeye bağlı olma durumudur⁴⁷³. Dolayısıyla her finansal bilgi kendisiyle ilgili olan hesabın içine kaydedilmelidir.

2.5.3.2. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun olarak sunduğu konusunda temin edilmesine yardımcı olur (YKÇ, pr. 30). Doğrulanabilirlik, bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Finansal tablolar denetçiler tarafından denetlenirken, bilgilerin doğrulanabilir olup olmadığı da incelenecektir. Şayet denetçiler bilgilerin gerçek dayanaklarını bulamazlarsa, finansl tablolar hakkında olumlu rapor vermeyeceklerdir⁴⁷⁴.

Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakdin sayılması gibi bir tutarın ya da başka bir sunumun doğrudan yapılan bir gözlemle doğrulanması anlamına gelir (YKÇ, pr. 31). Kanaatimizce bilgilerin doğrulanabilirliği, bunları kanıtlayan gerçek delillerin olması ile sağlanabilir. Bunlara fatura, sevk irsaliyesi, fiziki veya elektronik ortamda yapılan sözleşmeler, ticari mektuplar örnek verilebilir. Bu amaçla TTK'da tacirler

⁴⁷⁰ Ala vd., 2016: 147.

⁴⁷¹ Akdoğan ve Tenker, 1985: 32.

⁴⁷² Ala vd., 2016: 149; Karşılaştırılabilirlik, bilgi kullanıcılarının işletmenin sonuçlarını yıllar itibariyle ya da diğer işletmelerin sonuçları ile karşılaştırabilmelerini sağlamak üzere işlemlerin ve olayların tutarlı bir şekilde ölçülmesini ve raporlanmasını gerektirir. Bkz. Durak vd., 2011: 269.

⁴⁷³ Bu kavram esasında normatif surette genellenebilir, kaydedilmiş tüm finansal olayların tekrardan izlenmek üzere prosedürlerindeki denklik anlayışıdır. Bkz. Ala vd., 2016: 149.

⁴⁷⁴ İnceleme için bkz. aşa. 4.3. Denetim Açısından.

işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü tutulmuştur (TTK m. 64/2). Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan girdilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak çıktıların yeniden hesaplanması anlamına gelir. Stoğun defter değerinin, girdiler (miktar ve maliyetler) kontrol edilerek doğrulanması ve dönem sonu stoğunun aynı maliyet akışı varsayımı kullanılarak (örneğin, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak) yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya bir örnektir (YKÇ, pr. 31).

2.5.3.3. Zamanında Sunum

Zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir (YKÇ, pr. 33). Zira genellikle bilgiler eskidikçe faydası da azalır⁴⁷⁵. Zamanında sunum açısından, TMS/TFRS’de düzenlenen hükümlere uyulması yeterli olacaktır. Örneğin bir işletmenin en az yılda bir kez finansal tablolar setini sunması gerekir.

2.5.3.4. Anlaşılabilirlik

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılabilir kılar (YKÇ, pr. 34). Anlaşılabilirlik kullanıcıya özgü bir özellik olarak sunulacak finansal bilginin karmaşıklık derecesinin belirlenmesinde önem taşımaktadır⁴⁷⁶. Anlaşılabilirlikten kasıt, finansal tabloları okuyan herkesin tüm bilgileri anlaması değildir. Burada önemli olan TMS/TFRS’ye bağlı kalınarak finansal bilgilerin muhasebeleştirilmesidir. Bu işlem yapılırken standartlar izin verdiğiince açık olunmalıdır. Anlaşılabilirlik açısından, finansal tablolara dahil olan “dipnot” açıklamaları da önem arz etmektedir. Zira tablolarda yer alan teknik bilgiler, dipnotlar sayesinde aydınlatılmaktadır.

2.6. Muhasebeleştirme Süreci

2.6.1. Genel Olarak

Muhasebe, işletmenin varlık ve kaynakları üzerindeki iktisadi nitelikteki olayları kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır⁴⁷⁷.

⁴⁷⁵ Bayazıtlı vd., 2016: 84.

⁴⁷⁶ Durak vd., 2011: 26

⁴⁷⁷ Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Devlet Planlama Teşkilatı, 1970: 3; Doktrinde de muhasebenin tanımı, muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve analiz etme fonksiyonlarına göre tanımlanmaktadır. Örneğin muhasebe, bir işletmede meydana gelen mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen ticari işlemleri kanıtlayıcı belgelere dayandırarak kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve elde

Muhasebeleştirme sürecinden kasıt, işletmenin her gün gerçekleştirdiği iktisadi sonucu olan işlemlerin kayıt altına alınarak, analiz edilmesidir⁴⁷⁸. Buna göre tacirin, ticari işletmesiyle ilgili işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde öncelikle günlük işlemler yevmiye defterine kaydedilir. Yevmiye defterinde yer alan tüm işlemler, sınıflandırılarak defter-i kebire aktarılır. Ardından ilgili dönemin bütün bilgilerinin “özet” şeklinde görülebileceği finansal tablolar hazırlanır. Kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen bilgiler, bilgi kullanıcılarının yorumlanmasına bırakılır.

Bilanço ve Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu’nun içinde yer aldığı finansal tablolar, işletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği işlemlerin özetini sunar. Bu sebeple, finansal tabloların anlaşılabilmesi açısından muhasebeleştirme sürecinin de bilinmesi gereklidir. Bununla birlikte, denetimin ve pay sahibinin bilgi alma ve inceleme hakkının kapsamı içine ticari defterler girdiği için, ticari defterlerin oluşturulma süreci incelenecektir.

2.6.2. Hesap Kavramı

Finansal bilgilerin fonksiyonlarına ayrılmak suretiyle muhasebe sürecinde kullanılabilmesi için ortaya konan kavrama hesap denir⁴⁷⁹. Buna göre işletmenin varlık ve kaynak kalemlerinde artış veya azalış meydana getiren finansal karakterli olay ve işlemler, her bir varlık ve kaynak kalemi için ayrı bir hesap adı altında kayıt alınarak izlenir⁴⁸⁰. Dolayısıyla finansal işlemlerin çeşitliliğine bağlı olarak muhasebede hesaplar oluşturulur⁴⁸¹. Örneğin, nakit para “Kasa Hesabı”nda izlenir. İşletmeye nakit para giriş çıkışlarında bu hesap kullanılarak kayıt yapılır.

Muhasebe öğretiminde hesap büyük “T” harfi simgesi ile gösterilir⁴⁸². Bu yapının sol tarafına “Borç”, sağ tarafına “Alacak” adı verilir. Bu terimler, hesabın belli bir bölgesini

edilen bilgileri analiz edip yorumlayarak ilgili kişi ve kuruluşlara sunan teknik bir bilim dalıdır. Bkz. Yıldız, 2017: 2.

⁴⁷⁸ VUK m. 178 uyarınca 2. sınıf tacirler tek taraflı kayıt yöntemine göre işletme hesabı defteri tutar. Bunun dışındaki tacirler, çift taraflı kayıt yöntemine göre bilanço esasına göre defter tutarlar. TMS/TFRS’ye tabi olanlar bilanço esasına göre defter tuttuğu için muhasebeleştirme süreci de buna göre incelenecektir. Ayrıca işletme defterinin incelenmesi için bkz. Yıldız, 2017: 108.

⁴⁷⁹ Tanış, 2016: 47; Atabey vd., 2015: 46; Yalvaç, 2016: 38; Aynı nitelikteki parasal işlemlerin toplandığı çizelgelere hesap denir. Bkz. Sevilengül, 2016: 45; Muhasebede aynı nitelikteki mali olayların aynı yerde toplanıp arşivlenmesini sağlayan ve çift taraflı kayıt tekniğine uygun olarak çalışan çizelgeye denir. Bkz. Karabınar, 2015: 39.

⁴⁸⁰ Atabey vd., 2015: 46; Karacan, 2016: 69; Yıldız, 2017: 63.

⁴⁸¹ Karabınar, 2015: 39.

⁴⁸² “T” simgesi ile gösterimin, muhasebe kitaplarında, muhasebe öğretimi sırasında ya da uygulamada hesaplar arasındaki ilişkilerin belirtildiği şemalarda zamandan ve yerden tasarruf etmek amacıyla yapıldığı hususunda bkz. Sevilengül, 2016: 47; Karacan, 2016: 70; Karabınar, 2015: 39; Yıldız, 2017: 63; Lazol, 2017: 16.

göstermek üzere belirlenmiş terimlerdir⁴⁸³. Hukuken borç ve alacak kavramlarını ifade etmez. Borç kelimesi işletmenin borcunu ifade etmediği gibi alacak da işletmenin alacağını göstermez. Bu sebeple, borç ve alacak kelimeleri hesabın sol ve sağ tarafını gösteren birer isim olarak algılanmalıdır⁴⁸⁴. Bu bağlamda, bir hesabın borçlu olması o hesabın borç bölgesine; alacaklı olması, hesabın alacak bölgesine kayıt yapılmasını gerektirir⁴⁸⁵. “T” harfinin şekli aşağıdaki şekildedir⁴⁸⁶:

Borç	HESAP	Alacak

Her hesabın bir adı bulunur⁴⁸⁷. Örneğin nakit paranın bulunduğu hesap “Kasa Hesabı”, bankada mevduat hesabına yatırılan paranın bulunduğu hesap “Bankalar Hesabı” olarak adlandırılır. Her hesabın bir de kodu bulunur. Hesapların kodlanması ile bunlar arasında belirli bir sıralama yapılır. Hesap kodlaması rakamlı kodlama ile yapılır. Bu ondalık, blok ve grup kod sistemi şeklinde üçe ayrılır. Ondalık kod sisteminde, 0’dan 9’a kadar her sayı bir hesap grubuna verilir. Örneğin 1 numaralı hesap grubu, bilançoda “Dönen Varlık” için kullanılır. 10’lu gruplarda hazır değerler, 11’li gruplarda menkul kıymetler izlenir⁴⁸⁸. İşletmede kullanılan hesaplar, muhasebenin temel raporları olan, bilançoyu ya da kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu oluşturmalarına göre bölümlenir. Bilançoda işletmenin sahip olduğu varlıkları izleyenler “varlık hesapları⁴⁸⁹”, varlıkların finanse edildiği kaynakları izleyenler de “kaynak hesapları⁴⁹⁰” olarak isimlendirilir. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Hesapları⁴⁹¹, işletmenin özkaynağında meydana gelen artış ve eksilişleri

⁴⁸³ Tanış, 2016: 47; Lazol, 2017: 15; Sevilengül, 2016: 46; Karacan, 2016: 69; Gökçen, 2015: 15; Karabınar, 2015: 40; Yıldız, 2015: 63.

⁴⁸⁴ Tanış, 2016: 47; Lazol, 2017: 16; Karacan, 2016: 69; Yıldız, 2015: 63.

⁴⁸⁵ Karabınar, 2015: 40; Yıldız, 2017: 65.

⁴⁸⁶ Karacan, 2016: 70; Sevilengül, 2016: 47; Karabınar, 2015: 40; Yıldız, 2017: 64.

⁴⁸⁷ Sevilengül, 2016: 46.

⁴⁸⁸ Yıldız, 2017: 85.

⁴⁸⁹ Varlık hesapları, işletmenin sahip olduğu değerlerin izlendiği hesaplardır. Örneğin, nakit paranın bulunduğu “Kasa Hesabı” veya bankada mevduat hesabına yatırılan paranın bulunduğu “Bankalar Hesabı” gibi. Varlıklarda bir artış olduğunda ilgili hesaba borç, azalış olduğunda ilgili hesaba alacak yazılır (Sevilengül, 2016: 51; Sürmen, 2017: 117; Gökçen, 2015: 15, 16; Yıldız, 2017: 68). Örneğin, işletmeye 10.000 TL nakit ödeme yapıldığında, bu Kasa Hesabının borç/sol tarafına kaydedilir. Varlık hesaplarında ilk kayıt her zaman borca yani hesapta artışın olduğunu gösteren hesabın sol tarafına yapılır. Zira işletmenin varlığı olmadan azalamaz.

⁴⁹⁰ Kaynak hesapları, işletmenin sahip olduğu varlıkların sağlandığı özkaynak ile yabancı kaynakların izlendiği hesaplardır. Kaynaklardaki artışlar ilgili hesaba alacak, azalışlar borç olarak yazılır (Sevilengül, 2016: 51; Sürmen, 2017: 117; Gökçen, 2015: 16; Yıldız, 2017: 69). Örneğin bono ile ödeme yapıldığında, ödenecek senetli borçlar hesabı artacaktır. Bu artış, “Borç Senetleri Hesabı”nın alacak/sağ tarafına kaydedilir. Şayet bono bedeli ödenirse, bu hesapta azalış olacağından bu sefer, hesabın borç/sol tarafına kayıt yapılır.

⁴⁹¹ İşletmede bir gelir doğduğu zaman, özkaynak artar ve ilgili gelir hesabının alacağına yazılır. Bu gelirden bir azalma olursa o zaman da hesap borçlanır. İşletmede bir gider doğduğu zaman, özkaynak azaldığından ilgili

izlemek üzere açılan sonuç hesapları, kendi içinde gelir-gider hesapları şeklinde gruplanır. Bilgi verme amaçlı hesaplar ise “Nazım Hesaplar⁴⁹²” olarak adlandırılır⁴⁹³.

Finansal tabloların gerçekçi ve karşılaştırılabilir olması için, kullanılan hesapların da aynı olması gerekir. Türkiye’de mali kesim dışında kalan tüm işletmelerde, bankacılık⁴⁹⁴ ve sigortacılık⁴⁹⁵ sektörü dışında MSUGT ile yürürlüğe konulan tek düzen hesap planı uygulanmaktaydı⁴⁹⁶. Daha sonra KGK tarafından yayınlanan Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi esas alınmıştır⁴⁹⁷. 2019’dan itibaren, KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı uygulanacaktır⁴⁹⁸.

2.6.3. Kuruluş veya Açılış Bilançosunun Düzenlenmesi

2.6.3.1. Dönem Başı Envanterinin Düzenlenmesi

TTK m. 66/1 uyarınca her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır. Envanter belli bir zamanda, bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri bağlamında “nesi var-nesi yok” anlamına gelen teknik bir terimdir⁴⁹⁹. Buna göre, muhasebe sürecinin ilk aşamasını dönem başı envanterini çıkarmak oluşturur. Envanter çıkarmaktan kasıt, bir işletmenin sahip olduğu tüm varlık ve borçlarının tespit edilmesidir⁵⁰⁰. İşletmenin aktif ve pasifleri, envantere tam ve

gider hesabı borçlanır. Bu giderlerde bir azalma olursa o zaman da hesap alacaklanır. Bütün sonuç hesapları, dönem bitiminde, Kar veya Zarar Hesabına devredilerek kapatılır. Giderler, Kar veya Zarar Hesabının borcunu, gelirler de alacağını oluşturur. Bkz. Sevilengül, 2016: 53; Sürmen, 2017: 117; Gökçen, 2015: 16, 17.

⁴⁹² Nazım Hesaplar, bir işletmenin yükümlülüklerini, hak doğurabilecek işlemlerini, sahibi olmadığı halde elinde tuttuğu kıymetleri ve muhasebe disiplini altında izlemek istediği diğer sayısal bilgileri kaydettiği hesaplardır. Bu hesaplarda bilgi muhasebeleştirilir. Yapıldıkları anda gerçek bir varlık ve kaynağı temsil etmediği için, bu hesap kalanları bilançoda varlıklar ve kaynaklar arasında yer almaz. Bu hesaplardaki bilgilerden bilançonun doğru yorumlanabilmesi için gerekli olanlar “bilanço dip notları”nda gösterilir. Bkz. Sevilengül, 2016: 56.

⁴⁹³ Sevilengül, 2016: 58; Karabınar, 2015: 41; Yıldız, 2017: 66, 67.

⁴⁹⁴ BDDK tarafından yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ için bkz. RG. Mükerrer, S. 26415, T. 26.01.2017.

⁴⁹⁵ Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğ No:1), RG. S. 25686, T. 30.12.2014.

⁴⁹⁶ Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından VUK uyarınca 20.6.1990 tarihinde oluşturulan “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu” tarafından, mali kesim dışında kalan tüm işletmelerde kullanılmak üzere, bir hesap planı hazırlanmıştır. Söz konusu hesap planı Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “1 Sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği” ile yürürlüğe konulmuştur.

⁴⁹⁷ Bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013.

⁴⁹⁸ http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, (ET. 27.01.2019).

⁴⁹⁹ TTK m. 66/1’in gerekçesi.

⁵⁰⁰ Yıldız, 2017: 133.

doğru şekilde gösterilmelidir. Aksi takdirde işletmenin hesapları ve sonuçları doğru çıkmaz⁵⁰¹.

İşe yeni başlayan veya işe öteden beri devam eden işletmeler, ilk olarak sahip oldukları varlık ve yükümlülük ve özkaynakların neler olduğunu tespit ederler. Bu envanter defterine kaydedilir⁵⁰². Örneğin ne kadar nakit paranın, taşınırın, kredi borçlarının olduğunu tespit edilmesi gibi. Yeni kurulmayan işletmelerde dönem başında envanter çıkarmaya gerek yoktur. Zira bir önceki yılın dönem sonu bilançosu çıkarılırken envanter işlemleri yapılmış ve buna göre yılın son günü bilanço düzenlenmiştir. Bu bilançodaki veriler, izleyen yılın dönem başı bilançosunu da oluşturur. Bu sebeple yeniden envanter yapılarak işletme varlık ve yükümlülüklerinin saptanmasına gerek yoktur. Önceki yılın dönem sonu bilançosu, yeni yılın 01 Ocak tarihli dönem başı bilançosu olarak düzenlenir ve envanter defterine kaydedilir⁵⁰³.

2.6.3.2. Dönem Başı Envanterinden Dönem Başı Açılış ve Kuruluş Bilançosunun Düzenlenmesi

Envanter defterine yapılan kayıttan sonra envanter bilgilerine dayanılarak bilanço düzenlenir. Yeni işe başlayan işletmelerde, kuruluş envanteri yani işletme sahip veya ortakların işletmeye koydukları değerler esas alınarak kuruluş bilançosu çıkarılır⁵⁰⁴. Öteden beri işe devam eden işletmelerde, önceki yılın dönem sonu bilançosu aynen izleyen yılın dönem başı bilançosudur⁵⁰⁵.

Örneğin Nadir Aksu, 01.01.2017’de restoran işletmesi açmıştır. Bu işletmeye 50. 000 TL nakit parayı sermaye olarak koymuştur. Bu nakit para, işletmeye konulan sermayedir. Muhasebede, işletmenin kaynakları olarak nitelendirilir. Bilanço, aktif ve pasif taraf olmak üzere ikiye ayrılır. Aktif taraf, o işletmenin varlıklarını; pasif tarafısa bu varlıkların nasıl finanse edildiğini yani kaynaklarını gösterir.

Tablo 2.3: Aksu İşletmesi Açılış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
I. DÖNEN VARLIKLAR	50.000	V. ÖZKAYNAKLAR	50.000
KASA HESABI	50.000	SERMAYE HESABI	50.000

⁵⁰¹ TTK m. 66/1’in gerekçesi.

⁵⁰² Atabey vd., 2015: 89; Gökçen, 2015: 159; Karabınar, 2015: 94.

⁵⁰³ Atabey vd., 2015: 89; Gökçen, 2015: 159; Karabınar, 2015: 94.

⁵⁰⁴ Atabey vd., 2015: 89; Gökçen, 2015: 159; Karabınar, 2015: 94.

⁵⁰⁵ Atabey vd., 2015: 89; Gökçen, 2015: 159; Karabınar, 2015: 94.

2.6.4. Yevmiye Defterine Kayıt

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin ilgili belge veya ispata dayanan evraktan çıkarılarak tarih sırasıyla ve “madde” halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir (VUK m. 183 ve 28502 RG Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ m. 6). Örneğin işletmede mal alımı-satımı, personele ödenen ücret gibi gerçekleşen her iktisadi olayın, her birine birer numara verilerek teker teker kaydı yapılır.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ uyarınca yevmiye maddelerinin madde sıra numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, tutar ve her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayılarını içermesi gerekir. Yevmiye defterine kayıtlarda, sol taraf borç; sağ taraf alacak diye isimlendirilir. Bunun mantığı, işletmeye bir giriş olduğunda borç tarafına yazılması, işletmeden bir çıkış olduğunda sağ tarafa yazılmasıdır. Yevmiye maddesinde “borç” kaydı yapılacak hesap veya hesaplar önce ve satır başından başlanarak yazılırken; “alacak” kaydı yapılacak hesaplar daha sonra ve biraz içeriden başlanarak yazılır⁵⁰⁶. Örneğin, mal satılması durumunda, bu işletmeden çıkıştır, “alacak” hesabında yazılır. Karşılığında para alınması giriştir. Borç tarafına yazılır. Bu kayıttan sonra günlük işlemler sırasıyla belgelere dayanarak yevmiye maddeleri halinde yevmiye defterine kaydedilir.

Yevmiye defterine yapılan ilk kayıt açılış kayıdır. Açılış kaydı, açılış bilançosu ya da dönem başı bilançosunda yer alan unsurların hesaplara kaydedilmesidir⁵⁰⁷. Bu kayıtlarla hesaplar açılır. Bir başka deyişle, yevmiye defterine yapılacak ilk kayıt işletmenin mevcut durumunu da yansıtır. Buna göre yevmiye defterine yapılacak ilk kayıt aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.4: Yevmiye Defteri Kaydına İlişkin Tablo

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	..... TARİH..... BORÇLU HESAP ALACAKLI HESAP.....Açılış Kaydı.....	XXX	XXX
Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	.....01.01.2017..... 100 KASA HESABI 500 SERMAYE HESABI.....Açılış Kaydı.....	50.000	50.000

⁵⁰⁶ Lazol, 2017: 20.

⁵⁰⁷ Gökçen, 2015: 159; Karabınar, 2015: 95; Yıldız, 2017: 101.

Yukarıda 1 numaralı yevmiye maddesi bulunmaktadır. Bu kayıttan, işletmeye sermaye olarak 50.000 TL konulduğu ve bunun da nakit olarak işletmeye getirildiği anlaşılabilir.

İlk kayıttan sonra, hesap döneminde meydana gelen her ticari işlem, ilgili belgeye dayandırılarak tarih sırasıyla günlük işlemler yevmiye defterine kaydedilir⁵⁰⁸.

Örneğin:

a. 01.02.2017 tarihinde 1 Sayılı Fatura ile 10.000 TL'lik mal alışı yapıldı. Mal bedeline kapalı fatura düzenlendi. Burada mal girişi olduğu için, ticari mallar hesabının borç hanesine yazılacaktır. Kasadan da para çıkışı olduğu için alacak kısmına yazılacaktır.

b. 01.03.2017 tarihinde bankaya 20.000 TL yatırılmıştır. Bu durumda, nakit kasa hesabı 20.000 TL azalacak ve çifte kayıt sisteminin gereği olarak "Bankalar Hesabı" 20.000 TL artacaktır. İşletmenin malvarlığından 20.000 TL çıkış olduğu için, nakit kasa hesabı alacaklandırılacaktır. Bankalar hesabı ise, işletmeden 20.000 TL yatırıldığı için bu miktarda borçlandırılacaktır.

Tablo 2.5: Yevmiye Defterine Yapılan Sonraki Kayıtlara İlişkin Tablo

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
2	.....01.02.2017..... 153 Ticari Mallar Hesabı 100 Kasa Hesabı 1 NOLU FATURA İLE MAL ALIŞI	10.000	10.000
3	.....01.03.2017..... 102 Bankalar Hesabı 100 Kasa Hesabı Banka Hesabına para yatırılmıştır.....	20.000	20.000

2.6.5. Defter'i Kebire Kayıt

VUK m. 184 uyarınca defter-i kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemlerin, buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Bu defterde, her bir hesapta ilgili dönem içinde meydana gelen değişiklikler izlenir.

⁵⁰⁸ Uysal ve Şenlik, 2016: 79; Yıldız, 2017: 101, 102.

İşletmede kullanılan tüm hesaplar defter-i kebirde yer almaktadır⁵⁰⁹. Aşağıda Nadir Aksu restoran işletmesinin yevmiye defteri kayıtları, defter-i kebirde aktarılmıştır.

Tablo 2.6: Yevmiye Defterinden Defter-i Kebire Aktarıma İlişkin Tablo

B	KASA HESABI	A	Nakit paranın bulunduğu kasa hesabına, 50.000 TL'lik giriş ve toplamda bu hesaptan 30.000 TL'lik çıkış olmuştur. Hesabın kalanı ise 20.000 TL'dir.
	(1) 50.000	10.000 (2) 20.000 (3)	
B	TİCARİ MALLAR HESABI	A	Ticari mallar hesabına 10.000 TL'lik mal girişi olmuştur. Bu hesap, işletmeye 10.000 TL borçlandırılmıştır. Hesap kalanı ise 10.000 TL'dir
	(2) 10.000		
B	BANKALAR HESABI	A	Bankalar hesabına 10.000 TL'lik nakit girişi olmuştur. Bu hesap, işletmeye 20.000 TL borçlandırılmıştır. Hesap kalanı ise 20.000 TL'dir
	(3) 20.000		
B	SERMAYE HESABI	A	Sermaye hesabında başlangıçta 50.000 TL'lik nakit konulmuştur. Bu nakdin 10.000 TL'si ile ticari mal alınmış, 20.000 TL'si bankaya yatırılmış olsa da, işletmenin halen 50.000 TL değerinde sermayesi bulunmaktadır.
		50.000 (1)	

2.6.6. Aylık Mizan Düzenlenmesi

Yevmiye defterine kaydedilen, oradan defter-i kebirde aktarılan bilgilerin, matematiksel açıdan doğru aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmeye yarayan çizelgelere mizan denir. Mizan hem işlem büyüklüklerini hem de hesap kalanlarını gösterir⁵¹⁰.

Mizanlar, düzenleme zamanına göre aylık, genel geçici ve kesin mizan şeklinde üçe ayrılır⁵¹¹. Aylık mizan, ay sonunda düzenlenen mizandır⁵¹². O ay ve geçmiş ayları kapsar. Örneğin Mayıs mizanı beş ayı, Temmuz mizanı yedi ayı kapsar. Genel geçici mizan, hesap dönemi sonunda düzenlenen mizandır ve on iki ayı kapsar⁵¹³. Kesin mizan, hesap dönemi sonunda, envanter işlemlerinin yapılmasından sonra düzenlenen mizandır. Kesin mizan,

⁵⁰⁹ Gökçen, 2015: 152; Yıldız, 2017:106.

⁵¹⁰ Bu yönüyle belli aralıklarla çıkarılan mizanın yöneticilere finansal durum hakkında bilgi sağlama yönü olduğu hususunda bkz. Uysal ve Şenlik, 2016: 81; Lazol, 2017: 23.

⁵¹¹ Uysal ve Şenlik, 2016: 82; Lazol, 2017: 23, Gökçen, 2015: 160.

⁵¹² Uysal ve Şenlik, 2016: 82; Lazol, 2017: 23, Gökçen, 2015: 160.

⁵¹³ Uysal ve Şenlik, 2016: 82; Lazol, 2017: 23, Gökçen, 2015: 160.

kapanış kaydının dönem sonu bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesinde esas alınan mizandır⁵¹⁴.

2.6.7. Dönem Sonu Envanter İşlemlerinin Yapılması

TTK m. 66/2 uyarınca tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez. Envanter, işletmede varlıkları ölçmek, tartmak ve saymak işlemlerinin tümünü ifade eder⁵¹⁵. Envanter defterine, yapılan envanterin sonuçları kaydedilir. Örneğin yılsonunda işletmenin mal, malzeme ve mamul stoklarının ne kadar olduğunu tespit etmek için sayım yapılır. İşletmenin varlıkları sayıldıktan sonra, parasal değeri belirlenir⁵¹⁶. Envanter işlemleri sırasıyla iktisadi kıymetlerin sayımı ve değerlemesi; gerçek duruma göre düzeltme ve değerlendirme kayıtları ve gelir-gider hesaplarının sonuç hesabına aktarılarak dönem Kar/Zarar tespiti yapılmalıdır. 1. aşamaya muhasebe kaydı olmadığı için muhasebe dışı envanter adı verilir. 2. ve 3. aşama işlemlerine muhasebe içi envanter denilir⁵¹⁷.

2.6.8. Kesin Mizanın Düzenlenmesi

Envanter işlemlerinden sonra çıkarılan finansal tabloların hazırlanmasına esas teşkil eden mizandır⁵¹⁸. Yapılan envanter kayıtlarından sonra, bütün gelir ve gider hesapları kar veya zarar hesabına aktarılarak işletmenin dönem sonundaki kar veya zararı kesinleştikten sonra, defter-i kebirdeki muhasebe hesaplarının son toplamları ile kesin mizan düzenlenir⁵¹⁹.

2.6.9. Dönem Sonu Finansal Tabloların Düzenlenmesi

Finansal tablolar muhasebenin özetleme fonksiyonunu yerine getirir. Hesap döneminde yapılan işlemlerin özetlendiği tablolar ise finansal tablolardır. Finansal tablolar, işletmenin ekonomik durumuyla ilgili bilgi verir. Para, mal ve hizmetin işletme içine ve işletme dışına olan hareketlerini gösterirler⁵²⁰.

Dönem sonunda finansal tablolar, finansal tabloyu düzenleyen işletmenin niteliğine göre değişmektedir. Şayet işletme tek başına çalışıyorsa, hazırladığı finansal tablolarında sadece finansal tablo başlığı kullanması yetecektir. Bununla birlikte işletmeler, diğer işletmelerin ekonomik ve finansal faaliyetlerine aktif olarak katılım sağlamak amacıyla

⁵¹⁴ Uysal ve Şenlik, 2016: 82; Lazol, 2017: 23; Gökçen, 2015: 160.

⁵¹⁵ Karabınar, 2015: 83; Uysal ve Şenlik, 2016: 82.

⁵¹⁶ Karabınar, 2015: 96.

⁵¹⁷ Uysal ve Şenlik, 2016: 82.

⁵¹⁸ Uysal ve Şenlik, 2016: 84; Karabınar, 2015: 97.

⁵¹⁹ Gökçen, 2015: 160.

⁵²⁰ Ittelson, 2017: 75.

yatırım yapabilir. Bu yatırımların niteliği, yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüne göre değişmektedir. Bunlar bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme niteliğini alabilir. Bu durumda, işletme bireysel ve/veya konsolide finansal tablo düzenlemekle yükümlü olacaktır. TTK m. 517’de şirketler topluluğunun finansal tabloları düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda Türkiye Muhasebe Standartları geçerlidir. Kimlerin hazırlayacağı ve koşulları, TMS/TFRS’de yer almaktadır. Bununla birlikte, TMS/TFRS’de bireysel finansal tablolarda ele alınmıştır. Bireysel finansal tabloları uygulamakla yükümlü olanlar, konsolide finansal tabloları uygulamakla yükümlü olanlara göre belirlendiği için öncelikle konsolide finansal tablolar incelenecektir.

2.6.9.1. Konsolide Finansal Tablolar

2.6.9.1.1. Genel Olarak

İşletmelerin uyguladıkları çeşitli büyüme stratejileri nedeniyle işletmeler çeşitli sektörlere ve/veya faaliyet alanlarına yönelmek için, nüfuz edilmek istenen sektördeki bir işletmeyi satın almaktadır. Böylece yeni tedarik, pazarlama ve satış kanalları oluşturulmasına gerek kalmamaktadır⁵²¹. Örneğin X Gıda, Tarım ve Sanayi A.Ş., tohum üreticiliği sektörüne girmek istemektedir. Bu alanda yeni bir sistem kurmak yerine, bu pazarda faaliyet gösteren Y Tarım A.Ş.’nin tüm paylarını satın almıştır. Şirket satın almaları şirket evlilikleri olarak adlandırılmakta; bu evlilikler sonucunda şirketlerin çok sayıda ilişkili olduğu işletmeler ortaya çıkmaktadır. Bu da grup veya holding⁵²² olarak ifade edilen yapıların ortaya çıkmasına neden olmuştur⁵²³. Bu şirketlerle ilgili finansal kararların alınması için her bir şirketin tek tek değerlendirilmesi yeterli olmayacaktır. Zira şirketlerin birbiriyle yaptıkları işlemler sebebiyle kendi finansal tabloları daha güçlü gözükmesine neden olacaktır. Örneğin grup şirketlerde, ana şirketin finansal durumunun iyi gözükmesi amacıyla, ana şirketin zararları, gruba dahil diğer şirketlerin bilançosunda gösterilebilmektedir. Bu sayede, ana şirket bilançosunda kar ettiğini açıklayarak kendisine daha fazla yatırımcı toplayabilmektedir. Geçmişte yaşanan

⁵²¹ Terzi, 2013: 282; Şen vd., 2015: 156.

⁵²² Holding, bir anonim şirketin diğer bir ya da birkaç şirkete, bu şirketlerin yönetimine hakim olacak şekilde katılmasıdır. Bkz. Altay, 1986: 2; Bir başka tanıma göre holding, ticaret şirketlerinden biri olan anonim şirket şeklinde kurulan bir ortaklık olup, elinde bulundurduğu sermayeyi ya kendisinin kurduğu işletmelere ya da önceden kurulmuş olan ortaklıkların sermayesi olarak kullanan işletmedir. Bkz. Akdoğan ve Tenker, 2007: 449; Holding ilişkisi, faaliyet konusu itibarıyla başka şirketlere katılmayı amaçlayan anonim şirket ve onun katıldığı şirketleri ifade etmektedir. Buna karşın şirketler topluluğu, tüm ticaret şirketleri için gündeme gelebilecek şekilde düzenlenmiştir. Bkz. Bahtiyar, 2019: 77.

⁵²³ Greuning, 2005: 60; Terzi, 2013: 282; Kaya, 2011: 12; Avcı, 2018: 1; Hakimiyet ilişkisinin doğmadığı durumlarda, holding ilişkisinin şirketler topluluğu sayılmayacağı hususunda bkz. Bahtiyar, 2019: 118, 119; Okutan Nillson, 2009: 69 ve devamı; Üçışık ve Çelik, 2013: 89.

Enron skandalında da, şirket sürekli kar açıklayabilmek için zararlarını diğer şirketlerin bilançosunda muhasebeleştirmiştir⁵²⁴. Bu sebeple, grup şirketlerin finansal durumu ve performansını gerçeğe uygun şekilde sunabilmek amacıyla konsolide finansal tabloların düzenlenmesi gerekmektedir⁵²⁵.

Konsolide finansal tablolar⁵²⁶, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının⁵²⁷ varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu grup finansal tablolarıdır (TFRS 10, EkA). Konsolide finansal tablolar, literatürde ve TTK m. 517’de “konsolidasyon” olarak da adlandırılmaktadır. Konsolidasyon kelimesinin sözcük olarak anlamı, birleştirmek, bütünleştirmek, bir arada göstermektir. Fransızca kökenli bir kelime olan konsolidasyon sağlamlaştırmak, takviye etmek anlamlarına da gelmektedir⁵²⁸. Muhasebe literatüründeki anlamsal karşılık olarak ise sözlük anlamına paralel bir durum söz konusu olup finansal tabloların birleştirilmesi anlatılmak ve vurgulanmak istenmiştir⁵²⁹. Konsolide finansal tabloların tek bir işletmeye ait olan finansal tablolardan temel farklılığı işletme sayısının birden fazla olmasıdır⁵³⁰. Buna göre, ana ortaklık ve bağlı ortaklığın aktifleri, borçları, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları birleştirilecek ve tek bir işletmeye ait finansal tablo gibi sunulacaktır⁵³¹. Konsolide finansal tablolar, konsolidasyona alınan her bir işletmenin finansal tablosu yanında ayrıca düzenlenir⁵³².

Grup, bir ana ortaklık ve onun bağlı ortaklıklarından oluşur (TFRS 10, EkA). Standartta kullanılan grup kelimesi, TTK’da “şirketler topluluğu” olarak nitelendirilmektedir⁵³³. Dolayısıyla TFRS 10’da düzenlenen konsolide finansal tablolar şirketler topluluğunun finansal tablolarıyla ilgilidir. Bununla birlikte, TTK’da konsolide

⁵²⁴ İnceleme için bkz. yuk. 1.2.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri.

⁵²⁵ Issakova vd., 2017: 459; Terzi, 2013: 282; Kaya, 2011: 12; Atabey, 2016: 55.

⁵²⁶ Türk Hukuku’nda konsolide finansal tablolara ilişkin olarak yapılan ilk düzenleme, SPK’nın 28.3.1992 tarih ve 21185 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Seri: XI, No: 10” sayılı Tebliğidir. Bu tebliğ, 13 Kasım 2001 tarih ve 24582 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No: 21 sayılı tebliğle yürürlükten kaldırılarak tekrar düzenlenmiştir. Son olarak Seri: XI, No: 21 nolu tebliğin yürürlükle ilgili 23’üncü maddesi 17 Ocak 2002 tarihli ve 24643 sayılı Resmi Gazete ile değiştirilmiştir. Bkz. Karayaçın, 1992: 107; Özdemirci, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4359>, (ET. 10.04.2019).

⁵²⁷ Tezin yazımında şirket kavramı kullanılmakla birlikte, standartta ortaklık terimi kullanıldığı için aynen alınmıştır. Her ikisi de aynı anlama gelmektedir.

⁵²⁸ Şen vd., 2015: 161; Atabey, 2016: 54, 55; Avcı, 2018: 3; Türk, 2018: 16.

⁵²⁹ Atabey, 2016: 55.

⁵³⁰ Akdoğan ve Tenker, 1997: 449.

⁵³¹ Kaya, 2011: 157; Terzi, 2013: 281; Türk, 2018: 15, 16; Poroy vd., 2017: 307; Yanlı, 2000: 38; Issakova vd., 2017: 463; Karayaçın, 1992: 109.

⁵³² Yanlı, 2000: 38.

⁵³³ TFRS 10’da yer alan grup kelimesi ile şirketler topluluğunun eş anlamlı olduğu hususunda bkz. Poroy vd., 2017: 306; TMS/TFRS’de açıkça belirtilmese de BOBİ FRS’de ana ortaklık ile onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşan işletmeler grubunun topluluk olarak adlandırılacağı yer almıştır (BOBİ FRS, pr. 22.2).

finansal tabloları kimlerin, ne şekilde düzenlemesi gerektiğine ilişkin hüküm yer almamıştır. Konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda Türkiye Muhasebe Standartlarına gönderme yapılmıştır (TTK m. 517).

2.6.9.1.2. Konsolide Finansal Tablo Hazırlamakla Yükümlü Olanlar

Bir işletme ana ortaklık konumundaysa, hazırladığı finansal tabloların niteliği de değişecektir⁵³⁴. Ana ortaklık niteliğindeki bir işletme kural olarak konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır (TFRS 10, pr. 4)⁵³⁵. Ana ortaklık, bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden işletmedir (TFRS 10, EkA). Bağlı ortaklık, başka bir işletme tarafından kontrol edilen bir işletmedir (TFRS 10, EkA). Ana ve bağlı ortaklık tanımlanırken, işletmenin hukuki yapısı nitelendirilmemiştir. Bunun yerine sadece kontrol kavramı üzerinde durulmuştur⁵³⁶. Dolayısıyla bağlı ortaklık adı ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dahil olmak üzere, başka bir işletme tarafından kontrol edilen tüm işletmeleri kapsar.

TFRS 10'da kontrolün varlığı için üç göstergenin olması aranmıştır. İlk olarak yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahiptir (TFRS 10, pr. 7/a). Güç, haklardan doğmaktadır. Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmenin ilgili faaliyetlerini, diğer bir ifadeyle yatırım yaptığı işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerini yönetme imkanını halihazırda veren mevcut haklara sahip olduğunda, yatırım yapılan işletme üzerinde güce sahiptir (TFRS 10, pr. 10/a). Buna göre, yatırım yapılan işletme üzerindeki güç, direkt olarak ve sadece pay senetleri gibi özkaynağa dayalı finansal araçlarla sağlanan oy hakları ile elde edilebilir (TFRS 10, pr. 11/ TTK m. 195/1-a. 1). Bir işletme, diğer işletmenin % 50'den daha fazla payına sahip ve oy haklarını kullanabiliyorsa, kontrol gücü var demektir. Zira bağlı ortaklıkta alınan kararlarda en büyük paya sahip olan ana ortaklıktır. Bununla birlikte, kontrol gücü sadece sermaye payı ile ölçülmemektedir. Bazen sahiplik oranı % 50'nin altında olmasına rağmen niteliksel bazı etkenlerden dolayı da kontrol gücü elde edilebilmektedir⁵³⁷. Örneğin yatırım yapılan işletmenin ilgili faaliyetlerini yönetme imkanı bulunan kilit yönetici personelini atama, yeniden atama veya azletme hakları; yatırımcı işletmenin, kendi menfaatine işlemler tesis etmek veya işlemlerdeki herhangi bir değişikliği

⁵³⁴ Gluzová, 2015: 33.

⁵³⁵ BOBİ FRS'de büyük işletme dışındaki işletmeler konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir. Bununla birlikte bu işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını hazırlayabilecektir (BOBİ FRS, pr. 22.10).

⁵³⁶ Gluzová, 2015: 38; Zijl ve Maroun, 2016: 2; Issakova vd., 2017: 461.

⁵³⁷ Şen vd., 2015: 163; Sürmeli, 1973: 181; Pay senedi sahipliği gerekmediği için, işletmenin hiç pay senedi sahibi olmadığı bir Özel Amaçlı İşletmeyi kontrol ettiği kanıtlanırsa konsolidasyona tabi olmaktadır. Bkz. Poroy vd., 2017: 309.

veto etmek üzere yatırım yapılan işletmeyi yönetmeye yönelik haklar yatırımcı işletmenin gücünü gösterecektir. İkinci olarak yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kalmakta veya bu getirilerde hak sahibi olmaktadır (TFRS 10, pr. 10/b). Bu koşul, getirilerin, yatırım yaptığı işletmenin performans sonuçlarına bağlı olarak değişkenlik gösterme potansiyeline sahip olması durumunda gerçekleşir (TFRS 10, pr. 15/1-c. 1). Bu durumda, yatırım yapılan işletmenin elde edeceği faaliyet karı veya zararına göre yatırım yapan işletmenin getirileri etkilenecektir⁵³⁸. Örneğin yatırım yapılan işletmenin kar elde etmesi ve kar payı ödemesinde bulunması gibi⁵³⁹. Bu getiriler sadece pozitif, sadece negatif veya hem pozitif hem de negatif olabilir (TFRS 10, pr. 15/1-c. 2). Son olarak yatırımcı işletmenin elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma imkanına sahip olması gerekir (TFRS 10, pr. 10/c). Bu güç kullanılırken, gücün asli sahibi ana ortaklık konumunda olacaktır. Yatırımcı işletme tarafından gücün kullanımı için başkasına vekalet verilmişse, vekil değil yine yatırımcı işletme ana ortaklık olacaktır. Örneğin portföy yönetim şirketlerine yönetmesi için devredilen haklar varsa, portföy yönetim şirketi ana ortaklık sıfatını kazanmaz.

Bununla birlikte, standartta sayılan koşulların tamamını karşılayan bir ana ortaklık konsolide finansal tablo sunmak zorunda değildir (TFRS 10, pr. 4/a). Standartta koşulların tamamının sağlanmasının gerektiği yer aldığı için, aşağıda yer alan dört koşul bir arada aranacaktır. İlk olarak ana ortaklığın başka bir işletmenin tamamen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ya da başka bir işletmenin kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ve oy hakkı olmayan ortaklar da dahil olmak üzere, diğer ortaklara ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmayacağına bildirilmiş olması ve ortakların da bu duruma itiraz etmemiş olması gerekir (TFRS 10, pr. 4/a- i). Örneğin B Gıda A.Ş., C Gıda A.Ş.'nin % 80 oranında payına sahiptir. Buna göre, B Gıda A.Ş.'nin konsolide finansal tablo düzenlemesi gerekmektedir. Buna karşın, B Gıda A.Ş.'nin % 90 oranında payına A Gıda A.Ş.'ye aitse, bu durumda ana ortaklık A şirketi olur. Dolayısıyla B'nin konsolide finansal tablo düzenlemesi gerekmez; bunun yerine A düzenlemek zorundadır⁵⁴⁰. İkinci olarak ana ortaklığın borçlanma araçlarının ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dahil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgah üstü piyasada) işlem görmüyorsa konsolide finansal tablo hazırlanmaz (TFRS 10, pr. 4/a- ii). Buna göre, borsada işlem gören şirketler ana ortaklık sıfatını haizse konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Yukarıdaki örnekte A ve B şirketinin payları borsada işlem görüyorsa,

⁵³⁸ Şen vd., 2015: 176.

⁵³⁹ Gluzová, 2015: 36.

⁵⁴⁰ Şen vd., 2015: 167.

her ikisi de konsolide finansal tablo düzenleyecektir. Üçüncü olarak ana ortaklığın, herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihracı için bir sermaye piyasası otoritesine veya düzenleyici diğer bir kuruma, finansal tablolarını vermek suretiyle başvuruda bulunmuş olmaması veya başvuruda bulunma sürecinde olmaması gerekir (TFRS 10, pr. 4/a- iii). Ana ortaklık halka arz süreci içindeyse veya tahvil ihracı için başvuru yapmışsa konsolide finansal tablo düzenlemek zorundadır⁵⁴¹. Son olarak ana ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın kamunun kullanımına açık ve bu TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen veya konsolide edilen bağlı ortaklıklarının TFRS'lere uygun finansal tablolar hazırlıyor olması gerekir (TFRS 10, pr. 4/a- iv). Ayrıca yatırım işletmesi olan bir ana ortaklık, bu TFRS'nin 31 inci paragrafı uyarınca tüm bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtarak ölçmesi zorunlu olduğunda konsolide finansal tablo sunmaz (TFRS 10, pr. 4B). Bu istisna, şirketlerin konsolide finansal tablo hazırlamakla karşı karşıya kalabilecekleri aşırı maliyetten kurtulmaları amacıyla tanınmıştır⁵⁴². Yatırım işletmeleri, yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden fazla yatırımcıdan fon elde eden (TFRS 10, pr. 27/a), yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden (TFRS 10, pr. 27/b) ve yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esaslı üzerinden ölçen ve değerleyen işletmedir (TFRS 10, pr. 27/c). Bu işletmeler, bireysel finansal tablo hazırlayacaklardır.

Ayrıca konsolidasyona tabi işletmeler yalnızca bağlı ortaklıklar değildir. Bir başka deyişle, yatırım yapılan her işletmenin niteliği bağlı ortaklık olmayabilir. Kontrol gücü sağlanamayabilir. Bunların üzerindeki güç, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme tanımlarını karşılayacak şekilde olabilir. Bu durumda, bunlara ilişkin standartlar uygulanarak finansal tabloya aktarım yapılacaktır⁵⁴³.

2.6.9.1.3. Hazırlanmasında Uyulacak İlkeler

TFRS 10 bağlamında konsolide finansal tablolar hazırlanabilmesi için öncelikle grup işletmelerinde ana ortaklık ile aynı muhasebe politikalarının kullanılması gerekir. Zira konsolide finansal tabloların gerçeğe uygun bilgi sağlayabilmesi için, finansal tabloların hazırlanmasında aynı kurallar uygulanmalıdır. Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin ilke, kural ve uygulamalardır. Buna göre, gruba dahil şirketlerden A

⁵⁴¹ Şen vd., 2015: 168.

⁵⁴² Gluzová, 2015: 39.

⁵⁴³ Bu konu bireysel finansal tablolarda anlatıldığı için burada incelenmeyecektir. Bkz. aşağıda 2.6.9.2. Bireysel Finansal Tablolar.

gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirirken, B tarihi maliyet esasına göre muhasebeleştirirse, hazırlanan konsolide finansal tablo şirketlerin gerçek durumunu yansıtmayacaktır. Şayet konsolide finansal tablolara dahil olan şirketlerden birinin finansal tablolarının, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için farklı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanmışsa, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında gruba dahil söz konusu işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır (TFRS 10, pr. B87).

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken hangi hesaplamaların yapılması gerektiği TFRS 10'da düzenlenmiştir. Bunlar yapılırken esas, grup içi yapılan işlemlerin konsolide finansal tablolarda görülmemesini sağlayarak, finansal tablo kullanıcılarına şirketin finansal durumu hakkında gerçeğe uygun bilgi vermektir. Zira bir işletme kendisine karşı alacaklı ve borçlu olamaz⁵⁴⁴. İlk olarak ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışlarına ait benzer kalemleri birleştirilir (TFRS 10, pr. B86/a). Buna göre, konsolide finansal tabloların düzenlenmesinden önce ana ve bağlı ortaklığın finansal tabloları yan yana getirilerek aynı kalem tutarları toplanarak birleştirilir. Örneğin A şirketinin bilançosunda nakit tutarı 500.000 TL, B şirketinin ise 100.000 TL'dir. Konsolide öncesi finansal tabloda, nakit hesabında 600.000 TL gözükecektir. Bu şekilde aşağıda ayrıntısıyla anlatılan bütün bilanço ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu kalemleri tek tek toplanır ve konsolide öncesi finansal tablolara ulaşılır. Daha sonra ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile her bir bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarları netleştirir (elimine eder) (TFRS 10, pr. B86/b). Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değerinden kasıt, ana ortaklığın bağlı ortaklık paylarını almak için ödediği tutardır. Bu tutar, konsolide finansal tablo düzenlenmeseydi ana ortaklığın finansal tablosunda bağlı ortaklıklar hesabında muhasebeleştirilecekti. Buna karşın, bağlı ortaklıkla finansal tablo tutarları birleştiği için artık bağlı ortaklığa ilişkin bir hesap kalmayacaktır. Bununla birlikte, ana ortaklığın bağlı ortaklığın paylarının % 100'üne sahip olmadığı hallerde her bir bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarları netleştirilir. Zira ana ortaklık, bağlı ortaklığın % 70 oranında payına sahipse, bağlı ortaklığın özkaynak grubunda yer alan kalemlerinin % 70'ine sahip olacaktır. Buna göre, bağlı ortaklığın tüm özkaynak kalemleri için bir hesaplama yapılacaktır. Örneğin A şirketi, B şirketinin % 70 oranında payına sahiptir. B şirketinin ödenmiş sermayesi 100.000, geçmiş yıllar karları da 50.000 TL'dir. Bu durumda A şirketi, B şirketinin ödenmiş sermayesinin 70.000 TL'si, geçmiş yıllar karlarının ise 35.000

⁵⁴⁴ Yanlı, 2000: 38.

TL'si üzerinde hak sahibidir. Dolayısıyla konsolide öncesi finansal tablolardan, ödenmiş sermayenin ana ortaklığın sahip olmadığı 30.000 TL'si ve geçmiş yıllar karlarının da 15.000 TL'sini çıkartmak gerekecektir. Aksi takdirde, ana ortaklığın malvarlığı olduğundan daha fazla görünecektir. Son olarak grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümü elimine edilecektir (TFRS 10, pr. B86/c). Buna göre grup içinde yapılan işlemler, konsolide finansal tablodan çıkartılacaktır. Zira konsolide finansal tablolarda amaç, grubun finansal durumunu ve performansını tek bir işletmeye aitmiş gibi göstermektir. Aksi takdirde grup işletmelerinin birbiriyle yaptıkları işlemlerin çıkartılmaması halinde mükerrerlik ve yanlışlık ortaya çıkacaktır⁵⁴⁵. Aynı tutar bir işletmenin alacağı gözükürken, diğerinin borcu gözükcektir. Bu durumda aynı tutar konsolide finansal tablolarda hem alacak hem de borç olarak raporlanacaktır. Konsolide finansal tablolar oluşturulurken grup içi işlem tutarları karşılıklı olarak elimine edilecektir. Örneğin A şirketi, bağlı ortaklığı B şirketinden 10.000 TL tutarında vadeli mal almıştır. Bu durumda, bu tutardaki mal alışı ve satışı konsolide tabloda gösterilmeyecektir. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken stoklar ve duran varlıklar gibi varlıklarda muhasebeleştirilen grup içi işlemler sebebiyle oluşan kar veya zararlar tamamen elimine edilir (TFRS 10, pr. B86/c). Grup içi zararlar, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünü gösterebilir (TFRS 10, pr. B86/c). Grup içi işlemlerden kaynaklanan kar veya zararların elimine edilmesi sırasında ortaya çıkan geçici farklar için TMS 12 Gelir Vergileri Standardı hükümleri uygulanır.

2.6.9.2. Bireysel Finansal Tablolar

İşletmeler büyümek, yeni faaliyet alanlarına girmek veya elindeki nakdi değerlendirmek amaçlı diğer işletmelere yatırım yapabilir. Bu yatırımların niteliği, yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüne göre bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme niteliğini alabilir. Bu yatırımlar kural olarak bireysel finansal tablolarda, ortaklıktaki yatırımlar başlığı altında muhasebeleştirilir. Buna karşın, TMS/TFRS'de konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu olan işletmeler öncelikli olarak konsolide finansal tabloyu hazırlamak zorundadır. Şayet bu kapsamın dışında kalıyorsa veya bu kapsamla birlikte bireysel finansal tablo da hazırlanmak gerekiyorsa, TMS 27⁵⁴⁶ uygulanarak bireysel finansal tablo hazırlanacaktır. Bireysel finansal tablolar, TMS 27 hükümlerine uygun olarak bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki

⁵⁴⁵ Şen vd., 2015: 189; Türk, 2018: 32.

⁵⁴⁶ "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" Standardı 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart "TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar" Standardının yerini almıştır.

yatırımlarını, maliyet bedeli üzerinden, TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardı hükümleri uyarınca ya da TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* Standardında tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolarıdır. Bağlı ortaklığı veya iştiraki olmayan ya da herhangi bir iş ortaklığında iş ortaklığı payı bulunmayan bir işletmenin finansal tabloları bireysel finansal tablo değildir (TMS 27, pr. 7).

TMS 27'de bireysel finansal tabloların, 8-8A paragraflarında belirtilen durumlar dışında iki halde sunulacağı düzenlemiştir. Buna göre, bu tablolar konsolide finansal tablolara ilave olarak sunulabilir. Konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü işletmeler bununla birlikte bireysel finansal tablosunu da hazırlar. İkinci olarak bireysel finansal tablolar, bağlı ortaklıklarda yatırımı olmayıp, iştiraklerde veya iş ortaklıklarında yatırımı olan ve söz konusu yatırımlarını TMS 28 uyarınca özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmesi gereken bir yatırımcının finansal tablolarına ilave olarak sunulur.

İştirak, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir (TMS 28, pr. 3). Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücüdür (TMS 28, pr. 3). Bu sebeple, önemli etkinin varlığı için, işletmenin politikalarını tek başına ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücüne gerek yoktur. Önemli etki açısından standartta adi karineye yer verilmiştir. Buna göre bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir (TMS 28, pr. 5). Buna göre, A işletmesi, B işletmesinin en az yüzde 20'lik oy hakkını haizse önemli etki olduğu kabul edilecektir. Buna karşın, yüzde 20'lik oy hakkına rağmen, B işletmesinin, A'nın iştiraki olmadığı iddia edilebilecektir. Standartta önemli etkinin bulunduğu kabul edileceği durumlar da düzenlenmiştir. İlk olarak yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme imkanının bulunmasıdır (TMS 28, pr. 6/a). İşletmenin veya şirketin, maddi harcamalarını yaparak üçüncü kişilerle işlem yapma yetkisi, işletmenin politikalarının belirlenmesi yöneticilerin görevidir. Dolayısıyla yatırım yapılan işletmenin yönetiminde söz sahibi olunması, önemli etkiyi gösterecektir. Bununla birlikte yatırımcı işletmenin, temettüler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılması önemli etkiyi gösterir (TMS 28, pr. 6/b). İşletme ortakları açısından en önemli unsur kar dağıtımıdır. Nihai olarak bir işletmenin kuruluş amacı da kar elde etmektir. Bu sebeple bir işletmenin kar dağıtım kararının başkası tarafından verilmesi önemli etkiyi gösterir. Bununla birlikte, işletme

politikası işletmenin sürekliliğinin sağlanabilmesi açısından yapılması gereken işlemler ve alınması gereken önlemler hakkındaki kararları ifade eder. Örneğin işletmenin nereye yatırım yapacağı, hangi sektörlerde bulunacağı gibi. Son olarak yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi (TMS 28, pr. 6/c) ve işletmeler arasında yönetici personel değişimi veya işletme için gerekli teknik bilginin sağlanması (TMS 28, pr. 6/d-e) önemli etkiyi gösterecektir. İş ortaklığı, müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır (TMS 28, pr. 3). Müşterek kontrol, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün sadece, önemli konularla ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir (TMS 28, pr. 3; TFRS 11, pr. 7).

Özkaynak yöntemine göre, iştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir (TMS 28, pr. 10/c. 1). Buna göre, işletmenin, bir başka işletmenin payını almak için ödediği tutar pay senedinin alım kaydında gösterilir. Edinme tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 28, pr. 10/c.1). Bu durumda yatırım yapılan işletme tarafından kar veya zarar oranı açıklanmaktadır. Kar dağıtım kararı henüz verilmemektedir. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından alacağı pay, yatırımcının kar veya zararı olarak muhasebeleştirilir (TMS 28, pr. 10/c. 3). Kar dağıtım kararı alındığında ise, dönen varlıklar grubunda yer alan iştiraklerden alacaklar hesabında artış olacaktır. Kar ödemesi gerçekleştirildiğinde ise, iştiraklerden alacaklar hesabı kapatılacaktır. Yatırım yapılan bir iştiraktan alınan dağıtımlar (kar payı gibi) yatırımın defter değerini azaltır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN ÇEŞİTLERİ

3.1. Genel Olarak

Finansal tablolar, işletmenin ekonomik durumuyla ilgili bilgi veren tablolardır. Para, mal ve hizmetin işletme içine ve işletme dışına olan hareketlerini gösterirler⁵⁴⁷. TTK m. 68/1 uyarınca, tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır. Buna göre tacir işletmenin malvarlığı durumunu ortaya koyan bilanço düzenlemek zorundadır. Hükümde bilançonun esasını işletmenin varlıklarının ve borçlarının oluşturduğu yer almıştır. Dolayısıyla bilançodan işletmenin sahip oldukları ve bunları ne şekilde finanse ettikleri öğrenilebilecektir. Bir başka deyişle bilanço, işletmenin nelere sahip olduğunu ve sahiplerinin hakları da dahil olmak üzere borçlarının neler olduğunu gösterir⁵⁴⁸. Örneğin işletmenin ne kadar parası, taşınırı, menkul kıymeti, alacağı, hammaddesi, gayrimenkulu, kredi borcu, sermayesi olduğu sorularının yanıtları gibi. Bununla birlikte, TTK m. 68/2 uyarınca tacir gelir tablosunu hazırlayacaktır. İşletmenin dönem içinde uğraştığı bir faaliyet vardır. Bu faaliyetten elde ettiği gelir giderler ile diğer olağan/olağandışı gelir ve giderlerin özetlendiği tablo gelir tablosudur⁵⁴⁹. Örneğin 2017 için hazırlanan gelir tablosunda, ilgili yılda elde edilen gelirler ve katlanılan giderler bulunmaktadır. Bu tablo sayesinde o yıl için ne kadar mal satıldığı, satılan malın ne kadarının iade edildiği, maliyetinin ne olduğu gibi bilgiler sonucunda ortaya çıkan dönem kar veya zararına ulaşılır.

TTK m. 68/3 uyarınca, 514 ve Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklı tutulmuştur. Buna göre, finansal tablolar düzenlenirken TMS’de yer alan düzenlemeler esas alınacaktır. Bu sebeple, TTK m. 68/1 ve 2’den yılsonu finansal tablolarının sadece bilanço ve gelir tablosunun olduğu anlaşılması gerekir. Dolayısıyla hüküm, asgariyi göstermektedir. Bu yüzden standartlarda yapılabilecek bir değişim, söz konusu maddeyi de ilgilendirmekte olup bu tabloların sayılarını artırmak yönünde bir eğilim sezilmektedir. Bu nedenle ilgili madde hükümleri ve standartları saklı tutulmuştur⁵⁵⁰. TTK m. 514’te yönetim kurulunun, geçmiş hesap dönemine ait, TMS’de öngörülmüş bulunan finansal tablolarını,

⁵⁴⁷ Ittelson, 2017: 75.

⁵⁴⁸ Ittelson, 2017: 75.

⁵⁴⁹ Kavramın içeriği ve adı TMS/TFRS ile birlikte değişerek, “Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu”na dönüşmüştür. İnceleme için bkz. aşa. 3.3. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu.

⁵⁵⁰ TTK m. 68’in gerekçesi.

eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayacağı ve genel kurula sunacağı düzenlenmiştir. Burada da TMS'ye atıf yapılarak, finansal tabloların neler olduğu ve ne şekilde tutulacağı hususunda TMS'nin öncelikli olduğu ortaya konulmuştur. Bu bağlamda, finansal tablo çeşitleri standartlara göre belirlenecektir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı pr. 10 uyarınca tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir: (a) Döneme ait finansal durum tablosu, (b) Döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu, (d) Döneme ait nakit akış tablosu, (e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardır. Buna göre Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na⁵⁵¹ (TMS/TFRS) tabi olanlar açısından hazırlanacak finansal tablo çeşitleri dört tanedir; ancak finansal tablo setine dipnotlar da dahildir. Dipnotlar bir tablo değildir. Bunlar finansal tablolarda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir (TMS 1, pr. 7). Bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kıstasını karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar. Esasen finansal raporlamanın en uzun süren bölümü de burasıdır. Dipnotlar, finansal tablo kullanıcıları açısından finansal tabloların anlaşılmasını sağlar. Zira tablolar genel başlıklar içermekle birlikte, dipnotlarda bu bilgilerin teker teker açıklaması yer almaktadır. Buna göre dipnotlar, finansal tabloların hazırlanma esasları ve uygulanan belirli muhasebe politikaları hakkında bilgiler sunar (TMS 1, pr. 112/a). TFRS'ler tarafından zorunlu kılınan ve finansal tabloların başka bir yerinde sunulmayan bilgileri açıklar (TMS 1, pr. 112/b). Finansal tabloların başka bir yerinde sunulmayan ancak finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan bilgileri sağlar (TMS 1, pr. 112/c).

BOBİ FRS'de de aynı tabloların düzenlenmesi zorunludur (BOBİ FRS, pr. 1.3). MSUGT uyarınca bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel finansal tabloları; Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tabloları, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ise ek finansal tabloları oluşturur.

Aynı kavramı ifade etmek üzere TTK ve MSUGT'de bilanço, TMS ve BOBİ FRS'de finansal durum tablosu ibareleri kullanılmıştır. Bunun sebebi, TMS'nin alındığı IFRS'de

⁵⁵¹ TTK'da TMS kavramı kullanılmakla birlikte, TMS 1'de, hem TMS hem de TFRS kullanılmaktadır. TMS 1, pr. 7 uyarınca Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Standartlar ve Yorumlardır. Bu Standartlar şunları içerir: (a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları, (b) Türkiye Muhasebe Standartları, (c) TMS Yorumları ve TFRS Yorumları. Bu sebeple, çalışmamızda hem TTK hem de KGK'nın düzenlemeleri esas alınarak, bu kavramları içerecek şekilde TMS/TFRS ifadesi kullanılacaktır. Neden iki ayrı ifadenin kullanıldığının incelenmesi için bkz. yuk. 2.2.2.1. TMS/TFRS Kavramı.

“financial position” ifadesinin kullanılmasdır⁵⁵². Her iki ifade arasında herhangi bir farklılık yoktur. Tezin yazımında, TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılacaktır; çünkü, işletmenin finansal tabloları için TMS 1’de kullanılanlardan farklı başlıklar kullanabilmesine standartta izin verilmiştir. Buna karşın, TTK’da “gelir tablosu” ifadesi kullanılmakla birlikte, tezin yazımında “Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” ifadesi tercih edilmiştir. Zira standartlarda yapılan değişikliklerle, gelenekselleşmiş gelir tablosundan farklı bir boyuta geçilmiştir.

TTK ve TMS/IFRS esas alınarak konu incelenecek olmakla birlikte, gerektiği takdirde BOBİ FRS ve MSUGT’ye tabi olanlar açısından da farklılıklara yer verilecektir.

3.2. Bilanço

3.2.1. Tanım

3.2.1.1. Genel Olarak

TTK’da açıkça bilançonun tanımına yer verilmemiştir; ancak TTK m. 68/1’de bilançonun işletmenin varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tablo olduğu; TTK m. 73’te TMS’de aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesapların ayrı kalemler halinde gösterileceği yer almıştır. TTK bağlamında, bilançonun işletmenin varlık ve borç tutarlarının ilişkisini ortaya koymak amacıyla çıkartıldığı ifade edilebilir.

TMS/IFRS’de de bilançonun⁵⁵³ tanımı açıkça düzenlenmemiş; ancak YKÇ, pr. 3.3/a’da bilançoya varlık, yükümlülük ve özkaynak unsurlarının alınacağına yer verilmiştir. Bununla birlikte, TMS 1’de bilançoda hangi tutarlara ilişkin kalemlerin yer alacağı düzenlenmiştir⁵⁵⁴. Burada da esasen varlık, yükümlülük ve özkaynak kavramlarının alt

⁵⁵² International Accounting Standard 1, pr. 10, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf>, (ET. 10.12.2018).

⁵⁵³ TMS/IFRS’de bilanço olarak adlandırılmakla birlikte, TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılmıştır.

⁵⁵⁴ TMS 1, pr. 54 uyarınca bilançoda aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir: (a) Maddi duran varlıklar, (b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller, (c) Maddi olmayan duran varlıklar, (d) Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) kapsamında gösterilen tutarlar hariç), (e) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar, (f) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki canlı varlıklar, (g) Stoklar, (h) Ticari ve diğer alacaklar, (i) Nakit ve nakit benzerleri, (j) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına dahil edilen varlıkların toplamı, (k) Ticari ve diğer borçlar, (l) Karşılıklar, (m) Finansal yükümlülükler ((k) ve (l) kapsamında gösterilen tutarlar hariç), (na) “-” (n) TMS 12 Gelir Vergileri’nde tanımlanan dönem vergisine ilişkin yükümlülük ve varlıklar, (o) TMS 12’de tanımlanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları, (p) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık gruplarında yer alan yükümlülükler, (q) Özkaynak içinde sunulan kontrol gücü olmayan paylar ve (r) Ana ortaklığın sahiplerine isabet eden sermaye ve yedekler.

başlıklarına yer verilmiştir. BOBİ FRS, pr. 1.29 uyarınca bilanço⁵⁵⁵, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.

Doktrinde baskın görüş bilanço, işletmenin belli bir andaki varlık ve kaynak yapısını gösteren tablo şeklinde tanımlamaktadır⁵⁵⁶. Bu tanımda işletmenin varlık ve kaynakları esas alınmıştır. Varlıklar, işletmenin sahip olduğu malvarlığı unsurları iken; kaynaklar, varlıkların nasıl finanse edildiğini gösteren yükümlülükler ve özkaynaklardan oluşmaktadır⁵⁵⁷. Bu sebeple, bilanço bir şirketin varlıklarının, yükümlülüklerinin ve belirli bir zamanda özkaynaklarının ne olduğunu gösteren tablo olarak da tanımlanmaktadır⁵⁵⁸. Bir görüş, bilanço, bilanço, bilanço varlık ve kaynak unsurlarına ek olarak faaliyet sonuçlarını (kar ya da zarar) gösteren çift yanlı çizelge olarak tanımlamaktadır⁵⁵⁹. Kanaatimizce faaliyet sonuçları kavramının tanıma eklenmemesi gerekir; çünkü, kaynak kavramı yükümlülüklerle birlikte özkaynak kısmını da içermektedir. Gelir tablosundan aktarılan veya geçmiş yıllardan kalan kar ve zarar varsa bunlar, özkaynak kaleminin altında muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla faaliyet sonuçları, özkaynak grubunun bileşenlerinden olduğu için, bilanço tanımında özkaynak kavramının kullanılması yeterli olacaktır. Diğer bir görüş içeriğinden bahsetmeksizin, bilanço, işletmenin dönem sonu mali “muvazene=denge”sini gösteren belge olarak tanımlamıştır⁵⁶⁰. Başka bir tanıma göre bilanço, muhasebe prensiplerine göre tutulan defterlerdeki hesapların, belirli bir tarihte fiilen ya da teorik olarak kapatılıp gelecek döneme aktarılan borç ve alacak kalıntılarının bir özeti⁵⁶¹.

Bu bağlamda bilanço işletmenin hazırlandığı tarih itibarıyla varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren finansal tablo şeklinde ele alınacaktır. İşletmenin gerçekleştirdiği iktisadi işlemler, niteliklerine göre varlık, yükümlülük veya özkaynak gruplarına aktarılacaktır. Bilanço, hazırlandığı tarih itibarıyla bu gruplara ilişkin tutarlar hakkında bilgi sağlayacaktır.

⁵⁵⁵ BOBİ FRS’de finansal durum tablosu olarak adlandırılmakla birlikte, TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılmıştır.

⁵⁵⁶ Sevilengül, 2016: 33; Gökgöz, 2015: 5; Gökçen, 2015: 9; Uysal ve Şenlik, 2016: 31; Ataman, 2003: 425; Ayboğa, 2001: 1; Eriş, bilanço, bir kuruluşun ya da bir ticarethanenin belirli bir dönem sonundaki ya da belirli bir gündeki taşınır ve taşınmaz malvarlıkları ile bunları sağlamak için kullanılan öz ve yabancı kaynakları dengeli olarak gösteren çizelge olarak tanımlamaktadır. Bkz. Eriş, 1995: 2630.

⁵⁵⁷ Bu unsurların tanımları aşağıda ayrıntısıyla incelendiği için, burada sadece yapılan tanımın anlaşılabilmesi için genel olarak ifade edilmiştir.

⁵⁵⁸ Makoujy, 2010:1; Wiley, 2018: 65.

⁵⁵⁹ Sürmen, 2017: 80.

⁵⁶⁰ Karayalçın, 1988: 40.

⁵⁶¹ Akıncı ve Ünlen, 1988: 27.

Bilançonun, ara bilanço⁵⁶², tasfiye bilançosu, açılış bilançosu gibi çeşitleri bulunmakla birlikte, TMS/TFRS açısından düzenlenecek olan bilanço yılsonunda hazırlanandır⁵⁶³. Zira yıllık bilanço finansal raporlamada kullanılacak ve denetlenecek olandır. Bununla birlikte TTK'da gerçek kişi tacir ve anonim şirket açısından yıllık bilanço kavramı önem arz etmektedir; çünkü, kar dağıtımı ve vergiye esas olunacak matrah yıllık bilançoya göre belirlenmektedir. Ayrıca TTK m. 68 uyarınca her tacir açılış ve yıllık bilançoğu çıkartmak zorundayken; tasfiye bilançosu, ara bilanço gibi türler durum gerektiğinde düzenlenmesi gerekmektedir. Açılış bilançosu, yıllık bilançonun yeni faaliyet yılında aynı şekilde aktarıldığı bilançodur. Bu sebeple, yıllık bilanço esas alınarak konu ele alınacaktır. Yıllık bilanço, ilgili faaliyet döneminin sonunda çıkartılan bilançodur.

3.2.1.2. Ticari Bilanço – Mali Bilanço Ayrımı

Ticaret hukuku kurallarına göre hazırlanan bilançoğa ticari bilanço, vergi hukuku kurallarına göre hazırlanan bilançolara da mali bilançolar adı verilmektedir⁵⁶⁴. Mali bilançoğa vergi bilançosu da denilmektedir⁵⁶⁵. Buna göre, şirketlerin kurum kazancı üzerinden devlet kurumlar vergisi almaktadır. KVK m. 6/2 uyarınca bu kazancın tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır. GVK m. 37'de ticari kazancın VUK hükümlerine ve bu konuda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esas) veya basit usullere göre tespit edileceği yer almaktadır. Buna göre kurumlar vergisine esas olacak matrah, vergi kanunlarına göre belirlenecektir. Doktrinde bu maddeden hareketle, ticari bilanço ve mali bilanço ayrımı yapılmaktadır⁵⁶⁶. Buna göre ticari – mali bilanço ayrımı, amaçlar arasındaki ayrılığa dayanır. Zira ticari bilanço ortaklara dağıtılacak kar miktarını ortaya koymayı hedeflerken⁵⁶⁷, mali bilanço vergiye esas olacak karı belirlemeyi amaçlar⁵⁶⁸. Bu bağlamda ilk fark değerlendirme ilkelerinden kaynaklanmaktadır⁵⁶⁹. Ticari bilanço, değerlendirme bakımından daha fazla serbestlik tanıyan ve düzenleyicisine hemen hemen her alanda daha

⁵⁶² Ara bilançonun düzenlenmesindeki amaç, yıllık faaliyetin kar ya da zararlı mı kapatıldığının tespiti değil, doğrudan doğruya anonim şirketin, bilançonun çıkarıldığı anda borçlarını ne derece ödeyebileceğinin tespitidir. Bu yüzden bilançodaki kalemlerin değerlendirilmesi yapılırken satış fiyatları dikkate alınır. Bkz. Kayar, 1997: 7, 8.

⁵⁶³ Bu bilançoların düzenleniş sebepleri, değerlendirme ilkeleri ve izledikleri amaç bakımından birbirinden farklı olduğu hususunda bkz. Tekinalp, 1979: 57.

⁵⁶⁴ Karayalçın, 1988: 43; Erimez, 1985: 87; Ateşagaoglu, 2012: 49; Özkorkut, 2017: 31; Varlıkların, alacakların ve borçların değerlendirilmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınarak düzenlenmiş bilançoğa ticari bilanço denilir. Bkz. Sumer, 1990: 39.

⁵⁶⁵ Karayalçın, 1988: 43; Tekinalp, 1979: 61; Üçışık ve Çelik, 2018: 18.

⁵⁶⁶ Karayalçın, 1988: 43; Tekinalp, 1979: 61; Sarıkaya, 1994: 1; Karyağdı, 2014: 30, 31; Canözü, 2016: 50, 51; Üçışık ve Çelik, 2018: 18; Manavgat, 2016: 202.

⁵⁶⁷ Tekinalp, 1979: 64.

⁵⁶⁸ Sarıkaya, 1994: 1.

⁵⁶⁹ Tekinalp, 1979: 61; Sarıkaya, 1994: 2; Canözü, 2016: 50.

geniş imkanlar tanıyan bilançodur⁵⁷⁰. VUK'da yer alan değerlendirme hükümleri gerçek geliri kavramak ve vergilendirmek amacıyla mükellefe herhangi bir seçimlik hak tanımamış olup değerlendirme ölçülerinde asgari değerler belirlemiştir⁵⁷¹. İkinci olarak gider olarak yazılabilecek konular her iki bilançoda farklılık göstermektedir⁵⁷². Ek olarak her iki bilanço arasında amortisman oran ve süreleri yönünden fark vardır⁵⁷³. Bu farklılıklar sebebiyle ticari bilanço kar gösterirken, mali bilanço zarar gösterebilir⁵⁷⁴.

Doktrinde ticari-mali bilanço ayrımı görüşünü savunan yazarlardan biri TTK m. 64/5'te yapılan değişiklikten sonra, görüş farklılığına gitmiştir. Hüküm uyarınca TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler, VUK'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez. Buna göre, TTK m. 64/5 VUK'un ve diğer vergi kanunlarının sadece vergi menfaatini korumakta, ticari bilanço (dolayısıyla pay sahiplerinin ortaksal menfaati) ile bağdaşmayıp şeffaflığı bertaraf etmektedir. Bu sebeple, Türkiye'de ticari bilanço yoktur⁵⁷⁵. Buna karşın, başka bir görüş TTK m. 64/5'e dayanarak, ticari bilanço-vergi bilançosu ayrımının olduğu ileri sürmektedir⁵⁷⁶.

Doktrinde bir görüş yukarıdaki ayrımı kabul etmektedir. Bununla birlikte, uygulamada ticari esaslara göre hazırlanan ticari bilanço yanında, mali mevzuata göre hazırlanan mali bilanço kavramlarının kullanıldığını; ancak kavramların kullanılmasının tam olarak doğru olmadığını belirtmektedir. Zira işletme bilançosu genel kurulca kabul edilen tek metin olup aynı işletme için farklı bilançolardan bahsedilmesi hukuken geçerli değildir. Bilanço tektir. Buna karşın bu durumun, bilançodaki karın mali mevzuata uygun hale getirilmesi suretiyle hesaplanan mali kar olarak ifadesi mümkündür⁵⁷⁷.

Kanaatimizce de ticari bilanço-mali bilanço ayrımı bulunmaktadır.

⁵⁷⁰ Tekinalp, 1979: 64.

⁵⁷¹ Karyağdı, 2014: 31.

⁵⁷² Tekinalp, 1979: 66; Karyağdı, 2014: 32; Sarıkaya, 1994: 2; Canöz, 2016: 51.

⁵⁷³ Sarıkaya, 1994: 2; Tekinalp, 1979: 66; Bektöre, 1969: 235 ve devamı; Şanver, 1968: 93 ve devamı.

⁵⁷⁴ Karyağdı, 2014: 30.

⁵⁷⁵ Poroy vd., 2017: 282.

⁵⁷⁶ Manavgat, 2016: 202.

⁵⁷⁷ Karyağdı, 2014: 31.

İlk olarak bu ayırım VUK ve TTK'da kullanılan ifadelerden kaynaklanmaktadır. Zira VUK'da mali tablo kavramı kullanılmaktadır. Örneğin VUK m. 175'de mali tabloların çıkarılmasından bahsedilmektedir⁵⁷⁸. Buna karşın TTK'da finansal tablolar kavramı kullanılmaktadır. Dolayısıyla VUK'da kullanılan "mali" kelimesi uygulamada bilançoya da yansımıştır.

İkinci olarak TMS/TFRS'de ölçüm olarak adlandırılan değerlendirme esaslarında farklılık vardır⁵⁷⁹. TMS/TFRS'de amaç, şirketin gerçek durumunun ortaya çıkarılarak, finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgi vermektir. Bu sebeple, ölçüm esasları belirlenirken işletmeye seçim hakkı tanınmış ve gerçeğe uygun değer muhasebesi ortaya çıkmıştır. Oysa VUK'da ölçüm ile amaçlanan, vergi matrahının belirlenerek vergiye esas karın tespit edilmesini sağlamaktır. Bu yüzden, VUK'da işletmelere ölçüm esasları açısından bir serbesti tanınmamıştır. Bununla birlikte VUK'da amaç vergi matrahının belirlenmesi olduğu için, yapılan düzenlemeler emredici şekilde düzenlenmişken, TMS/TFRS'de şirketin gerçek durumunu aktarabilmek amacıyla alternatif düzenlemelere yer verilmiştir.

Üçüncü olarak iki bilançoda faaliyet dönemi sonunda elde edilen kar tutarı farklıdır⁵⁸⁰. Uygulamada kurumlar vergisine esas olacak matrah düzenlenirken, esas alınacak tablo kar veya zarar tablosudur. Kurumlar vergisi matrahı belirlenirken, kar veya zarar tablosunda yer alan dönem karına eklemeler ve dönem karından indirimler yapılmaktadır. Bu sebeple Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" metni yayınlanmıştır⁵⁸¹. Metinde, mükelleflerin ticari kara ilave edilecek gider ve indirimler ile ticari kardan indirilecek kazanç ve iratların eklenmesi istenmiştir. Bu değişiklikler, dönemin kar veya zarar tablosunda yer alan hesaplara ilişkindir. Dolayısıyla kurumlar vergisine esas olan matrah açısından, doktrinde ticari bilanço veya mali bilanço ayırımı yerine, ticari kar – mali kar ayırımı da kullanılmaktadır⁵⁸². Buna göre kar veya zarar tablosunda yer alan dönem karı tutarına, GVK m. 41 uyarınca gider kabul edilmeyen ödemeler ve KVK m. 11 uyarınca kabul edilmeyen indirimler tutarları eklenecektir. Daha sonra bu tutardan, GVK m. 40

⁵⁷⁸ Bununla birlikte VUK mükerrer m. 298'de, 353'de, geçici m. 25'de mali tablo ifadeleri kullanılmaktadır.

⁵⁷⁹ İnceleme için bkz. yuk. 2.4.2.4.3. TMS/TFRS ile VUK'un Karşılaştırılması.

⁵⁸⁰ İnceleme için bkz. aşağı. 3.3.2.8.3. Dönem Karı Kanuni Vergi Gideri.

⁵⁸¹ <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler>, (ET. 25.02.2019).

⁵⁸² Karyağdı, 2014: 31; Ticari bakımdan kar kavramı ile vergiye tabi kar aynı şeyler değildir. Ticari bilanço üzerinden önce öz sermayenin hesaplanması, aynı usule göre hesaplanmış olan dönembaşı öz sermayesinin bundan çıkarılması, sonra matraha ulaşmak için belirli eklemeler ve çıkarmaların yapılması gerekir. Bkz. Bulutoğlu, 1976: 381.

uyarınca indirilecek giderler, KVK m. 8 uyarınca indirilecek giderler, KVK m. 10 uyarınca diğer indirimler ve KVK m. 9 uyarınca geçmiş beş yıllık zarar tutarları indirilecektir.

Kanaatimizce TTK'da yapılan değişiklikler de ticari bilançoyu ortadan kaldırmamışlardır. Aksine ticari bilanço yanında mali bilanço düzenlendiği gerçeğini somutlaştırmışlardır. Burada 6335 sayılı Kanunla hem TTK m. 88/1'de hem de 64/5'te yapılan değişiklikler⁵⁸³ dikkate alınmalıdır. 88/1'de TTK'ya tabi tacirlerin ticari defterlerini tutarken ve finansal tablolarını düzenlerken TMS/TFRS'ye tabi olacağı yazılmıştı. Yapılan değişiklikle ticari defterler bölümü kaldırılmıştır. Hükümle kaldırılmasa bile, TMS/TFRS'de bir düzenleme yapılmaya kadar, yine VUK'a göre defterlerin tutulması gerekecektir. Zira TMS/TFRS'de ticari defterlere ilişkin düzenleme bulunmamaktadır. TTK'daki düzenlemeler ise, defterlerin tutulmasında uyulacak usuller açısından yeterli değildir. 64/5'te ise, TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler, VUK'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorunda olduğu; TTK'nın defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmeyeceği yer almaktadır. Hükümde açıkça, vergi hukukuna ve ticaret hukukuna göre iki ayrı düzenlemenin yürütmekte olduğu teyit edilmektedir. Bununla birlikte TTK m. 64/5, vergi kanunlarının neden mali tablo düzenleme zorunluluğu getirdiği dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Vergi kanunlarında amaç, vergiye esas olan karın belirlenerek devletin vergisini tahsil etmesini sağlamaktır. Dolayısıyla, vergi kanunlarına göre düzenlenen mali tablolar, TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloları ortadan kaldırmamaktadır. Kanaatimizce olması gereken hukuk açısından, VUK ile TTK'nın göndermesiyle uygulanacak olan standartlar arasında bir uyum sağlanmalıdır. Bu uyum, standartlara uygun düzenleme yapılarak gerçekleştirilmelidir⁵⁸⁴. Aksi takdirde, yabancı yatırımcının finansal tablolara güvenilirliği sağlanamayacak ve yatırım yapmayacaklardır.

Vergi kanunlarına göre hesaplanan kar ve bunun aktarıldığı bilanço, yalnızca vergi ödemesi için kullanılacaktır. Bunun dışında, şirketlerde genel kurulun oylayacağı, kar dağıtımının ve denetlemenin yapılacağı gibi şirketler hukukunda geçerli olan tüm işlemlerde

⁵⁸³ 6335 Sayılı Kanun m. 8 ve 9.

⁵⁸⁴ *Özkorkut*, TTK m. 64/5 ile VUK 175 ve mükerrer 257. maddelerdeki Maliye Bakanlığı'nın yetkilerinin kaldırılmasın ve muhasebe tutulmasında TMS'ye geçilmesinde fayda bulunduğunu belirtmiştir. Bu şekilde ancak düzenleme ve uygulamadaki ikiliğin önüne geçilmiş ve işletmelerin gerçek finansal durumlarının görülebilmesinin önü açılmış olacaktır. Bkz. *Özkorkut*, 2017: 43.

TTK ve onun göndermesiyle TMS/TFRS veya BOBİ FRS'ye uygun şekilde düzenlenen bilanço esas alınacaktır. Ayrıca şirketler iki ayrı bilanço düzenlememektedir. Bunun yerine, kar veya zarar tablosunda ticari bilanço üzerinde değişiklikler yapılarak vergiye esas olacak kar belirlenmektedir. Bir başka deyişle, vergi bilançosu kendisine temel olarak ticari bilançoyu alır ve bu bilanço üzerinde kendi amacına uygun değişiklikleri yapar⁵⁸⁵.

3.2.2. Bilançonun Şekli ve İçeriği

İşletmenin gerçekleştirmiş olduğu iktisadi işlemler, bilançoya çift taraflı kayıt yöntemine göre aktarılmaktadır. Bu yöntemde bir işlem veya olay kaydedilirken, iki yana da kayıt yapılması zorunludur. Örneğin A, satmış olduğu mallar için, mallar hesabında azaltma yaparken bunun karşılığında almış olduğu nakit için, bu hesapta artış yapacaktır⁵⁸⁶. Buna göre muhasebede bilançonun sol ve sağ olmak üzere iki yanı vardır. Bilançonun sol yanına aktif taraf, sağ yanına da pasif taraf denir⁵⁸⁷. Dolayısıyla bir işlem bilançonun hem aktif hem de pasif tarafına kaydedilecektir. Aktif taraf, o işletmenin varlıklarını; pasif tarafı bu varlıkların nasıl finanse edildiğine dair bilgileri içeren yükümlülükleri ve özkaynaklarını gösterir⁵⁸⁸. Her işletme bir sermaye ile kurulur. Sermaye bilançonun pasif tarafında özkaynak başlığı altında; aktif tarafında ise, işletmenin varlıkları arasında gösterilir. İşletmenin varlıkları dönem boyunca defalarca alıma-satıma, ödemeye konu olurlar. Bu hareketlilik sebebiyle, işletmenin varlıklarına işletmenin aktifleri denilir⁵⁸⁹. Kaynakları oluşturan borç ve sermaye kalemleri varlığa göre daha hareketsiz olduğu için, bunlara işletmenin pasifleri denilir. Zira bir borç kalemi ömrü boyunca iki defa işlem görür. Birisi kaynağın yani borcun doğumu diğeri ödenmesidir. Sermaye de ortaklar tarafından işletmeye verilir ve işletmenin ömrü boyunca -sermaye artırımı azaltımı hariç- başka işlem görmez⁵⁹⁰.

Bilançonun aktifinde, duran ve dönen varlıklar yer alırken; bilançonun pasifinde yükümlülükler ve özkaynak yer alır⁵⁹¹. Bilançonun en üstünde bir başlık bulunur. Başlıkta, işletmenin adı, bilanço tarihi ve bilanço kelimesinin yer alması gerekir. Bilanço işletmenin bir anlık fotoğrafını gösterdiği için, bilançoda sadece belirli bir tarih yer alır⁵⁹².

⁵⁸⁵ Özkorkut, 2017: 31.

⁵⁸⁶ Çift taraflı kayıt yönteminin incelenmesi için bkz. yuk. 1.2.1.2. XVI. Yüzyıl.

⁵⁸⁷ Gökgöz, 2015: 5; Uysal ve Şenlik, 2016: 31; Küçüksavaş, 2016: 57; Sürmen, 2017: 81; Sumer, 2013: 39; Lazol, 2017: 11; Tekinalp, 1979: 162 ve devamı.

⁵⁸⁸ Sürmen, 2017: 81; Gökgöz, 2015: 5; Makoujy, 2010: 2.

⁵⁸⁹ Sürmen, 2017: 81; Karabınar, 2015: 19.

⁵⁹⁰ Karabınar, 2015: 19; Sürmen, 2017: 81.

⁵⁹¹ Uysal ve Şenlik, 2016: 31, 32; Sürmen, 2017: 81.

⁵⁹² Gökgöz, 2015: 5; Uysal ve Şenlik, 2016: 31.

Bilanço hazırlanırken en önemli ilkelerden biri, aktif ve pasif tarafın toplamının birbirine eşit olmasıdır. Buna muhasebede, bilanço temel eşitliği veya muhasebe temel denklemi denilmektedir⁵⁹³. Buna göre, bilançonun aktif tarafında yer alan varlıkların toplam parasal tutarı, bilançonun pasifinde yer alan kaynakların parasal tutarına eşit olmalıdır. Bu esasen kağıt üzerinde yapılan bir işlemdir. Eşitliğin sol tarafı sahip olunan varlıkları, sağ tarafı ise bunların sermaye koyma ya da borçlanma yolu ile karşılandığını anlatır⁵⁹⁴. Zira bir işletme ne kadar kaynağa sahipse ancak o kadar varlığa sahip olabilir⁵⁹⁵. Örneğin, işletmenin kurulması için ortaklar tarafından 50.000 TL nakit sermaye getirilmiş ve işletmeye ait taşınır varlıkların alınması için 100.000 TL kredi çekilmiş ve alınmış olsun. Buna göre hazırlanacak bilançoda, işletmenin varlıkları 50.000 TL nakit para ve 100.000 TL'lik taşınır varlıktır. Bu durumda varlığın toplam tutarı 150.000 TL'dir. İşletmenin varlıklarının finanse edilmesini sağlayan kaynaklar ise, yükümlülükler 100.000 TL, ortakların getirmiş olduğu sermaye yani özkaynak ise 50.000 TL'dir. Bunların toplamı da 150.000 TL'dir. Bilanço hazırlanırken bu eşitliğe dikkat edilir. Bu eşitlik hiçbir zaman bozulamaz. Eşitliğin bozulması her zaman bir hata, yanlışlık veya kötü niyetli işlemlerin varlığına işaret eder⁵⁹⁶. Buna göre muhasebede şu formül üretilmiştir⁵⁹⁷.

Tablo 3.1: Muhasebe Eşitliği Tablosu

<p>AKTİF=PASİF</p> <p>VARLIKLAR= KAYNAKLAR</p> <p>VARLIKLAR= ÖZKAYNAK + YÜKÜMLÜLÜKLER</p> <p>VARLIKLAR= SERMAYE + BORÇLAR</p>

⁵⁹³ Sevilengül, 2016: 33; Küçüksavaş, 2016: 58; Gökgöz, 2015: 5; Uysal ve Şenlik, 2016: 32; Sürmen, 2017: 82; Karabınar, 2015: 17; Lazol, 2017: 11.

⁵⁹⁴ Sevilengül, 2016: 33; Sürmen, 2017: 81; Gökgöz, 2015: 5.

⁵⁹⁵ Karabınar, 2015: 17.

⁵⁹⁶ Karabınar, 2015: 18.

⁵⁹⁷ Sevilengül, 2016: 33; Küçüksavaş, 2016: 58; Gökgöz, 2015: 5; Uysal ve Şenlik, 2016: 32; Sürmen, 2017: 82; Karabınar, 2015: 17.

Muhasebe hukukunda hesap tipi bilanço aşağıdaki şekilde gösterilmektedir:

Tablo 3.2: Hesap Tipi Bilanço

X GIDA A.Ş.	
31 ARALIK 2018 TARİHİ İTİBARIYLA BİLANÇO	
VARLIKLAR/AKTİF	KAYNAKLAR/PASİF
1. Dönen Varlıklar 2. Duran Varlıklar	3. Kısa Vadeli Yükümlülükler -3 ve 4'ün arasındaki fark, borcun vadesinin 1 yılını altında olup olmamasıdır. 4. Uzun Vadeli Yükümlülükler 5. Özkaynak

Muhasebeye rapor tipi bilanço aşağıdaki şekilde gösterilmektedir⁵⁹⁸:

Tablo 3.3: Rapor Tipi Bilanço

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)			
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)			
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)			
	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			

⁵⁹⁸ KGK tarafından 2013 yılında yayınlanan, "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi"nden alınmıştır. Bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013.

- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Stoklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR*			
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Finansal Yatırımlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Şerefiye			
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Ertelenmiş Vergi Varlığı			
- Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR*			

* İlgili kalem gruplarının toplamları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının (“Varlıklar”, “Dönen Varlıklar”, “Duran Varlıklar” vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifin seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamlara ilişkin satırlar çıkarılır.

TOPLAM VARLIKLAR*			
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler - Kısa Vadeli Borçlanmalar - Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları - Diğer Finansal Yükümlükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Ertelenmiş Gelirler - Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü - Kısa Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			
Uzun Vadeli Yükümlülükler - Uzun Vadeli Borçlanmalar			

* İlgili kalem gruplarının toplamları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının (“Varlıklar”, “Dönen Varlıklar”, “Duran Varlıklar” vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifin seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamlara ilişkin satırlar çıkarılır.

<ul style="list-style-type: none"> - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar <ul style="list-style-type: none"> - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Diğer Borçlar <ul style="list-style-type: none"> - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Ertelemiş Gelirler - Uzun Vadeli Karşılıklar <ul style="list-style-type: none"> - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar - Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü - Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler <p>TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*</p>			
ÖZKAYNAKLAR			
<p>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ödenmiş Sermaye - Geri Alınmış Paylar (-) - Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-) - Paylara İlişkin Primler - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler - Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler - Geçmiş Yıllar Karları/Zararları - Dönem Net Karı/Zararı 			

Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR			
TOPLAM KAYNAKLAR			

3.2.2.1. Aktif Taraf/Varlıklar

3.2.2.1.1. Varlık Kavramı

3.2.2.1.1.1. Genel Olarak

İşletmenin sahip olduğu her iktisadi değer, standartlar bağlamında işletmenin varlığı sayılmaz. Bir malvarlığı unsuru, standartlarda yer alan şartları taşıması koşuluyla, işletmenin varlığı olarak bilançoda gösterilecektir. Aksi takdirde, işletme ilgili malvarlığına sahip olsa bile bunları bilançoda varlık olarak gösteremeyecektir. Varlık olarak muhasebeleştirilme anlamına da gelen bu durum, doktrinde aktifleştirilme şartları olarak adlandırılmaktadır⁵⁹⁹. Bilançonun varlık kısmı, tablonun aktif tarafı olarak da adlandırıldığı için aktifleştirilme kavramı kullanılmaktadır.

YKÇ, pr. 4/3 uyarınca varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır⁶⁰⁰. Buna göre, TMS/TFRS uyarınca bir unsurun varlık sayılabilmesi için, mevcut bir ekonomik kaynak olmalı, bu ekonomik kaynak işletme tarafından kontrol edilebilmeli ve geçmişteki olayların sonucunda meydana gelmelidir⁶⁰¹. Bu sebeple, varlık sayılabilmenin unsurlarını “ekonomik kaynak” olma ve “kontrol edilme” şeklinde ikiye ayırmak mümkündür.

3.2.2.1.1.2. Ekonomik Kaynak Unsuru

Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır (YKÇ, pr. 4.4). Buna göre işletmenin ekonomik kaynağı ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip olmalı ve bir hakkı içermelidir.

Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır. Ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip olmayan bir hak, bilançoda gösterilemeyecektir.

⁵⁹⁹ Aktifleştirme, yapılan masrafların bir aktif değer olarak bilançoya konulmasıdır. Bkz. Tekinalp, 1979: 89.

⁶⁰⁰ Doktrinde varlık elde edildiği kaynakların da göz önünde tutulması durumunda, işletme sahibinin veya ortaklarının işletmeye koydukları sermaye ile işletmede bıraktıkları karlar karşılığında ve üçüncü kişilere borçlanarak (ya da hibe yoluyla) elde edilmiş olan maddi ve maddi olmayan değerlerin bütünüdür şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Sevilengül, 2016: 131.

⁶⁰¹ YKÇ’de varlık tanımı, KÇ’ye göre değişikliğe uğramıştır. KÇ, pr. 4.4/a uyarınca varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Beklenen ifadesi çıkarılmıştır. Ekonomik faydaların ortaya çıkmasının kesin veya muhtemel olmasına gerek yoktur. Bkz. Kavramsal Çerçeve Sunumu: 8.

Kanaatimizce ekonomik fayda üretmekten kasıt, ekonomik kaynak olarak nitelendirilen hakkın karşılığında işletmenin paraya çevrilebilir bir menfaat elde etmesidir. İşletmeye ekonomik fayda üretme yetkisi veya imkanının sağlanması çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. İlk olarak ekonomik kaynak, sözleşmeye dayalı nakit akışları veya başka bir ekonomik kaynak alma imkanı tanıyabilir (YKÇ, pr. 4.16/1-a). İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetin satın alınmasına ilişkin sözleşmelerden doğan hak, işletmeye nakit akışı sağlayacaktır. Örneğin beyaz eşya sektöründe faaliyet gösteren A işletmesi, 100.000 TL bedelle buzdolabı satımına ilişkin sözleşme yapmıştır. Bu satış sözleşmesi, işletmeye nakit girişi sağlayacaktır. Bilançoda ticari veya diğer alacaklar grubunda gösterilecektir. Bununla birlikte, başka bir ekonomik kaynak alma imkanı, işletmenin varlık alabilmesini sağlayan kaynakları ifade eder. Bu açıdan en iyi ekonomik kaynak işletmenin sahip olmuş olduğu nakit paradır. Zira para ile kolay bir şekilde işletme kendi varlıklarını artırabilir. Ekonomik kaynak, nakit girişleri üretebilir veya nakit çıkışlarından kaçınmayı sağlayabilir (YKÇ, pr. 4.16/1-c). Nakit girişleri üretmeden kasıt, ilgili ekonomik kaynak sayesinde işletmenin kazanç elde etmesidir. Örneğin işletmenin satın aldığı hammadde, işlenerek veya işlenmeksizin satılarak, işletmeye nakit girişi sağlayacaktır. Bu sebeple, hammadde üzerindeki hak, varlık olarak nitelendirilmiştir. Ekonomik kaynak, işletmenin nakit çıkışlarından kaçınmasını sağlayabilir. İşletme sahip olduğu ekonomik kaynaklarla, faaliyet konusunu yerine getirebilmesi için yapması gerekli harcamadan kurtulabilir. Örneğin ürünlerin teslimi veya işletmeye işçilerin taşınması için araca ihtiyaç bulunabilir. Her seferinde taşıma sözleşmesi yapılmak yerine işletmeye araç satın alınabilir. Dolayısıyla araç üzerindeki mülkiyet hakkı, işletmenin ekonomik kaynağı olacaktır. Bunun gibi, işletmede üretim yapmaya yarayan makineler, işletmenin bulunduğu arsa, bina üzerindeki haklar ekonomik kaynak oluşturur. Bununla birlikte ekonomik kaynak, söz konusu ekonomik kaynağı satmak suretiyle nakit veya başka ekonomik kaynaklar alma ya da ekonomik kaynağı devretmek suretiyle yükümlülükleri yerine getirme yetki veya imkanlarından en az birini işletmeye veriyorsa işletme için ekonomik faydalar üretebilir (YKÇ, pr. 4.16/1-c ve d). İşletme tarafından kullanılan ekonomik kaynağın işletmenin varlığı olarak nitelendirilebilmesi için, işletme tarafından kullanılması zorunlu değildir. İşletme yatırım amaçlı ekonomik kaynağa da sahip olabilir. Örneğin yatırım amaçlı gayrimenkuller de işletmenin varlığına dahildir.

Ekonomik kaynağın, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip olması gerekir. Bu potansiyelin var olması için hakkın ekonomik faydalar üreteceğinin kesin, hatta muhtemel olması gerekli değildir. Hakkın yalnızca halihazırda mevcut olması ve en az bir durumda işletme için diğer tüm tarafların elde edebildiği ekonomik faydaların ötesinde ekonomik

faydalar üretebilmesi gereklidir (YKÇ, pr. 4.14). Örneğin şirket, yatırım yapmak amaçlı bir başka şirketin pay senetlerini satın almış olsun. Bu senetlerin zamanla değeri azalabileceği gibi artabilir de. Şirketin pay senetleri üzerinde mülkiyet hakkı vardır; ancak ekonomik fayda üreteceği kesin değildir. Yalnızca potansiyeli bulunmaktadır. Kanaatimizce ekonomik fayda üretme konusunda kesinlik aranmaması yerinde bir düzenleme olmuştur. Zira işletmenin sahip olduğu varlıkların değeri zaman içinde artabilir veya azalabilir. İşletmenin yapmış olduğu yatırımlar, beklenen faydayı sağlamamış olabilir. Dolayısıyla varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde ekonomik fayda üretme potansiyeli yeterlidir. Aksi takdirde, içinde risk faktörü bulunan finansal yatırımlar gibi malvarlığı unsurları bilançoda yer almayacaktır. Buna karşın, üretim sürecinde ortaya çıkan atık, alım satım konusu değilse, işletme için varlık oluşturmaz⁶⁰².

Ekonomik kaynağın, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip olması yeterli değildir. Aynı zamanda buna yönelik bir hakkı da içermelidir. Hak, hukuken korunan ve sahibine bu korumadan yararlanma yetkisi tanınan menfaattir⁶⁰³. Haklar, malvarlığı hakları kapsamında aynı hak⁶⁰⁴, alacak hakkı⁶⁰⁵, maddi değeri olan yenilik doğuran haklar⁶⁰⁶ ve fikri hak⁶⁰⁷ olarak sınıflandırılmaktadır⁶⁰⁸. Bu haklar para ile ölçülebilen bir değeri olan haklardır⁶⁰⁹. Para ile ölçülemeyen bir hak bilançoda yer alamayacağı için ekonomik kaynak, malvarlığı haklarından herhangi biri olabilir. Kavramsal çerçevede verilen örnekler bunu ortaya koymaktadır. Buna göre ekonomik fayda yaratma potansiyeline sahip haklar birçok biçimde olabilir. Kavramsal Çerçeve'de başka bir taraf için bir mükellefiyet teşkil eden veya etmeyen haklar şeklinde iki örnek verilmiştir. Mükellefiyet teşkil edenlerde, hakkın

⁶⁰² Sevilengül, 2016: 131.

⁶⁰³ Oğuzman ve Barlas, 2014: 135; Dural ve Sarı, 2014: 148; Benzer bir tanıma göre hak, hukuken korunan ve faydalanılması hak sahibinin veya onun temsilcisinin iradesine tabi kılınan çıkardır. Bkz. Tekinay, 1987: 129; Akıntürk ve Ateş-Karaman, 2014: 30.

⁶⁰⁴ Aynı hak, bir şey üzerinde doğrudan doğruya hakimiyet sağlayan ve herkese karşı ileri sürülebilen haktır. Bkz. Ayan, 2012: 7; Oğuzman ve Barlas, 2014: 140; Gürsoy vd., 1984: 5, 71; Sirmen, 2013: 4; Dural ve Sarı, 2014: 151; Aynı hak, eşya üstünde bir borç ilişkisinden, bir borçlunun varlığından bağımsız olacak şekilde, doğrudan egemenlik sağlayan haktır. Bkz. Serozan, 2014: 16.

⁶⁰⁵ Bir kimseye bir başkasından bir edimi, yani bir şeyi vermesini, yapmasını veya yapmamasını isteme yetkisi sağlayan haklara denir. Bkz. Oğuzman ve Barlas, 2014: 140.

⁶⁰⁶ Bu haklar, hak sahibine tek taraflı irade beyanında bulunarak, yeni bir hukuki ilişki kurmak, mevcut bir hukuki ilişkiyi değiştirmek yahut sona erdirmek yetkisini verirler. Bkz. Oğuzman ve Barlas, 2014: 151; Dural ve Sarı, 2014: 165.

⁶⁰⁷ Kişilerin zeka, düşünce ve yaratıcılıklarını kullanarak yarattıkları fikri ürünleri üzerindeki haklarına denir. Bkz. Oğuzman ve Barlas, 2014: 152; Dural ve Sarı, 2014: 160.

⁶⁰⁸ Oğuzman ve Barlas, 2014: 140; Doktrinde haklar, ortak yönleri asıl alınarak, belirli ölçütlerle gruplara ayrılarak irdelenmektedir. Örneğin haklar para ile ölçülebilen değeri bulunup bulunmamasına göre malvarlığı hakları-şahıs varlığı hakları; ileri sürülebileceği çevre açısından mutlak haklar- nisbî haklar; kullanılmasının etkisi bakımından alelâde haklar- yenilik doğuran haklar; şahsen kullanılması zorunlu olan ve olmayan haklar; kullanma yetkisi açısından bağımsız haklar-bağlı haklar olmak üzere başlıca beş gruba ayrılmıştır.

⁶⁰⁹ Oğuzman ve Barlas, 2014: 139; Ekonomik bir değer taşıyan ve bu değeri ekonomik değer ölçüsü olan para ile ölçülebilen haklara malvarlığı hakları dendiği hususunda bkz. Dural ve Sarı, 2014: 169.

konusunun yerine getirilmesinin talep edilebileceği bir karşı taraf bulunmaktadır. Hukuken kastedilen, alacak hakkına sahip olunmasıdır. Nakit alma hakları, mükellefiyet teşkil edenlerden biridir (YKÇ, pr. 4.6/a-i). Örneğin mobilyacılık sektöründe faaliyet gösteren A işletmesinin satmış olduğu dolaplar için 10.000 TL'lik alacak hakkı bulunmaktadır. 10.000 TL'yi ödeme borcu, vadesinde nakit ödenebileceği gibi çek keşide edilmiş veya alacak senedi verilmiş olabilir. Bu hak bilançoda alınan çekler veya alacak senetleri hesabında, 10.000 TL olarak kaydedilecek ve işletmenin varlığını oluşturacaktır. Bununla birlikte, bir kişi veya işletmeden hizmet alma hakkı da başka bir taraf için mükellefiyet teşkil eder (YKÇ, pr. 4.6/a-ii). Örneğin giyim üzerine çalışan bir şirket, ürünlerin müşterilere teslimi hizmeti için bir kargo şirketiyle beş yıllık sözleşme yapmış olabilir. Taşıma işi, karşı taraf için bir mükellefiyet teşkil etmektedir. Bir başka deyişle, karşı taraf hizmet edimini yerine getirmekle sorumludur. Ekonomik kaynakları başka bir tarafla lehte şartlarda takas etme hakkı da mükellefiyet teşkil eden haklara örnek olarak verilmiştir (YKÇ, pr. 4.6/a-iii). Bu tür haklar örneğin, halihazırda lehte şartlar altında bir ekonomik kaynağı satın almaya yönelik bir forward sözleşmesini veya bir ekonomik kaynağı satın alma opsiyonunu içerebilir. Bununla birlikte, önceden belirtilmiş gelecekteki belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda başka bir tarafın bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyetinden faydalanma hakları, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahiptir. Başka bir taraf için bir mükellefiyet teşkil etmeyen haklar maddi duran varlıklar veya stoklar gibi fiziksel nesnelere üzerindeki haklar veya fikri mülkiyet kullanma hakları olabilir. Örneğin bir fiziksel nesneyi kullanma hakkı veya kiralanmış bir nesnenin kalıntı değerinden faydalanma hakkı gibi (YKÇ, pr. 4.6/b-i, ii). Hukuki açıdan kastedilen varlığın üzerinde aynı hakkın bulunmasıdır.

İşletmenin sahip olduğu hakların tamamı, söz konusu işletmenin varlıkları değildir. Hakların işletmenin varlıkları olması için hem işletme için diğer tüm tarafların elde edebildiği ekonomik faydaların ötesinde ekonomik faydalar üretme potansiyeline sahip olması hem de söz konusu işletme tarafından kontrol edilmesi gerekir (YKÇ, pr. 4.9). Örneğin, tüm tarafların önemli bir maliyet olmaksızın kullanabildiği haklar genellikle bunları elinde tutan işletmelerin varlıkları değildir. Kamu mallarına erişim hakları, geçit hakkı gibi kamu hakları veya kamuya açık teknik bilgilere erişim hakkı gibi.

Bir işletme, kendisinden ekonomik fayda elde etme hakkına sahip olamaz. Bu sebeple, işletme tarafından ihraç edilen, geri satın alınan ve tutulan borçlanma araçları veya öz kaynak araçları işletmenin ekonomik kaynakları değildir (YKÇ, pr. 4.10). Örneğin işletme tarafından

kendi payları, ortaktan geri alınmıştır⁶¹⁰. Hak sahibi olarak, işletmenin kendisi görülmektedir. Geri satın alınan paylara ilişkin mülkiyet hakkı, işletmenin ekonomik kaynağı olmadığı için varlık sayılmaz. Bilançonun pasif tarafında, özkaynak grubu altında muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, raporlayan işletme birden fazla tüzel kişiden oluşuyorsa, o tüzel kişilerden biri tarafından ihraç edilen ve o tüzel kişilerden bir diğeri tarafından elde tutulan borçlanma araçları veya özkaynak araçları raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları değildir (YKÇ, pr. 4.10/1-b).

İşletme varlık edinebilmek için harcama yapmak zorunda değildir. Harcamaya katlanmak ve varlık edinmek arasında yakın bir ilişki vardır (YKÇ, pr. 4.18). Bu nedenle, bir işletme bir harcamaya katlandığında, bu durum, işletmenin gelecekteki ekonomik faydalar elde etme çabasına ilişkin karine oluşturur. Bununla birlikte ilgili harcamanın olmayışı bir kalemin varlık tanımını karşılamasını engellemez. Örneğin, bir hükümetin işletmeye ücretsiz olarak hibe ettiği veya başka bir tarafın işletmeye bağışladığı haklar da varlık olarak nitelendirilebilir.

3.2.2.1.1.3. Kontrol Unsuru

Bir ekonomik kaynağın bilançoda varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için işletmenin ekonomik kaynağı kontrol edebilmesi gereklidir. Bir işletme, bir ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan kaynaklanabilecek ekonomik faydaları elde etme konusunda mevcut bir yeteneğe sahipse, o ekonomik kaynağı kontrol ediyor demektir (YKÇ, pr. 4.20). Kullanımını yönetmekten kasıt, ekonomik kaynağın hangi şekilde kullanılacağına tek başına karar verebilme yetkisidir. Bir başka deyişle işletme, bir ekonomik kaynağı kendi faaliyetlerinde kullanma veya başka bir tarafın o ekonomik kaynağı kullanmasına izin verme hakkına sahipse, söz konusu ekonomik kaynağın kullanımını yönetme konusunda mevcut bir yeteneğe sahiptir (YKÇ, pr. 4.21). Örneğin ekonomik kaynağın işletme tarafından üretimde kullanılması veya kullanılmamasına, başkasına kiralanmasına, satılmasına veya başkasının kullanımına izin verecek sınırlı ayni hakların tesis edilmesine karar verebilme yetkisine sahip olmak gibi. Ekonomik kaynaktan kaynaklanabilecek ekonomik faydaları elde etme, ekonomik kaynağın semerelerinden yararlanma ile gerçekleşir. Örneğin işletme ürünlerini satarak satış parasını; gayrimenkullerini kiralayarak kira ücretini; pay senetleri satın alarak faiz getirisini elde edebilir. Dolayısıyla işletme bu işlemler hakkında karar verebilme yetkisine sahipse, bunlar işletmenin varlıkları olarak nitelendirilecektir. Kanaatimizce kontrol, işletmenin sahip olduğu haklar aracılığıyla sağlanacaktır. Örneğin işletmeye satılmak üzere emanet olarak

⁶¹⁰ Geri alınmış paylara ilişkin ayrıntılı inceleme için bkz. aşa. 3.2.2.2.3.2.2. Geri Alınmış Paylar.

gönderilen mallar işletmeye ait olmadığından varlık sayılamaz⁶¹¹. Kontrolün bilanço günü itibariyle devam ediyor olması gerekir. Satılmış olup mülkiyeti alıcıya geçmiş olan bir mamül üzerinde işletmenin kontrolü sona erdiğinden, hala işletmede muhafaza edilmeye devam ediliyor olsa bile, artık o mamul işletme için varlık olma niteliği taşımaz⁶¹².

Bir ekonomik kaynağın kontrolü genellikle kanuni hakları uygulama imkanından kaynaklanır. Buna karşın kontrol, bir işletmenin, kendisinden başka hiçbir tarafın bir ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan kaynaklanabilecek ekonomik faydaları elde etme konusunda mevcut bir yeteneğe sahip olmamasını sağlamanın başka yöntemlerine sahip olmasından da kaynaklanabilir (YKÇ, pr. 4.22). Örneğin, bir işletmenin, kamuya açık olmayan bir teknik bilgiyi kullanma hakkını kontrol ediyor olması için işletmenin o teknik bilgiye erişiminin olması ve o teknik bilgiyi, tescilli bir patent koruması altında olmasa dahi gizli tutma konusunda mevcut bir kabiliyete sahip olması gerekir.

Bir işletmenin bir ekonomik kaynağı kontrol etmesi için söz konusu kaynağa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların başka bir tarafa değil, doğrudan ya da dolaylı olarak işletmeye akması gerekir (YKÇ, pr. 4.23). Buna göre, kontrol sonucunda elde edilen faydaların hukuken işletmeye ait olması gerekir. Buna karşın fiilen kontrolü kimin sağladığının bir önemi yoktur. Bununla birlikte, bir başkasına temsil yetkisi verilerek kontrol sağlanabilir. Doğrudan veya dolaylı temsil olabilir. Bazen bir taraf (asil) başka bir tarafı (vekil) asilin faydası için hareket etmek üzere devreye sokabilir. Örneğin, bir asil bir vekili, asil tarafından kontrol edilen malların satışını düzenlemesi için devreye sokabilir. Eğer bir vekil, asil tarafından kontrol edilen bir ekonomik kaynağın himayesine sahipse, söz konusu ekonomik kaynak, vekilin varlığı değildir. Ayrıca anonim şirkette yönetim kurulunun şirket malvarlığına ilişkin işlemleri gerçekleştirmesi asil-vekil ilişkisine girmez. Zira yönetim kurulu, anonim şirketin zorunlu organı olup, anonim şirket ad ve hesabına işlemleri gerçekleştirmektedir.

3.2.2.1.2. Dönen Varlık

İşletmenin sahip olduğu varlıkların bir kısmı dönen varlık grubunda muhasebeleştirilmektedir. TMS 1, pr. 66'da bir varlığın, dönen varlık grubuna girebilmesi için gerekli kriterler alternatif olarak düzenlenmiştir.

İlk olarak bir varlığın dönen varlık olarak sınıflandırılması için, işletmenin varlığı normal faaliyet döngüsü içinde realize etmeyi beklemesi ya da satmayı veya tüketmeyi

⁶¹¹ Sevilengül, 2016: 131.

⁶¹² Sevilengül, 2016: 131.

amaçlaması gerekmektedir (TMS 1, pr. 66/a). Bir varlığın dönen varlık sayılmasındaki temel ölçüt normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilecek veya kullanılacak olmasıdır⁶¹³. Zira kural olarak dönen varlık olarak nitelendirilen varlık grubunun elde bulundurulmasının sebebi, işletmenin mal ve hizmet üretiminde veya satışında kullanılarak işletmeye para girişinin sağlanmasıdır. İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere varlıkların ediniminden, nakit veya nakit benzerlerine dönüşmesine kadar geçen süredir (TMS 1, pr. 68). Örneğin ticari bir işletmenin normal faaliyetlerini yerine getirirken hammadde satın alması ve bu hammaddeden mal üretilip bunu tekrar satması için geçen süre işletmenin faaliyet döngüsünü oluşturur. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri alanlar birbirinden farklı olduğu için, dönen varlık olarak nitelendirilmede de bu farklılık dikkate alınacaktır. Örneğin inşaat sektörü ile uğraşan bir şirket ile yiyecek sektöründe bulunan bir şirketin, faaliyetlerini gerçekleştirdiği normal döngü farklı olabilecektir. Zira bir binanın inşa edilmesi ve satımı, bir gıda ürününün üretim satımına göre daha uzun bir faaliyet döngüsünü gerektirir. TMS 1, pr. 66/a'nın uygulanması açısından, satılması veya tüketilmesi istenilen varlık, fiili durumda satılmamış veya tüketilmemiş olabilir. Bu durum, varlığın dönen varlık olarak raporlanmasını engellemez. Zira bu nitelendirmede önemli olan, ilgili varlığın satmak veya tüketmek amacıyla elde bulundurulmasıdır. Bununla birlikte işletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu döngünün on iki ay olduğu varsayılır (TMS 1, pr. 68/c. 2). Dolayısıyla on iki aylık süre içinde satılması veya tüketilmesi beklenen varlıklar, dönen varlık grubunda muhasebeleştirilecektir.

İkinci olarak işletmenin varlığı raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde realize etmeyi beklemesi de, ilgili varlığı dönen varlık grubuna sokacaktır (TMS 1, pr. 66/c). Realize etmekten kasıt, varlığın paraya çevrilmesidir⁶¹⁴. TMS/TFRS'de dönen-duran varlık ayırımında “normal faaliyet döngüsü” kistasının kullanılması sebebiyle, doktrinde TMS/TFRS'nin MSUGT'den farklılaştığı ifade edilmiştir⁶¹⁵. MSUGT'de dönen varlık, işletmenin kasada ve bankada tuttuğu paralarla normal koşullarda bir yıl içinde ya da işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlıklardır⁶¹⁶. Buna göre TMS/TFRS'de bilançonun çıkarılması tarihinden itibaren on iki ay içinde paraya çevrilmeyecek dahi olsa, ticari alacaklar, personelden alacaklar, normal faaliyet döngüsü içinde satılan, tüketilen ve nakde çevrilen stoklar gibi varlıklar dönen varlıklar arasında gösterilmektedir. Kanaatimizce burada kavram olarak farklılık TMS/TFRS'de

⁶¹³ Makoujy, 2010: 15; Sevilengül, 2016: 161.

⁶¹⁴ Makoujy, 2010: 15.

⁶¹⁵ Bayrı, 2010: 100, 101; Köse, 2008: 80.

⁶¹⁶ Tek Düzen Hesap Planı: 54, bkz. RG. S. 21447, T. 26.12.1992.

“normal faaliyet döngüsü” kullanılmasına karşın, MSUGT’de “normal faaliyet dönemi” ifadesinin kullanılmasıdır. Dönem belli özellikleri olan zaman parçasıyken⁶¹⁷; döngü, herhangi bir olayın birden fazla tekrarlanması⁶¹⁸ olarak, dönemden daha geniş bir anlama sahiptir.

Üçüncü olarak nakit ve nakit benzeri varlıklar, dönen varlık grubundadır. Bunun için, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmalıdır (TMS 1, pr. 66/d). Bununla birlikte, varlığın öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması da gerekir (TMS 1, pr. 66/b). Ticari amaçla elde bulundurmadan kasıt, işletmenin sahip olduğu varlığı işletmenin faaliyetlerinde kullanma amacının bulunmasıdır. Örneğin işletme tarafından alım satım amaçlı alınan bir pay senedi, dönen varlıklar grubunda yer alır.

Dönen varlıklar ayrıca, esas itibarıyla ticari amaçla elde tutulan varlıkları ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içerir (TMS 1, pr. 68). Örneğin TFRS 9’da yer alan ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal varlıklar gibi. Duran varlıklar arasında yer alan varlıklardan izleyen dönem içinde satılacak, tahsil edilecek veya faydası tükenecek olanlar, duran varlıklar bölümündeki hesaplardan, dönen varlıklardaki ilgili hesaplarına aktarılır. Örneğin 2 Ocak günü 2 yıllık kira peşin olarak ödenirse, ödenen kiranın yarısı “180 Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabına kaydedilerek dönen varlıklarda gösterilir. Ödemenin ikinci yarısı ise “280 Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabına alınarak bu miktarın duran varlıklar arasında yer alması sağlanır. Dönem sonunda peşin kiranın gidere dönüşme süresi 1 yıla indiğinden, söz konusu kira tutarı, Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabından, Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına aktarılır⁶¹⁹.

Dönen varlık hesap grubunda nakit ve nakit benzerleri, finansal yatırımlar, türev araçlar, ticari ve diğer alacaklar, stoklar, yıllara yaygın inşaat onarım ve onarım maliyetleri, canlı varlıklar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları, devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin finansal varlıklar, diğer dönen varlıklar ve satış amaçlı elde bulundurulan duran varlıklar yer almaktadır. Bu hesapların hepsi ‘1’le başlamaktadır. Bir başka deyişle, bilançoda ‘1’ rakamıyla başlayan hesapların hepsi, dönen varlıklarda muhasebeleştirilecektir.

⁶¹⁷

TDK,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c50263e6a40d7.64554162,
(ET. 29.01.2019).

⁶¹⁸

TDK,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c50264642f096.30081134,
(ET. 29.01.2019).

⁶¹⁹ Sevilengül, 2016: 162.

3.2.2.1.2.1. Nakit ve Nakit Benzerleri

Nakit ve nakit benzerleri, ödemeler için hazır tutulan varlıklardır⁶²⁰. Dönen varlıklar içinde likiditesi en yüksek hesap grubudur. Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder (TMS 7, pr. 6). Nakdin yabancı veya Türk parası olması önemli değildir. Örneğin “100 Nakit Kasası” hesabında, işletmenin elinde bulunan TL ve yabancı paraların TL karşılığı izlenir⁶²¹. Türk parası ile ilgili işlem yapılırken, işlemler paranın üzerinde yazan değer ile kayda alınacaktır. Bununla birlikte, yabancı paralarda bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Vadesiz mevduat ise, işletmenin banka hesabında bulunan, istenildiği zaman para çekilebilen vadesiz hesabdır. Vadesiz mevduatta bulunan para, 7 gün 24 saat çekilebileceği için nakit kavramına dahil edilmiştir⁶²². Bankalarda bulunan vadeli ve vadesiz mevduatları kapsar⁶²³. Bu yüzden, vadeli hesapta bulunanlar teknik olarak nakit benzeri kavramına dahildir.

Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır (TMS 7, pr. 6). Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırımın nakit benzeri olarak nitelendirilmesi için, belirli tutarda bir nakde kolayca çevrilebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olması gerekir. Bu nedenle bir yatırım kısa vadeye sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir (TMS 7, pr. 7). Kısa vadeden kasıt, edinim tarihinden itibaren 3 ay veya daha kısa bir vadeye sahip olmasıdır. Örneğin “102 Bankalar” hesabında işletmenin yurtiçindeki ve yurtdışındaki vadesiz mevduat hesapları bulunur. Bununla birlikte nakit benzeri olarak nitelendirilebilecek kadar kısa vadeli olan, üç ay veya daha kısa vadeye sahip vadeli mevduat hesapları da bu hesapta muhasebeleştirilecektir. Üç aydan uzun vadeye sahip vadeli mevduat hesapları, nakit benzeri olarak nitelendirilemeyecektir. Vadesi bir yıldan azsa dönen varlıklarda bulunan “115 Bankalardaki Vadeli Mevduat”; vadesi bir yıldan uzun olması durumunda duran varlıklarda bulunan “205 Bankalardaki Vadeli Mevduat” hesaplarında izlenecektir⁶²⁴. Benzer şekilde “Alınan Çekler” hesabı, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, her an tahsil edilebilir nitelikte olan çeklerin izlenmesi için kullanılır. Şayet alınan çek, ileri düzenleme tarihli ise bu hesapta değil, ticari alacaklar arasında dönen veya duran varlık olmasına göre, “122 Alınan İleri Tarihli Çekler” ya da “222 Alınan İleri

⁶²⁰ Sevilengül, 2016: 162.

⁶²¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 1.

⁶²² Vadesiz mevduat özelliği için bkz. Akbank Vadesiz Mevduat Hesabı, <https://www.akbank.com/vadesiz-mevduat-hesabi>, (ET. 29.01.2019).

⁶²³ Mevduat hesabındaki paranın dönem içinde çekilebileceği göz önünde tutularak duran varlık niteliğinde mevduat olmayacağı düşüncesi ile Tekdüzen Hesap Planı'nın duran varlıklar bölümünde Bankalar hesabına yer verilmemiştir.

⁶²⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 2.

Tarihli Çekler” hesabında izlenir⁶²⁵. İleri düzenleme tarihli çekler, “özün önceliği” kavramı uyarınca nakit benzeri sayılmaz, bu çekler vadeli alacak olarak muhasebeleştirilir⁶²⁶. Buna göre nakit benzerleri, çekler (ileri düzenleme tarihli olmayanlar), likit fonlar ve kısa vadeli tahvil ve bono fonları, ters-repo işlemlerinden alacaklar, vadesi 3 aydan kısa olan mevduat, edinilme tarihinde vadesine 3 aydan az kalmış devlet tahvili ve hazine bonoları gibi varlıklardır⁶²⁷.

Nakit ve nakit benzeri varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir⁶²⁸. Türk Lirası nakit mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespitinde MSUGT ile TFRS arasında bir fark olmamakla birlikte, yabancı para mevcutları ise MSUGT’ye göre efektif alış kuru esas alınarak değerlendirirken, TFRS’de ise döviz alış kuru ile değerlendirilir. İlgili kurlar arasındaki farka göre yabancı para mevcudunda farklılıklar oluşacaktır⁶²⁹.

Nakit ve nakit benzerleri grubunda, nakit kasası, alınan çekler, bankalar, verilen çekler ve ödeme emirleri, kredi kartıyla yapılan satışlardan nakit benzeri niteliğindeki alacaklar, nakit benzeri niteliğindeki menkul kıymetler, nakit benzeri diğer varlıklar, banka mevduatı limit kullanımları, nakit ve nakit benzerleri değer düşüklüğü karşılığı hesapları bulunur⁶³⁰.

3.2.2.1.2.2. Finansal Yatırımlar

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme⁶³¹ ve TFRS 9 Finansal Araçlar⁶³² standardında tanımlanan finansal varlıklardan, yatırım amacıyla tutulanlar bu grupta incelenir⁶³³. Dönen varlıklar içinde sınıflandırılan finansal yatırımlar, kısa vadeli nakit yükümlülükleri yerine getirme, atıl fonların değerlendirilmesi, doğrudan faiz, temettü geliri, alım-satım karı elde etme veya bir zarardan korunma amacıyla elde tutulan finansal varlıklardır⁶³⁴.

⁶²⁵ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 1.

⁶²⁶ Sevilengül, 2016: 177; Özün önceliği ilkesinde finansal raporlama yapılırken önemli olan o işlemin hukuki biçimi veya taraflarca nasıl nitelendirildiği değildir. Bilginin içeriği dikkate alınarak finansal tablolara aktarılıp aktarılmayacağına ve şayet aktarılacaksa hangi kalemde muhasebeleştirileceğine karar verilecektir. İnceleme için bkz. yuk. 2.5.2.2. Gerçeğe Uygun Sunum.

⁶²⁷ Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 37 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013.

⁶²⁸ Gerçeğe uygun değer muhasebesinin incelenmesi için bkz. yuk. 2.4.2.4.2.2.1. Gerçeğe Uygun Değer.

⁶²⁹ Akbulut, 2008: 31.

⁶³⁰ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 1-4.

⁶³¹ Standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 03/11/2006 tarih ve 26335 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶³² Standart (2017 sürümü) 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 19/01/2017 Tarihli ve 29953 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶³³ Finansal varlıklardan, nakit ve nakit benzerleri, finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar, ticari ve diğer alacaklar ile özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar bu gruba girmez. Bkz. Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 37 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013; TMS 1, pr. 54/d.

⁶³⁴ Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 37 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013; TMS 1, pr. 54/d.

Finansal yatırımlar, nakit benzeri tanımını karşılayan yatırımlar dışında kalan ve normal koşullarda on iki ay içinde paraya dönüştürülecek geçici yatırım özelliği taşıyan menkul kıymetlerden oluşur⁶³⁵. Menkul kıymetlerden kasıt pay senedi, tahvil, hazine bonusu, finansman bonusu, yatırım fonu katılma belgesi, kar veya zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi finansal yatırımlardır⁶³⁶. Menkul kıymet hesaplarında, menkul kıymeti ihraç edenlerin değil; bunları satın alan kişilerin hesapları izlenir. Örneğin R Gıda Anonim Şirketi, 10.000 TL'lik pay senedi çıkartmıştır. B, 10.000 TL nakit para vererek bu pay senetlerini satın almıştır. Bu hesapta kaydedilen, B'nin alımıdır. Şayet menkul kıymet niteliğindeki yatırımların finansal raporlama tarihinden itibaren on iki ay içinde elden çıkartılması beklenmiyor veya düşünülüyorsa, duran varlık olarak nitelendirilecektir. Zira dönen varlıklar grubunda yer alan menkul kıymetlerin edinilme amacı kısa vadede alım satım yapılarak kar elde etmektir⁶³⁷. Bununla birlikte, işletmenin menkul kıymet edinme amacı raporlama döneminden itibaren on iki ay içinde paraya dönüştürmek değil de, diğer şirketlere ortak olmaksızın yaptığı uzun vadeli yatırımları duran varlık grubunda muhasebeleştirilecektir. Menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımların izlendiği hesaplar ölçüm esasına göre sınıflandırılmıştır. Buna göre, gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal varlıklar⁶³⁸, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar⁶³⁹ ve itfa edilmiş maliyeti üzerinden⁶⁴⁰ değerlendirilen finansal varlıklar şeklinde ayrılmaktadır (TFRS 9, pr. 4.1.1). Bu sınıflandırma yapılırken, finansal varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı iş modeli ve finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özellikleri dikkate alınmaktadır (TFRS 9, pr. 4.1.1./a ve b). Finansal bir yatırımın hangi hesapta izleneceğini belirlemek açısından işletme yönetimi tarafından belirlenen iş modeli ve finansal varlığın

⁶³⁵ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 4.

⁶³⁶ Menkul kıymetlerin, bir yılı geçmeyen ve faaliyet dönemi içerisinde paraya dönüştürülebilir geçici yatırımları ifade ettiği hususunda bkz. Özulucan vd., 2017: 236.

⁶³⁷ Sevilengül, 2016: 198.

⁶³⁸ Bir finansal varlık, 4.1.2 paragrafı uyarınca itfa edilmiş maliyeti üzerinden ya da 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılarak ölçülür. Bununla birlikte işletme, normal şartlarda gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılarak ölçülecek *öz kaynak araçlarına* yapılan belirli yatırımlar için, gerçeğe uygun değerdeki sonraki değişimlerin diğer kapsamlı gelire yansıtılması yöntemini, ilk defa finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde tercih edebilir (bkz. 5.7.5 - 5.7.6 paragrafları) (TFRS 9, pr. 4.1.4).

⁶³⁹ Her iki şartın birden sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülür:

(a) Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve finansal varlığın satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması,

(b) Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması (TFRS 9, pr. 4.1.2/A).

⁶⁴⁰ Her iki şartın birden sağlanması durumunda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür:

(a) Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması,

(b) Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması (TFRS 9, pr. 4.1.2).

sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özellikleri dikkate alınacaktır. İşletmenin iş modeli, nakit akışı oluşturmak amacıyla finansal varlıklarını nasıl yönettiğiyle ilgilidir (TFRS 9, pr. 4.1.1./a ve b). Başka bir deyişle, finansal yatırımların hangi amaçla elde tutulduğu ve onlardan nasıl yararlanılacağı sorusunun cevabına göre sınıflandırma yapılacaktır. Sözleşmeye bağlı nakit akışlarını, anapara, anapara üzerindeki faiz, finansal yatırımın satışından elde edilecek tutar oluşturur. Buna göre nakit akışlarının, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilatından mı, finansal varlıkların satışından mı ya da her ikisinden mi kaynaklanacağını belirleyen işletmenin iş modelidir. Örneğin işletme, finansal yatırımı sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesi amacıyla elinde bulunduruyor; ancak bunları satış amacı yoksa itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilen finansal yatırımlar grubunda muhasebeleştirilecektir. Buna karşın aynı zamanda, satış amacı da varsa gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak gösterilen finansal yatırımlar da sınıflandıracaktır.

Ayrıca nakit benzeri tanımını karşılamayan bir yıldan kısa vadeli banka mevduatlarının ve kullanımında kısıt bulunan bir yıldan kısa vadeli banka mevduat hesaplarının izlendiği hesaplardan oluşur.

Finansal yatırımlar grubunda, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal yatırımlar, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelirlere yansıtılan finansal yatırımlar, itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal yatırımlar, bankalardaki vadeli mevduat, kullanımı kısıtlı banka bakiyeleri, diğer finansal yatırımlar, finansal yatırımlar değer düşüklüğü karşılıkları (-) hesapları bulunur⁶⁴¹.

Finansal yatırımlar, ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değer ile bilançoya kaydedilir (TFRS 9, pr. 5.1.1). Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek fiyattır⁶⁴² (TMS 32, pr. 11). Gerçeğe uygun değerle ölçülen finansal varlıkların elde edilmeleri sırasında ortaya çıkan işlem maliyetleri ise menkul kıymetin gerçeğe uygun değeriyle ilişkilendirilmemektedir. Bu işlem maliyetleri, dönem gideri olarak dikkate alınmakta ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda kar/zarara yansıtılmaktadır. İtfa edilmiş maliyet değeriyle ölçülen finansal varlıkların edinimleriyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri ise menkul kıymetin gerçeğe uygun değerine ilave edilmektedir (TFRS 9, pr. 3.1.1-5.1.1). İtfa edilmiş maliyet, finansal varlık veya finansal yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alındığı tutardan, anapara geri ödemeleri düşüldükten sonra, bu tutara ilk defa

⁶⁴¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 4-8.

⁶⁴² Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 2.4.2.4.2.2.1. Gerçeğe Uygun Değer.

finansal tablolara alındığındaki tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam itfa tutarı eklenerek veya düşülerek bulunan tutardır (TFRS 9, EkA). Sonraki dönemlerde, itfa edilmiş maliyeti üzerinden değerlendirilen dışındakiler gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemeye devam eder.

MSUGT'deki menkul kıymetler hesap grubu TMS/TFRS'de finansal yatırımlar olarak adlandırılır. MSUGT'ye göre pay senetleri ve fon portföyünün % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin pay senetlerinden oluşan yatırım fonları alış değeri ile diğer menkul kıymetler ise borsa rayici ile değerlendirir⁶⁴³. TFRS'de ise menkul kıymetler gerçeğe uygun değerle değerlendirilmektedir. MSUGT'ye göre olumsuz değerlendirme farkı ortaya çıkması durumunda karşılık ayrılmakta, olumlu değerlendirme farkları borsa değer artış kazancı olarak dikkate alınmaktadır. Vergi mevzuatı değerlendirme farklarını mali karın hesaplanmasında dikkate almadığından, bu farkların vergi matrahına dahil edilmesi veya vergi matrahından indirilmesi söz konusu değildir. TFRS 9'da ise alım satım amacıyla elde tutulan ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilen finansal varlıklar ile itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıklara ilişkin ortaya çıkan değerlendirme farkları kar/zarara yansıtılarak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuyla ilişkilendirilmektedir. Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklara ilişkin ortaya çıkan değerlendirme farkları bilançoyla ilişkilendirilerek özkaynaklarda finansal varlıklar değerlendirme farkları olarak dikkate alınmaktadır.

3.2.2.1.2.3. Türev Araçlar

Bu hesap, alım-satım amaçlı veya finansal riskten korunma amacıyla, en fazla on iki ay elde bulundurmak niyetiyle yapılan türev sözleşmelerin izlenmesinde kullanılır⁶⁴⁴. Türev ürünler, faiz oranlarında meydana gelebilecek dalgalanmalara ve kambiyo riskine karşı korunmak için yatırım ve spekülasyon amaçlı kullanılırlar⁶⁴⁵. İşletme, zaman içerisindeki fiyat değişimlerinden etkilenmemek için ileride satın alma niyetinin olduğu bir varlıkla ilgili, satın almadan önce varlığın alımına ilişkin sözleşme yapmaktadır. Opsiyon, forward, swap ve futures sözleşmeleri bunların tipik örnekleridir. Türev ürün, vade sonundaki veya vade

⁶⁴³ Adıgüzel, 2014: 107; Tek Düzen Hesap Planı: 56, bkz. RG. S. 21447, T. 26.12.1992.

⁶⁴⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 9; Finansal tablonun dipnotlar kısmında, elde bulundurulan türev araçların alım-satım veya riskten korunma amacıyla mı alındığı açıklanacaktır. Şayet türev araçlar, risk muhasebesi yönünden gerekli koşulları taşıyorlarsa alım-satım amaçlı olarak açıklanacaktır. Riskten korunma gerçeğe uygun değerden, nakit akışından veya yurt dışındaki net yatırım riskinden korunma amaçlı olabilir. Örnek için bkz. Koç Holding, 31.12.2018 tarihli finansal raporları, <https://www.koc.com.tr/tr-tr/yatirimci-iliskileri/finansal-raporlar-ve-istatistikler/Finansal%20Rapor%20Dkman/KOC%20HOLDING%2031.12.2018%20-%20SPK%20-%20TR.pdf>, (ET. 26.04.2019).

⁶⁴⁵ Aksoy ve Tanrıöven, 2007: 471.

içerisindeki değeri, sözleşmeye konu olan varlığın fiyatı tarafından belirlenen bir finansal varlıktır⁶⁴⁶.

TFRS 9, EkA'da türev ürünlerin üç özelliği taşıması gerektiği düzenlenmiştir. Buna göre türev ürünün belirli bir faiz oranında, finansal araç fiyatında, emtia bedelinde, döviz kurunda, fiyat veya oran endekslerinde, kredi derecesinde veya kredi endeksinde ya da başka bir değişkende meydana gelen bir değişiklik karşısında değeri değişmektedir. Bununla birlikte türev ürünler net bir başlangıç yatırımı gerektirmemekte veya piyasa şartlarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer türden sözleşmelere göre daha az net başlangıç yatırımı gerektirmektedir. Örneğin A'nın işletmesine yaz sezonunda lazım olacak emtialar, kış sezonunda 10.000 TL'dir. Yaz sezonunda da aynı fiyat üzerinden almak üzere B'ye 500 TL opsiyon vererek opsiyon sözleşmesi⁶⁴⁷ yapmıştır. A yaz sezonunda isterse 10.000 TL fiyatla emtiaları satın alabilecektir. 500 TL'lik opsiyon ödemesi, aynı emtianın fiyatı göz önüne alındığında az bir başlangıç yatırımı olacaktır. Son olarak türev ürüne ilişkin ödeme, gelecekteki bir tarihte yapılacaktır. Örneğin A, 01.01.2018 tarihinde B ile belli miktar dövizin satın alınması konusunda futures sözleşmesi yapmıştır. Bu tarihte dövizin fiyatı, 500.000 TL'dir. A, dövizleri 15.09.2018 tarihinde aynı fiyat üzerinden satın alacaktır. A, B'ye ödemeyi 15.09.2018 tarihinde yapacaktır.

3.2.2.1.2.4. Ticari Alacaklar

3.2.2.1.2.4.1. Genel Olarak

Bu grup, on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde nakde dönüşmesi öngörülen ve işletmenin esas faaliyetleri sonucu elde ettiği hasılatın tamamına veya bir kısmına ilişkin senetli ve senetsiz alacaklarının izlendiği hesaplardan oluşur⁶⁴⁸. Bir başka deyişle, ticari alacaklar bir hasılat unsurunun tamamına veya bir kısmına ilişkin olarak finansal tablolara alınan alacaklardır⁶⁴⁹. Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir⁶⁵⁰. Hasılat nakit girişleri, varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar yoluyla özkaynaklarda artışa neden olur⁶⁵¹. Buna göre bir alacağın ticari alacak olarak sınıflandırılabilmesi için işletmenin olağan faaliyetini oluşturan mal ve hizmet ifası edimine ilişkin işlemde doğmuş olması gerekir. Ticari alacaklarda hasılatın belirlenmesi konusunda

⁶⁴⁶ Korkmaz ve Ceylan, 2010: 362.

⁶⁴⁷ Opsiyon sözleşmesi, sahibine belirli miktarda menkul kıymetin veya malın, önceden belirlenen bir fiyattan, belirli bir süre içerisinde alım veya satım hakkını veren sözleşmelerdir. Bkz. Karabıyık ve Anbar, 2010: 400.

⁶⁴⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 9; Lazol, 2017: 75; Sürmen, 2017: 216.

⁶⁴⁹ Başka bir tanıma göre ticari alacaklar, mal veya hizmet satışına ilişkin sözleşmeye dayalı gerçek veya tüzel kişilerden gelecekte beklenen bir tahsilat hakkıdır. Bkz. Fidan, 2019: 38.

⁶⁵⁰ TFRS 15, Tanımlanan Terimler, EkA: 19.

⁶⁵¹ Gözlüklü, 2017: 167.

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat⁶⁵²” standardı uygulanacaktır⁶⁵³. İşletme ancak alacak hakkının doğacağı sözleşmenin standartta düzenlenen beş şartı taşınması ile alacağı muhasebeleştirilecektir. Bu sayede finansal tablolara gerçek ve kesin bilgilerin aktarılması sağlanacaktır. İlk olarak sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir (TFRS 15, pr. 9/a). Sözleşme iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır (TFRS 15, pr. 10/c. 1). Kanaatimizce ilk şartın amacı, ancak kurulmuş olan sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinin istenmesidir. Buna göre, taraflar mal veya hizmet alım satımına ilişkin henüz görüşme aşamasındalarsa bu muhasebeleştirilemeyecektir. Örneğin TBK’da taraflardan biri sözleşmenin kurulması için öneri de bulunabileceği düzenlenmiştir (TBK, m. 3-5). Taraflardan biri, sözleşmenin kurulması için istenildiği kadar mal üretebileceğine dair teklif vermiş olabilir. Bu durumda sözleşmenin karşı tarafını öneriye uygun kabul beyanı olmaksızın, bu sözleşme muhasebeleştirilemeyecektir. Taraflar arasında sözleşme yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak yapılabilir. Örneğin A sürekli mal alış veriş yaptığı B’ye, telefonla arayarak sipariş verebilir. İkinci olarak işletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir (TFRS 15, pr. 9/b). Yapılan hukuki işlemin içeriği belirlenmektedir. İşletmenin edimi ve karşı tarafın edimi belirli olacaktır. İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir (TFRS 15, pr. 9/c). Buna göre müşterinin borcunu senetli/senetsiz, vadeli/vadesiz, faizli/faizsiz gibi ne şekilde ödeyeceği belirlenmelidir. Bu sayede, söz konusu alacak hakkının bilançoda nerede sınıflandırılacağı belli olacaktır. Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir (TFRS 15, pr. 9/d). Bir başka ifadeyle sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir. İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır (TFRS 15, pr. 9/e). Son olarak hasılatın finansal tablolara alınması için işletmenin taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekir. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur (TFRS 15, pr. 31).

⁶⁵² “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶⁵³ Standartta, hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından beş aşamalı model olarak gösterilmiştir. 1. Sözleşmenin tanımlanması. 2. Edim yükümlülüklerinin tanımlanması. 3. İşlem bedelinin belirlenmesi. 4. İşlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtılması. 5. Hasılatın finansal tablolara alınması. Bkz. Binder, Dijker and Otte, “IFRS in Practice 2017: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers”, BDO IFR Advisory Limited, 2017: 11-57; Ayrıntılı inceleme için bkz. Ataman ve Cavlak, 2017a: 408 vd.

TFRS'ye göre ticari alacakları, önemli finansman unsuru taşıyan ticari alacaklar ve önemli ticari finansman unsuru taşımayan ticari alacaklar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür⁶⁵⁴. Mal veya hizmetin devri ile ödeme tarihi arasında bir sürenin olması ve bu sürenin alıcı lehine önemli bir fayda sağlaması durumunda, sözleşmenin (ticari alacağın veya sözleşme varlığının) önemli bir finansman unsuru taşıdığı kabul edilmektedir (TFRS 15, pr. 60). Mal veya hizmetin devri ile ödeme tarihi arasında bir sürenin olması ve bu sürenin alıcı lehine önemli bir fayda sağlamaması durumunda, sözleşmenin (ticari alacağın veya sözleşme varlığının) önemli bir finansman unsuru taşımadığı kabul edilmektedir (TFRS 15, pr. 60) TFRS'ye göre ticari alacaklar finansal varlık olarak kabul edilmektedir (TMS 32, Paragraf:11; TMS 32, pr. UR4). TFRS 15 kapsamında olan ve önemli bir finansman unsurunu ihtiva etmeyen ticari alacaklar ile önemli bir finansman unsuru taşımakla birlikte bir muhasebe politikası olarak basit yaklaşımın seçilmesi halinde ömür boyu beklenen kredi zararları tutarında bir karşılık ayrılması zorunluluğu bulunmaktadır.

Ticari alacaklar grubunda, müşterilerden alacaklar, alacak senetleri, alınan ileri tarihli çekler, kredi kartıyla yapılan satışlardan alacaklar, üye aidatlarından alacaklar, diğer ticari alacaklar, şüpheli ticari alacaklar, ertelenmiş vade farkı gelirleri, ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları hesapları bulunur⁶⁵⁵.

TMS/TFRS'ye göre normal bir faaliyet döngüsünün bir parçası olan ticari alacakların bilanço gününden sonraki on iki ay içinde nakde dönüşmesi beklenmiyor olsa dahi dönen varlıklar arasında gösterilmesi, ticari alacakların sınıflandırılması açısından MSUGT'den ayrılmaktadır⁶⁵⁶.

3.2.2.1.2.4.2. İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar

Bu hesap, işletmenin ilişkili taraflara yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumlarından kaynaklanan hasılat karşılığında ortaya çıkan ve en fazla on iki ay veya işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde tahsil edilecek alacakların izlenmesinde kullanılır. Hesap, ilişkili tarafın kimliğine ve senetli ve senetsiz oluşuna göre alt bölümlere ayrılabilir⁶⁵⁷. İlişkili taraflardan kasıt, ortaklar, bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, kilit yönetici personellerdir. İşletmeler, ilişkili taraflarıyla yapılan işlemlerle ilgili açıklama yapmak zorundadır. Zira bu açıklamalar işletmenin finansal durumunun doğru

⁶⁵⁴ Fidan, 2019: 42.

⁶⁵⁵ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 9-12.

⁶⁵⁶ Bayrı, 2008: 99.

⁶⁵⁷ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 11.

şekilde değerlendirilebilmesi için gereklidir⁶⁵⁸. Aksi takdirde, finansal tablo kullanıcıları, raporlama yapan kurumun gelecekteki kazançları ve nakit akışları hakkında doğru karar alamayacaklardır⁶⁵⁹. Bu nedenle, finansal raporlamada şeffaflığının sağlanması için, raporlama birimlerinin ilişkili taraflarla yapılan işlemlerinin niteliğini, türünü ve bileşenlerini açıklaması gerekmektedir.

İlişkili taraf, finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletmedir (TMS 24, pr. 9). Dolayısıyla ilişkili taraftan bahsedilebilmesi için işlem gerçekleştirilen tarafın kişi olması zorunlu değildir. TMS 24'te hangi hallerde ilişkinin olabileceği açıklanmıştır. Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi⁶⁶⁰, raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahipse, raporlayan işletmeyle ilişkili sayılır (TMS 24, pr. 9/a-i). Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda elde etmek amacıyla söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür (BDS 550, pr. A4/a). Bu durumda, raporlayan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını ilişkili sayılan kişi yönetmektedir. Bir başka deyişle, işletmenin kaderine ilişkili taraf karar verecektir. Örneğin işletmenin nereye, ne kadar yatırım yapacağı, hangi sektörde faaliyet göstereceği, kimlerle sözleşme yapacağı, kar politikasının ne olacağı gibi konularda ilişkili taraf karar vermektedir. İlişkili sayılmak için, kontrol zorunlu değildir. Zira kontrol, yönetme gücünü içerdiği için bu her zaman sağlanmayabilir. Buna göre bir kişinin veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesinin raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda, raporlayan işletme ile ilişkili sayılır (TMS 24, pr. 9/a-ii). Bu durumda kontrol değil, önemli etkinin olup olmadığı araştırılacaktır. Önemli etki⁶⁶¹, bir işletmenin finansal durumuyla ve faaliyetle ilgili politika kararlarına katılma gücüdür, ancak bu politikalar üzerinde kontrolün bulunmamasıdır (BDS 550, pr. A4/b). Bu sebeple, önemli etkinin varlığı için, işletmenin politikalarını tek başına ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücüne gerek yoktur. Örneğin işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir (TMS 28, pr. 5). Buna göre, A işletmesi, B işletmesinin en az yüzde 20'lik oy hakkını haizse önemli etki olduğu kabul edilecektir. Bu pay sahipliği, kanun veya sözleşme yoluyla kazanılabilir. Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, raporlayan işletmenin veya

⁶⁵⁸ Rahman, 2018: 19; Wiley, 2018: 839.

⁶⁵⁹ Wiley, 2018: 839.

⁶⁶⁰ Bir bireyin yakın aile üyeleri: İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olması ya da işlemlerden etkilenmesi beklenen aile bireyleridir. Bununla birlikte, (a) Bireyin eş ve çocukları, (b) Bireyin eşinin çocukları ve (c) Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler yakın aile üyelerine girer (TMS 24, pr. 9).

⁶⁶¹ Önemli etki kavramının incelemesi için bkz. yuk. 2.6.9.2. Bireysel Finansal Tablolar.

raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda ilişkili sayılır (TMS 24, pr. 9/a-iii). Kilit yönetici personel, yönetim kurulu üyeleri, yönetim kurulu başkanı olabilir.

İlişkili taraf bir işletmenin üzerindeki gücü ile de gerçekleşebilmektedir. İlk olarak işletme ve raporlayan işletme, aynı grubun üyesi olabilir. Bu durumda her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık diğerleri ile ilişkilidir⁶⁶² (TMS 24, pr. 9/b-i). Örneğin A ve B şirketleri, C holdingine bağlı şirketlerdir. Bu durumda A ve B'de birbiriyle ilişkili olacaktır. İkinci olarak işletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde ilişkili sayılacaktır (TMS 24, pr. 9/b-ii). İştirak⁶⁶³, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir (TMS 28, pr. 3). Örneğin yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme imkanının bulunması halinde, önemli etkinin olduğu kabul edilecektir (TMS 28, pr. 6/a). Bununla birlikte her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde ilişkili sayılacaktır (TMS 24, pr. 9/b-iii). Ayrıca işletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde (TMS 24, pr. 9/b-iv); işletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planlarının olması halinde (TMS 24, pr. 9/b-v) ilişkili taraf açıklaması yapılmalıdır.

3.2.2.1.2.5. Diğer Alacaklar

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki diğer işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan senetli, senetsiz alacakları izlenir⁶⁶⁴. Örneğin işletmenin ödünç, teminat vermesinden veya alınacak kar paylarından doğan alacakları, işletmenin esas faaliyeti olmadığı için diğer alacaklar grubunda muhasebeleştirilir. Bu grupta muhasebeleştirilme için alacağın raporlama tarihinden on iki ay içinde veya normal faaliyet döngüsü içerisinde nakde dönüşmesi beklenmelidir. Bu grupta da ilişkili olup olmama açısından ayırım yapılır. Örneğin şirketle ilişkisi olmayan bir kişiden alınan teminat, ilişkili olmayan taraflardan diğer alacaklarda muhasebeleştirilir. Buna karşın ilişkili tarafsa buna göre açıklanmalıdır. Örneğin yönetim kurulunda oluşturulan disiplin yönetmeliğine istinaden futbolculara ceza verilmiştir. Ceza

⁶⁶² Ana ve bağlı ortaklık kavramlarının incelenmesi için bkz. yuk. 2.6.9.1.2. Konsolide Finansal Tablo Hazırlamakla Yükümlü Olanlar.

⁶⁶³ İştirak kavramının incelenmesi için bkz. yuk.2.6.9.2. Bireysel Finansal Tablolar.

⁶⁶⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 13; Lazol, 2017: 82; Sürmen, 2017: 240.

tutarının bir kısmı için şirket başkanı teminat vermiştir. Bu tutar, ilişkili taraflardan diğer alacaklar hesabında muhasebeleştirilecektir⁶⁶⁵.

Diğer alacaklar grubunda ortaklardan alacaklar, bağlı ortaklıklardan, iştiraklerden ve müşterek girişimlerden alacaklar, verilen depozito ve teminatlar, personelden alacaklar, diğer çeşitli alacaklar, şüpheli diğer alacaklar, ertelenmiş vade farkı gelirleri ve diğer alacaklar değer düşüklüğü karşılığı hesapları bulunur⁶⁶⁶.

3.2.2.1.2.6. Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar

Bu grup devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmelerine ilişkin varlıklarla ilgili TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat'ı uygulayan işletmeler tarafından kullanılır. Buna göre hizmet ve inşa (taahhüt) sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatlarını bu sözleşmelerle ilgili edim yükümlülüklerini yerine getirdikleri ölçüde kaydeden işletmeler tarafından hakedişe bağlanmamış hasılatla ilişkin sözleşme varlıkları, bu hesapta muhasebeleştirilir⁶⁶⁷. Örneğin yapılan bir inşa işinde tamamlama yüzdesine göre kaydedilen toplam hasılat tutarı 10.000 TL, hakedişe bağlanan toplam tutar 8.000 TL'dir. Bu inşa işiyle ilgili olarak yerine getirilen ancak hakedişe bağlanmayan edim yükümlülüklerinden doğan alacakları yansıtan 2.000 TL tutarındaki fark (kısa vadede tahsilinin beklenmesi durumunda) bu hesapta izlenir⁶⁶⁸. Sözleşme varlıklarından on iki aydan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi beklenenler duran varlıklarda izlenir.

Bu grupta devam eden inşa (taahhüt) sözleşmelerinden varlıklar, devam eden proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar, imtiyazlı sözleşmelere ilişkin finansal varlıklar, ertelenmiş vade farkı gelirleri ve değer düşüklüğü karşılıkları hesapları bulunmaktadır⁶⁶⁹.

3.2.2.1.2.7. Stoklar

İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilen, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkların gösterildiği kalemdir (TMS 2 Stoklar, pr. 6/a,b,c) ⁶⁷⁰. Örneğin

⁶⁶⁵ Örnek için bkz. Galatasaray'ın 31.05.2018 tarihli finansal tabloları, <https://galatasaray.blob.core.windows.net/files/sportif/31052018-SPK-KONSOLIDE-09082018.pdf>, (ET. 26.04.2019).

⁶⁶⁶ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 13-18.

⁶⁶⁷ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 15.

⁶⁶⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 16.

⁶⁶⁹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 16-18.

⁶⁷⁰ "TMS 2 Stoklar" Standardı 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 24 Mayıs 2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mal ve hizmet üretiminde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi, kırtasiye malzemesi “İlk Madde ve Malzeme” hesabında izlenir. Bu grupta ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, tamamlanmamış hizmet maliyetleri, yoldaki stoklar, diğer stoklar, stok değer düşüklüğü karşılıkları, verilen sipariş avansları hesapları bulunur⁶⁷¹.

Stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür (TMS 2, pr. 9). Net gerçekleşebilir değer, olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutardır. MSUGT’ye göre stoklar maliyet bedeliyle, zayı olan veya değeri düşen stoklar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir⁶⁷². TMS/TFRS’lere göre ise stoklar, ihtiyatlılık ilkesi de göz önünde bulundurularak maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir⁶⁷³.

3.2.2.1.2.8. Canlı Varlıklar

Bu grup, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların ayrı bir şekilde izlenmesi durumunda bu varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur. Sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır⁶⁷⁴. Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler⁶⁷⁵” standardı uygulanacaktır. Tarımsal faaliyet, satma amacıyla veya tarımsal ürün ya da ilave canlı varlıklar elde edilmesi amacıyla canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasatının bir işletme tarafından yönetimidir (TMS 41, pr. 5). Canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkidir (TMS 41, pr. 5). Canlı varlıklar, bitkisel varlıklar, tarla bitkileri, bahçe bitkileri, büyükbaş-küçükbaş hayvanlar gibi hesap gruplarına ayrılmaktadır. En çok on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılacak ya da canlı olma niteliğini kaybedecek varlıklar dönen varlıklarda izlenir.

Canlı varlıklardan hasatı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler gibi) ile yaşam süreci sona erenler “Canlı Varlıklar”da değil “Stoklar” içinde gösterilir. Hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. Biyolojik dönüşüm olmaksızın canlı varlıkların olduğu gibi alınıp satılması halinde bunlar stoklar içinde

⁶⁷¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 18-21.

⁶⁷² Gönen ve Demir, 2012: 164.

⁶⁷³ Türker, 2010: 108.

⁶⁷⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 22.

⁶⁷⁵ “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

gösterilir⁶⁷⁶. Canlı varlıklar VUK uyarınca hazırlanacak bilançoda yer almamaktadır. Buna karşın TMS/TFRS'ye uygun bilançoda dönen varlıklar grubunda yer alır⁶⁷⁷.

Canlı varlıklar grubunda tarla bitkileri, bahçe bitkileri, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kanatlı hayvanlar, su ürünleri ve diğer canlı varlıklar, canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları ve verilen sipariş avansları hesapları bulunur⁶⁷⁸.

3.2.2.1.2.9. Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları

İşletmelerde gelecek aylara ilişkin giderler peşin ödenebilir. İzleyen aylarla ilgili olarak ödenen giderler, ilgili aylarda gider hesaplarına alınıncaya kadar bu grupta muhasebeleştirilir. Bunun sebebi de, ülkemizde peşin vergi uygulaması bulunmasıdır. Zira gelir tablosunun en az üç ayda bir düzenlenmesi zorunlu olduğundan gelir ve giderler açısından yıllık dönem uygulaması mümkün değildir⁶⁷⁹. Örneğin bir yıllık peşin ödenen kira ücreti, ilgili ay gelene kadar bu grupta bekletilecektir. Bununla birlikte işletme gelirin elde edilmesine ilişkin işlemi gerçekleştirmiş ancak gelirin hukuken talep edilmesi için gelecek ayların beklenmesi gerekebilir. Bu gelir de, istenebilir hale gelene kadar bu grupta muhasebeleştirilir. Genellikle tedarikçilere yapılan ve daha sonraki bir dönemde (veya dönemlerde) gider ve maliyet hesaplarına aktarılacak tutarlar bu kalemde gösterilir⁶⁸⁰.

Bu grupta peşin ödenmiş giderler, gelir tahakkukları, önceden yapılan inşa ve hizmet işlemleri, sayım ve tesellüm noksanları ile sayım ve tesellüm noksanları karşılıkları hesapları bulunur⁶⁸¹.

3.2.2.1.2.10. Diğer Dönen Varlıklar

Dönen varlıklara ilişkin yukarıda belirtilen gruplara girmeyen diğer çeşitli dönen varlık kalemleri için kullanılır. Örneğin devreden, indirilecek ve diğer kdv, peşin ödenen vergi ve fonlar bu grupta muhasebeleştirilir⁶⁸².

3.2.2.1.2.11. Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı⁶⁸³ çerçevesinde, defter değeri sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi

⁶⁷⁶ Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 39 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 22.

⁶⁷⁷ Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 57 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013.

⁶⁷⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 22-25.

⁶⁷⁹ Sevilengül, 2016: 378; Sürmen, 2017: 249.

⁶⁸⁰ Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 39 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013.

⁶⁸¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 26, 27.

⁶⁸² Sürmen, 2017: 249.

vasıtasıyla geri kazanılacak olması nedeniyle satış amaçlı olarak sınıflandırılmış duran varlıklar ile elden çıkarılacak gruplara ilişkin tüm varlıklar bu kalemde gösterilir. Ayrıca, TFRS 5 uyarınca ortaklara dağıtım amacıyla sınıflandırılmış duran varlıklar ile elden çıkarılacak gruplara ilişkin tüm varlıklar da, bunların ortaklara dağıtım yönünde taahhütte bulunulduğu andan itibaren bu kalemde gösterilir. Bu durumda kalem ismi, bu varlıkları ifade edecek şekilde isimlendirilebilir. Uygulamada bu kalemin adı, içinde yer verilen varlık grubu itibarıyla da kullanılabilir. Örneğin, “Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Varlıklar”, “Ortaklara Dağıtım Amacıyla Sınıflandırılan Duran Varlıklar” ve benzeri olarak isimlendirilebilir⁶⁸⁴.

Bu grupta satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, satış amaçlı elde tutulan gruplara ilişkin varlıklar, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan duran varlıklar ile gruplara ilişkin varlıklar ve durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıklar hesapları bulunur⁶⁸⁵.

3.2.2.1.3. Duran Varlık

TMS 1, pr. 66’da dönen varlık tanımına girmeyen diğer tüm varlıkların duran varlık olarak nitelendirileceği düzenlenmiştir. Buna göre kural olarak on iki ay ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemen varlıklar bu sınıfta gösterilir⁶⁸⁶. Bununla birlikte işletmenin finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre duran varlık olarak gösterilmesi gereken varlıklarda bilançonun bu bölümünde gösterilecektir. TTK m. 73/2 uyarınca, duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.

3.2.2.1.3.1. Finansal Yatırımlar

Finansal yatırımlar grubu, dönen varlık grubunda da bulunmaktadır. Duran varlıklarda bulunan finansal yatırımların farkı, normal koşullarda bilanço tarihinden itibaren on iki aydan daha uzun bir sürede paraya dönüştürülmesinin beklenmesidir⁶⁸⁷. Örneğin işletmenin uzun vadeli, yatırım amaçlı satın aldığı pay senetleri ve değerleri bu grupta izlenir.

⁶⁸³ Standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16/03/2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶⁸⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 29.

⁶⁸⁵ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 29-31.

⁶⁸⁶ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 32.

⁶⁸⁷ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 3.2.2.1.2.2. Finansal Yatırımlar.

3.2.2.1.3.2. Türev Araçlar

Türev araçlar, dönen varlık bölümünde de bulunmaktadır. Duran varlıklarda ise on iki aydan uzun vadeli yapılan türev sözleşmeleri izlenir⁶⁸⁸.

3.2.2.1.3.3. Ortaklıklardaki Yatırımlar

Bu grup işletmenin diğer işletmelerin ekonomik ve finansal faaliyetlerine aktif olarak katılım sağlamak amacıyla yapmış olduğu ve uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre bağlı ortaklık⁶⁸⁹, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme tanımını karşılayan yatırımların⁶⁹⁰ izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta iştiraklerdeki yatırımlar, iş ortaklıklarındaki veya müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar, bağlı ortaklıklar, ortaklıklardaki yatırımlar sermaye taahhütleri ve ortaklıklardaki yatırımlar değer düşüklüğü karşılıkları hesapları bulunur⁶⁹¹.

3.2.2.1.3.4. Ticari Alacaklar-Diğer Alacaklar

Ticari alacaklar - diğer alacaklar grubu, dönen varlık bölümünde de bulunmaktadır. Duran varlık bölümünde, on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde nakde dönüşmesi öngörülme-yen ticari-diğer alacaklar izlenmektedir⁶⁹².

3.2.2.1.3.5. Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar

Bu grup dönen varlık bölümünde de bulunmaktadır. Duran varlık bölümünde, on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde nakde dönüşmesi öngörülme-yen devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin finansal varlıklar izlenmektedir⁶⁹³.

3.2.2.1.3.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

“TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller⁶⁹⁴” standardı çerçevesinde, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama

⁶⁸⁸ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 3.2.2.1.2.3. Türev Araçlar.

⁶⁸⁹ Kavramın incelenmesi için bkz. yuk. 2.6.9.1.2. Konsolide Finansal Tablo Hazırlamakla Yükümlü Olanlar.

⁶⁹⁰ Kavramların incelenmesi için bkz. yuk. 2.6.9.2. Bireysel Finansal Tablolar.

⁶⁹¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 37-42.

⁶⁹² İnceleme için bkz. yuk. 3.2.2.1.2.4. Ticari Alacaklar ve 3.2.2.1.2.5. Diğer Alacaklar.

⁶⁹³ İnceleme için bkz. yuk. 3.2.2.1.2.6. Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar.

⁶⁹⁴ “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkuller bu kalemde gösterilir⁶⁹⁵. Örneğin arsa, bina, binanın bir kısmının satın alınması gibi. Mal ve hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak üzere elde bulundurulmuş gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılamaz.

Gayrimenkulün finansal kiralamaya konu olması halinde “TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardında belirtilen açıklamalar ilave olarak yapılır. Bununla birlikte finansal kiralama yoluyla kiralamaya verilen gayrimenkuller de finansal kiralamaya verenin finansal tablolarında bu grup altında yer almaz. Finansal kiralama, standartta bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşme olarak tanımlanmıştır⁶⁹⁶ (TMS 17, pr. 4). Finansal kiralama konusu malın mülkiyeti kiralayana aittir; ancak taraflar sözleşmede, sözleşme süresi sonunda kiracının, malın mülkiyetini satın alma hakkını haiz olacağını kararlaştırabilir (FKK, m. 23/1). Dolayısıyla sözleşme süresinin sonunda, kiralanan varlık kiracıya devredilebilir veya devredilmeyebilir. Kiralama süresinin başlangıcında kiralamaya konu varlık üzerindeki hak kiracının finansal tablolarında, hukuken mülkiyetine sahip olmadığı halde, varlık olarak muhasebeleştirilir.

Bu grupta gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, maliyetle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkuller değer düşüklüğü karşılıkları, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırım amaçlı gayrimenkul yatırımları ve verilen avanslar hesapları bulunur.

3.2.2.1.3.7. Maddi Duran Varlıklar

Bu grup, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki varlıkların ve bunlarla ilgili birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesaplardan oluşur⁶⁹⁷. Maddi duran varlıklar hakkında “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar⁶⁹⁸” standardı uygulanır. Standart uyarınca maddi duran varlık, mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulmalıdır. Örneğin satın alınan bir bina,

⁶⁹⁵ Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 40 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 52.

⁶⁹⁶ Bu konuda “6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu” uygulanmaktadır. Kanununun 18. maddesi uyarınca, finansal kiralama sözleşmesi; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir. Kanun için bkz. RG. S. 28496, T. 13.12.2012.

⁶⁹⁷ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 54.

⁶⁹⁸ “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

işletmenin merkezi, deposu, fabrikası veya satış mağazası olarak kullanılabilir. Bu amaçlarla elde tutulan varlığın bir dönemden fazla kullanımı öngörülmelidir. Bununla birlikte varlığın, fiziki niteliği bulunmalıdır (TMS 16, pr. 6). Fiziki bir varlığının bulunmasından kasıt, elle tutulabilir gözle görülebilir olmasıdır. Bu niteliklere sahip olsa bile, her türlü maddi duran varlık aktifleştirilerek işletmenin varlıklarında yer almaz. Bunun için gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir (TMS 16, pr. 7). Şayet elde edilen varlıklardan gelecekte ekonomik fayda elde edilemeyeceği düşünülmekte ise, bu varlıklar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir⁶⁹⁹. Gayrimenkuller açısından TMS 40 ile birlikte ikili bir ayrıma gidilecektir. Buna göre gayrimenkul yatırım amaçlı elde tutuluyorsa TMS 40'a tabi olacak ve ayrı bir başlık altında bilançoda gösterilecektir. Buna karşın, mal veya hizmet üretimi veya arzında veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılacaksa TMS 16'ya tabi olacaktır.

Bu grupta arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenlemeleri, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılıkları, birikmiş amortismanlar ve yapılmakta olan maddi duran varlık yatırımları ve verilen avanslar hesapları bulunur⁷⁰⁰.

Maddi duran varlık kalemleri ilk defa kayda alınmada, maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16, pr. 15). Maliyet bedeline nelerin dahil olduğu standartta açıkça düzenlenmiştir. Örneğin indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı duran varlığın maliyetine dahildir (TMS 16, pr. 16/a). Bu düzenlemeye göre, işletme maddi duran varlığı işletme aktifine kaydederken, alım tarihindeki peşin bedelin esas alınması gerekir. Vade farkı, kredi faizi gibi maliyeti artırıcı kalemler maddi duran varlığın bedeline eklenmeyip ilgili dönem boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir⁷⁰¹. Dönem sonu işlemlerinde, işletmeye ikili bir seçenek sunulmuştur. İşletme, maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, pr. 30). Maliyet modelinde bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16, pr. 30). Yeniden değerlendirme modelinde, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden

⁶⁹⁹ Büyükepekçi ve Yiğit, 2016: 224.

⁷⁰⁰ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 55, 56.

⁷⁰¹ Yükü ve İçerli, 2007: 18.

değerlenmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS 16, pr. 31). MSUGT uyarınca maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli ile ölçülür. Bu bedele satın alma bedeli, gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri gibi giderler dahil edilir⁷⁰². TMS/TFRS'den farkı ise, VUK m. 270 uyarınca noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri istenirse maliyete dahil edilebilir ya da gider olarak kaydedilebilir. Buna karşın, bu giderlerin TMS 16'da maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmesi zorunludur⁷⁰³.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabii tutulur (TMS 16, pr. 43). Amortisman, bir varlığın amortisman tabii tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder (TMS 16, pr. 6). Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabii tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir (TMS 16, pr. 44). Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS 16, pr. 48).

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardı hükümleri uygulanır (TMS 16, pr. 64). Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü zarar yazılabilir veya karşılık olarak ayrılabilir⁷⁰⁴.

3.2.2.1.3.8. Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

3.2.2.1.3.8.1. Şerefiye

İşletmelerin yıllarca yapmış olduğu çalışmalar sonucu, ilgili işletmenin maddi değeri, işletmenin sahip olduğu varlıkların parasal tutarından daha yüksek hale gelebilir. Bu değer farkına şerefiye denilmektedir. Bir başka deyişle şerefiye, şirketlerin devralınması esnasında, şirket için ödenen bedel ve piyasa rayiç tutarı ile ölçümlenen net varlıkların değeri arasındaki pozitif farktır⁷⁰⁵. Şerefiyeyi ortaya çıkaran unsurlar; işletmenin piyasa payı, müşteri

⁷⁰² Kaya, 2007: 69.

⁷⁰³ Güler, 2012: 252; Fähran, 2016: 118.

⁷⁰⁴ Örtün ve Bayırlı, 2007: 35.

⁷⁰⁵ Yardımcıoğlu, 2007: 64.

bağımlılığı ve iş bağlantılarından oluşmaktadır⁷⁰⁶. TFRS 3'te şerefiye, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda olarak tanımlanmıştır. TFRS 3'te şerefiye işletme birleşmeleri esas alınarak tanımlanmıştır. Zira işletme içinde yaratılan şerefiye varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, pr. 48). Buna göre, işletme birleşmeleri esnasında ortaya çıkan şerefiye bilançoya aktarılacaktır. Buna karşın işletme içinde yaratılan şerefiye, ölçülmesinin mümkün olmaması sebebiyle bilançoda gösterilmeyecektir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde maddi olmayan duran varlık olarak raporlanan şerefiye, TMS/TFRS'lere göre maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirme kriterlerini taşımadığı için TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar kapsamında ele alınmamıştır. Zira şerefiye diğer varlıklardan ayrıştırılmaz, onlardan ayrı satılmaz ve somut bir mal üretiminde kullanılamaz⁷⁰⁷.

3.2.2.1.3.8.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar hakkında, "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardı uygulanır⁷⁰⁸. Parasal olmayan, fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilir duran varlıklar maddi olmayan duran varlıkları oluşturur (TMS 38, pr. 8). Örneğin bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları gibi (TMS 38, pr. 9/c. 2).

Maddi olmayan duran varlık tanımına giren her türlü kalem, bilançoda gösterilemez. Maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilebilmesi için, üç koşulun sağlanması gereklidir. Aksi takdirde, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, pr. 10/c. 2). Buna göre ilk olarak maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir varlığın belirlenebilirlik kriterini sağlaması için öncelikle ayrılabilir olması gerekir. Ayrılabilirliğin sonucu olarak da, bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması gerekir (TMS 38, pr. 12/a). Bununla birlikte ilgili hakların işletmeden ya da

⁷⁰⁶ Kurt, 2003: 92; Şerefiye varlıklardan beklenen kardan daha çok kazançların olması ya da aşırı kar olması sonucu ortaya çıkan know-how ve tecrübelerin parasal değeridir. Şerefiyenin ortaya çıkması ve varlıkların değerlendirilmesi, ortakların paylarını devrettiğinde ortaklık hesabında belirlenebilmektedir. Bkz. Pizzey, 2001: 131.

⁷⁰⁷ Syzdykova, 2016: 27.

⁷⁰⁸ Standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer kanuni haklardan kaynaklanması halinde de belirlenebilirlik kriterini sağlar (TMS 38, pr. 12/b). İkinci olarak işletme, ilgili varlıktan gelecekte ekonomik yararlar beklemelidir. Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir (TMS 38, pr. 15). Son olarak işletmenin bu varlığı kontrol edebilmesi gereklidir. Kontrol, standartta varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü olarak da ifade edilmiştir (TMS 38, pr. 13). Şayet işletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü varsa, varlığı kontrol etme imkanı da bulunmaktadır. Bu kontrol, kural olarak işletmenin ilgili varlık üzerinde sahip olduğu haklar aracılığıyla sağlanacaktır. Buna karşın, hakkın kanuni yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir; çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir (TMS 38, pr. 13). Örneğin piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Bu bilgilerin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin kanuni sorumlulukları gibi bazı kanuni haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar (TMS 38, pr. 14).

Maddi olmayan duran varlıklar grubunda, haklar, işletme dışından elde edilmiş diğer maddi olmayan duran varlıklar, işletme içinde oluşturulmuş maddi olmayan duran varlıklar, geliştirme maliyetleri, maden kaynakları arama ve değerlendirme varlıkları, diğer maddi olmayan duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları, birikmiş amortismanlar ve verilen avanslar hesapları bulunmaktadır⁷⁰⁹.

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi açısından elde edilme şekillerine göre bir ayırımı gidilmiştir. İlk olarak işletme, satın alma yoluyla maddi duran varlığı ayrı olarak elde edebilir. Bu durumda satın alma fiyatı ile muhasebeleştirilecektir⁷¹⁰. Bununla birlikte maddi duran varlık işletme birleşmesi sırasında da elde edilebilir. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı'nda bir maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak

⁷⁰⁹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 56-60.

⁷¹⁰ Satın alma fiyatının belirlenmesi için ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşülecektir. Ayrıca varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet de satın alma fiyatına eklenecektir (TMS 38, pr. 27).

finansal tablolara alınabilmesi için söz konusu varlığın ayrıştırılabilir olması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıştırılabilirlik ise o varlığın işletmeden tek başına çıkarılıp satılabilme, transfer edilebilme, lisanslama, kiraya verilebilme, başka bir varlıkla değiştirilebilme özelliği olarak tanımlanmaktadır. Bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviği yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur (TMS 38, pr. 44). Maddi olmayan duran varlık takas yoluyla edinilebilir. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değerinden ölçülür (TMS 38, pr. 45).

İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ayrıca incelenmelidir. TTK m. 74/2’de maddi olmayan duran varlıkların elde ediliş biçimine göre aktifleştirilmesine ilişkin bir düzenleme mevcuttur. Hüküm uyarınca bedelsiz olarak elde edilmiş maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun. TTK uygulamasında bir işletmenin kendi yarattığı, kendisine ait ticaret unvanı, marka, patent, faydalı model, tasarım gibi fikri mülkiyet hakları ve peştemaliye benzeri işletme değerleri de aktifleştirilmeyecektir⁷¹¹. Buna karşın, TTK m. 74/2’de standartlara atıf yapılmıştır. TMS/TFRS’de, işletmenin kendi yarattığı maddi olmayan duran varlıkların bilançonun varlık kısmına yazılabilmesi belirli koşulların sağlanması halinde mümkündür. İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşumu “araştırma safhası ve geliştirme safhası” şeklinde ikiye ayrılır (TMS 38, pr. 52/a-b). Araştırma, yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmaya yönelik planlı ve özgün incelemelerdir⁷¹². Araştırmadan kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Zira araştırma sonucunda ekonomik bir faydanın sağlanacağı kesin değildir⁷¹³. Bu sebeple, araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, pr. 54). Örneğin yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler; malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması için yapılan harcamalar gibi (TMS 38, pr. 56). Geliştirme, üretime ve kullanıma başlanmadan önce, yeni geliştirilmiş olan ürün, malzeme, süreç, aygıt veya

⁷¹¹ TTK madde gerekçesi.

⁷¹² Yardımcıoğlu vd., 2008: 46; Özerhan ve Yanık, 2012: 275; Deloitte, 2011: 26.

⁷¹³ Deran ve Savaş, 2013: 86.

hizmetlerin üretim planı ya da tasarımına yönelik araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır⁷¹⁴. Standartta sağlanan koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir. İlk olarak maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması gerekir (TMS 38, pr. 57/a). İkinci olarak işletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyeti bulunmalıdır (TMS 38, pr. 57/b). İşletme tarafından oluşturulan maddi olmayan duran varlık, işletmenin işlerinde hemen kullanılabilir veya satılabilir. Bazen de gelecekteki yararı düşünülerek, maddi olmayan duran varlığa ilişkin bilgi saklanabilir. Bu durumda, maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilemeyecektir. Üçüncü olarak işletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanı bulunmalıdır (TMS 38, pr. 57/c). Dördüncü koşul maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olmasıdır (TMS 38, pr. 57/d). Ayrıca geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması gerekir (TMS 38, pr. 57/e). Son olarak geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamalar güvenilir bir biçimde ölçülebilir olmalıdır (TMS 38, pr. 57/f). Bu bağlamda, A işletmesi tarafından yapılan bir buluşun araştırılması için 10.000 TL, geliştirilmesi için 200.000 TL harcanmış ve işletme tarafından buluş için patent belgesi alınmıştır. Patent belgesi alınana kadarki aşamada 200.000 TL'lik geliştirme gideri, "Geliştirme Maliyetleri" hesabında muhasebeleştirilecektir. Geliştirme aşaması sona erip, maddi olmayan duran varlık olarak kullanıma hazır hale geldiğinde "İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar" kısmında, 200.000 TL tutarla muhasebeleştirilecektir.

Ayrıca TMS/TFRS'de işletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerin, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmeyeceği düzenlenmiştir. Zira bu kalemlere ilişkin harcamalar işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez (TMS 38, pr. 64). Örneğin marka ürünü ayırt etmek için kullanılan ayırt edici ad veya işaretler. Marka, ilgili ürünün geliştirilmesi için harcanan maliyetten ayırlamayacağı için standartlarda muhasebeleştirilmeyeceği düzenlenmiştir.

⁷¹⁴ Yardımcıoğlu vd., 2008: 46; Deloitte, 2011: 26.

Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma-geliştirme ve yenilik faaliyetleri neticesi meydana gelen buluşlar 01 Ocak 2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu tarihten itibaren meydana gelen buluşların satışı, devri ya da kiralanması sonucunda sağlanan kazançların % 50’si kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna uygulanabilmesi için buluşun patent ya da patente eşdeğer belge ile tescillenmiş olması gerekmektedir⁷¹⁵.

3.2.2.1.3.9. Canlı Varlıklar

Bu grup, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin bu faaliyetleriyle ilgili canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izlemesi durumunda on iki aydan daha uzun süre elde tutulacak olan canlı varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur. Aynı grup, dönen varlıklar bölümünde de bulunmaktadır⁷¹⁶.

3.2.2.1.3.10. Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu grup, içinde bulunan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek yıllara ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da ileriki yıllarda alacak niteliği kazanacak ya da tahsil edilecek olan gelirlerden oluşur⁷¹⁷.

3.2.2.1.3.11. Diğer Duran Varlıklar

Bu grup, duran varlıklara ilişkin yukarıda belirtilen gruplara girmeyen diğer çeşitli duran varlık kalemleri için açılan hesaplardan oluşur. Bu grupta diğer KDV, peşin ödenen vergi ve fonlar, gelecek yıllar ihtiyacı stoklar, kullanım dışı maddi duran varlıklar, diğer çeşitli duran varlıklar ve diğer duran varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları hesapları bulunur⁷¹⁸. Bu hesap, işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları durumunda, TMS 12 Gelir Vergileri indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları dolayısıyla gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir üzerinden alınan vergi tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

⁷¹⁵ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2015: Seri No: 8.

⁷¹⁶ Grubun incelenmesi için bkz. yuk. 3.2.2.1.2.8. Canlı Varlıklar.

⁷¹⁷ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 65.

⁷¹⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 67, 68.

3.2.2.2. Pasif Taraf/Yükümlülükler ve Özkaynak

3.2.2.2.1. Genel Olarak

Bilançonun pasif tarafı, varlıkların nasıl finanse edildiğini gösterir. İşletmenin sahip olduğu varlıklar, ya işletme sahipleri tarafından sağlanmıştır ya da üçüncü kişilere borçlanılarak elde edilmiştir. Muhasebe doktrininde bunlardan birinci bölümün kaynağına “Özkaynak”, ikinci bölümün kaynağına “Yabancı Kaynak” denilir⁷¹⁹. Buna karşın TMS/TFRS’de, yabancı kaynak kavramı yerine “yükümlülük” kavramı kullanılmaktadır. Buna göre bilançonun pasif tarafı, yükümlülükler ve özkaynaktan oluşmaktadır (YKÇ, pr. 4.1/a). Bir işletmenin özkaynağının bulunması zorunluyken, yükümlülüğü bulunmayabilir. Zira sermaye olmaksızın bir şirket kurulamaz. Örneğin A tarafından 100.000 TL tutarında nakit para taahhüt edilerek A Gıda Anonim Şirketi kurulmuştur. Şirketin herhangi bir borcu da bulunmamaktadır. Bilançoda özkaynak grubunun parasal tutarı 100.000 TL, dönen varlıklar grubunun parasal tutarı 100.000 TL olarak görülecektir. Herhangi bir borcu olmadığı için de, yükümlülükler grubuna bir kayıt yapılmayacaktır. Yükümlülükler, kısa ve uzun vadeli olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.2.2.2.2. Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler

3.2.2.2.2.1. Yükümlülük Kavramı

Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir (YKÇ, pr. 4.26). Bir yükümlülüğün mevcut olması için üç koşulun karşılanması gerekir: İşletmenin bir mükellefiyeti olması, mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması ve mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması gerekir (YKÇ, pr. 4.27). İşletmenin bu üç koşulu sağlamayan bir sorumluluğu söz konusuysa, bunlar bilançoya aktarılamayacaktır.

Mevcut kavramsal çerçevede yükümlülük yerine borç kavramı kullanılmıştı. Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülükler olarak düzenlenmişti (KÇ, pr. 4.4/b). Hukuken borç, bir kişiyi, diğer bir kişiye bir edimi yerine getirme yükümlülüğü altına sokan hukuki bağdır. YKÇ’de çıkış ifadesi kaldırılmıştır. Ekonomik kaynağın ayrı bir tanımı yapılmıştır. Yükümlülüğün ekonomik kaynakları devretme mükellefiyeti olduğu ve ekonomik kaynakların işletmeden nihai çıkışı olmadığı açıklığa kavuşturulmuştur.

⁷¹⁹ Sevilengül, 2016: 477; Uysal ve Şenlik, 2016: 31, 32; Sürmen, 2017: 81.

3.2.2.2.1.1. Mükellefiyet

Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkanının olmadığı bir görev veya sorumluluktur (YKÇ, pr. 4.29). Bilançoda bir yükümlülüğün muhasebeleştirilebilmesi için işletmenin buna ilişkin mükellefiyetten kaçınma imkanı olmamalıdır. İşletme, mükellefiyeti yerine getirmek zorunda olmalıdır. Zorunluluktan kasıt, hukuken takip edilebilir olmasıdır. Örneğin işletme satın aldığı ürünler için 10.000 TL ödeme borcu içeren bir satış sözleşmesi yapmıştır. Bu satış sözleşmesinden kaynaklanan borç, bilançoda ticari borçlar kısmında gösterilecektir. Buna karşın, yapılan sözleşme dönme sebebiyle sona erdirilirse, artık 10.000 TL'nin istenebilme imkanı ortadan kalktığı için işletme açısından bir mükellefiyet oluşturmayacaktır. Bununla birlikte kanaatimizce, TBK m. 27'ye uygun olmayan sözleşmeler, bir mükellefiyet oluşturmayacaktır. Hüküm uyarınca, kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkansız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür. Bu koşullara uymayan bir sözleşme hükümsüz olduğu için, hukuken yerine getirme zorunluluğundan da bahsedilemeyecektir.

Bir mükellefiyetin daima alacaklı olan bir karşı tarafı (veya tarafları) vardır. Karşı taraf (veya taraflar) bir şahıs veya başka bir işletme, bir grup şahıs veya bir grup başka işletme veya toplumun geneli olabilir (YKÇ, pr. 4.29). Mükellefiyetin yerine getirilmesini talep edebilecek bir tarafı bulunmalıdır. Buna göre bilançosunda mükellefiyeti gösteren şirketin alacaklı olmasına gerek olmaksızın, mutlaka işlem yaptığı bir taraf gereklidir.

Birçok mükellefiyet bir sözleşme, mevzuat veya benzer bir araç yoluyla kurulur ve alacaklı olan tarafça kanuni yaptırımlara başvurulabilir (YKÇ, pr. 4.31). Örneğin işletmenin satın aldığı ürünler için satış sözleşmesi; kullandığı bina için kira sözleşmesi yapması gibi. Mevzuat gereği mükellefiyetlere ise, işletmenin ödemekle yükümlü olduğu vergiler örnek gösterilebilir. Bununla birlikte mükellefiyetler, bir işletmenin kendi uygulamaları, politikaları veya beyanlarıyla tutarlı olmayan bir biçimde davranma imkanı olmadığına, işletmenin teamüle dayalı uygulamalarından, yayımlanmış politikalarından veya belirli beyanlarından da doğabilir. Bu tür durumlarda ortaya çıkan mükellefiyet bazen 'zımni kabulden doğan mükellefiyet' olarak ifade edilir (YKÇ, pr. 4.31). Zımni kabulden doğan yükümlülüğün varlığı için, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi gerekir⁷²⁰.

Bazı durumlarda işletmenin bir ekonomik kaynağı devretme görevi veya sorumluluğu işletmenin kendisinin gelecekte gerçekleştireceği bir edime bağlıdır (YKÇ, pr. 4.32).

⁷²⁰ Karşılık ayrılması açısından incelenmesi için bkz. aşa. 3.2.2.2.2.8.2.1. Karşılık Kavramı.

Gelecekteki bir tarihte belirli bir iş kolunda veya belirli bir piyasada faaliyet göstermek veya bir sözleşme çerçevesinde belirli opsiyonları kullanmak bu tür edimler arasında yer alabilir. Bu tür durumlarda, işletmenin, o edimden kaçınma imkanı olmadığına, bir mükellefiyeti vardır.

Bir işletmenin, bir ekonomik kaynağı devretme imkanına sahip olup olmadığının değerlendirilmesinde kullanılan faktörler, işletmenin görev ya da sorumluluğunun yapısına bağlı olabilir (YKÇ, pr. 4.34). Örneğin bazı durumlarda, bir işletmenin, bir devirden kaçınmak için gerçekleştireceği herhangi bir edimin, devrin kendisine kıyasla önemli ölçüde daha olumsuz ekonomik sonuçlara yol açacak olması durumunda, işletmenin devirden kaçınma imkanı olmayabilir. Bununla birlikte, bir devri gerçekleştirme amacı ya da devrin yüksek bir olasılığa sahip olması, işletmenin devirden kaçınma imkanının olmadığına sonucuna varmak için yeterli bir neden değildir.

Bazı durumlarda, bir mükellefiyetin mevcut olup olmadığı belirsizdir. Örneğin, başka bir tarafın, işletmenin kurallara aykırı davrandığı iddiasına karşı tazminat almayı talep ettiği durumda, edimin gerçekleşip gerçekleşmediği, işletmenin bu aykırı davranışı işleyip işlemediği veya kanunun nasıl uygulanacağı belirsiz olabilir. Yükümlülüğün mevcudiyetine ilişkin bu belirsizlik çözüme kavuşturulana kadar - örneğin bir mahkeme kararıyla - işletmenin tazminat talep eden tarafa karşı bir mükellefiyeti olup olmadığı ve sonuç olarak bir yükümlülüğün mevcut olup olmadığı belirsizdir (YKÇ, pr. 4.35).

3.2.2.2.1.2. Bir Ekonomik Kaynağın Devri

Bir yükümlülüğün ikinci kriteri, bir ekonomik kaynağın devredilmesi yönünde bir mükellefiyet içeriyor olmasıdır (YKÇ, pr. 4.36). Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır (YKÇ, pr. 4.4)⁷²¹. Bilançoda varlık kısmında sayılan tüm unsurlar, kural olarak işletmenin ekonomik kaynaklarını oluşturacaktır. Dolayısıyla mükellefiyetin, işletmenin varlıklarını başka bir tarafa devretmesini zorunlu tutma potansiyeline sahip olması gerekir. Bu potansiyelin var olması için işletmenin bir ekonomik kaynağı devretmek zorunda kalacağına kesin veya muhtemel olması gerekmez. Devir, örneğin ancak gelecekteki tanımlanmış belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda gerekli olabilir. Sadece mükellefiyetin halihazırda mevcut olması ve en az bir durumda işletmenin bir ekonomik kaynağı devretmesini gerektirebilecek nitelikte olması gerekmektedir (YKÇ, pr. 4.37).

⁷²¹ Ekonomik kaynak kavramının incelenmesi için bkz. yuk. 3.2.2.1.1.2. Ekonomik Kaynak Unsuru.

Bir ekonomik kaynağın devri yönünde mükellefiyetler çeşitli olabilir. İlk olarak nakit ödeme mükellefiyetleri buna girer (YKÇ, pr. 4.39/1-a). Örneğin işletme tarafından 10.000 TL'ye hammadde satın alınmış, bankadan 100.000 TL kredi çekilmiş veya işletmenin bir bölümü 50.000 TL'ye yenilenmiş olabilir. Bu sözleşmelerden doğan nakit ödeme mükellefiyeti, işletmeden bir ekonomik kaynağın devrini içermektedir. Bununla birlikte, mal teslimi veya hizmet sağlama mükellefiyetleri, belirlenen gelecekteki belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda bir ekonomik kaynağın devrine ilişkin mükellefiyetler ve finansal aracın işletmeyi bir ekonomik kaynağı devretmeye zorlayacak olması durumunda, finansal araç ihraç etme mükellefiyetleri de ekonomik kaynağı devretme unsurunu sağlar (YKÇ, pr. 4.39/1-b,d,e). Örneğin mobilyacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmenin, dolap teslimine ilişkin borcu ekonomik kaynağın devrine yönünde bir mükellefiyettir. Ekonomik kaynakları aleyhte şartlar altında başka bir tarafla takas etme mükellefiyetleri de bu unsuru sağlar (YKÇ, pr. 4.39/1-c). Bu mükellefiyetler arasında örneğin, bir ekonomik kaynağın halihazırda aleyhte hükümler altında satışına ilişkin bir forward sözleşmesi veya başka bir tarafa bir ekonomik kaynağı işletmeden satın alma hakkı veren bir opsiyon yer alır.

İşletmeler bir ekonomik kaynağı alma hakkı olan tarafa devretme mükellefiyetini yerine getirmek yerine, bazen şu kararları alabilir: (a) Mükellefiyetten ibra edilme yönünde müzakerede bulunarak mükellefiyetin ortadan kaldırılması; (b) Mükellefiyetin üçüncü bir tarafa devredilmesi ya da (c) Yeni bir işleme taraf olarak, bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyetinin yerine yeni bir mükellefiyet koymak (YKÇ, pr. 4.40). Bu durumlarda işletme mükellefiyeti ortadan kaldırana, devredene veya başka bir mükellefiyetle değiştirene kadar, söz konusu ekonomik kaynağı devretme mükellefiyeti mevcuttur.

3.2.2.2.1.3. Geçmiş Olaylar Sonucunda Oluşma

Bir yükümlülüğe ilişkin üçüncü kriter, mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olmasıdır (YKÇ, pr. 4.42). Finansal tablolar belirli dönemler itibarıyla şirketin durumu hakkında bilgi verir. Bu sebeple, gelecekte yüklenilecek mükellefiyetler finansal tablolarda gösterilemez. Aksi takdirde, gerçeğe uygun sunum sağlanmamış olacaktır. Bununla birlikte, işletmenin bir yükümlülük altına girme niyeti de yeterli olmayacaktır. Bu sebeple, mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması aranmıştır.

Kavramsal çerçevede mevcut bir mükellefiyetin geçmişteki olayların sonucunda ve ancak iki durumun varlığı halinde meydana geleceği düzenlenmiştir. İlk olarak işletmenin ekonomik fayda elde etmiş olması veya bir edimde bulunmuş olması gerekmektedir. Buna

göre işletmenin elde ettiği faydanın, ekonomik olması gerekmektedir. İşletmeye para girişi veya paraya çevrilebilir nitelikte bir kazanç sağlanmış olabilir. Örneğin A, işletmesi için 10.000 TL'lik kredi çekmiştir. Bu sayede, nakit para ihtiyacını karşılamıştır. Paraya çevrilebilirlikten kasıt, işletmenin elde ettiği fayda için para harcayacak olmasıdır. Örneğin işletmeye hammadde, makine, gayrimenkul satın alınması gibi. Benzer şekilde elde edilen ekonomik faydalar, mal ve hizmetleri içerebilir (YKÇ, pr. 4.44). İşletme ekonomik fayda elde etmemişse, bir edimde bulunmuş olması gerekmektedir. Üstlenilen edimler belirli bir işletmeyi yönetmeyi veya belirli bir piyasada faaliyet göstermeyi içerebilir. Zamanla ekonomik faydalar elde edilmiş veya bir edimde bulunulmuşsa, bunların neden olduğu mevcut mükellefiyet söz konusu zaman içinde birikebilir. Bununla birlikte işletmenin aksi halde devretmek zorunda kalmayacağı bir ekonomik kaynağı devretmek zorunda olacağı veya olabileceği durumların oluşması gerekir (YKÇ, pr. 4.43/a-b). Yüklenilen mükellefiyet sebebiyle, işletmenin bir edimde bulunma zorunluluğu olmalıdır. Örneğin mükellefiyetin karşılığında para veya faiz verilmesi, hammadenin veya gayrimenkulün mülkiyetinin teslimi gibi.

İşletmenin aksi halde devretmek zorunda olmayacağı bir ekonomik kaynağı devretmesini öngörecekle veya öngörebilecek ekonomik faydaları henüz elde etmemiş ve henüz böyle edimlerde bulunmamış olması halinde, işletme bir ekonomik kaynağı devretme konusunda mevcut bir mükellefiyete sahip değildir (YKÇ, pr. 4.47). Bu durumda, bu mükellefiyet yükümlülük oluşturmayacak ve bilançoda gösterilemeyecektir. Örneğin, işletme bir çalışanıyla, çalışandan hizmet alma karşılığında ona maaş ödeyeceği bir sözleşme yapmışsa, işletme çalışandan hizmet alana kadar maaş ödeme konusunda mevcut bir mükellefiyete sahip değildir. O zamana kadar sözleşme, işleme konabilecek bir sözleşmedir. İşletme gelecekte çalışandan alacağı hizmetler karşılığında gelecekte maaş ödeme şeklinde birleşik bir hak ve mükellefiyete sahiptir.

3.2.2.2.2. Kısa Vadeli Yükümlülükler

Kısa vadeli yükümlülükler, işletmenin yakın bir zamanda ödemekle yükümlü olduğu borçların muhasebeleştirilmesi için kullanılır. Bir yükümlülüğün kısa vadeli olarak sınıflandırılması için standartlarda tanımlanan alternatif koşullardan birini sağlaması gerekir. İlk olarak borcun normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi gerekir. (TMS 1, pr. 69/a). İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere varlıkların ediniminden, nakit veya nakit benzerlerine dönüşmesine kadar geçen süredir (TMS 1, pr. 68). Dolayısıyla, işletmenin hammadde alımı, hammaddeyi işleme ve daha sonra satımı için geçen sürede bu

borcun ödenmesinin beklenmesi gerekir. Örneğin inşaat sektöründe faaliyet gösteren A işletmesi için, bir dairenin yapımı ve teslimi için geçen süre 15 aydır. Bu süre içinde, ödeyeceği borçlar kısa vadeli yükümlülük olarak nitelendirilecektir. Personel ve diğer faaliyet giderleri gibi tahakkuklar ve ticari borçlar gibi bazı kısa vadeli borçlar, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçasıdır. Faaliyetle ilgili bu tür kalemler, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) itibaren on iki aydan daha uzun bir sürede ödenecek olsalar bile, kısa vadeli borçlar olarak sınıflandırılır. İşletmenin varlık ve borçlarının sınıflanmasında aynı normal faaliyet döngüsü uygulanır. Eğer işletmenin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemiyorsa, sürenin on iki ay olduğu varsayılır (TMS 1, pr. 70). Bununla birlikte kısa vadeli olarak nitelendirmede en belirgin kriter, borcun raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olmasıdır (TMS 1, pr. 69/c). Örneğin, hammadde alımından doğan borcumuzu ödemek amacıyla 01.04.2019 vadeli bir bono düzenlemiş olalım. 31.12.2018 tarihinde düzenlenecek bilançoda, bonodan doğan borç kısa vadeli yükümlülükler bölümünde izlenecektir. İşletmenin borcun ödenmesini, bilanço tarihinden itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması da borcun kısa vadeli olarak nitelendirilmesini sağlar (TMS 1, pr. 69/d). Ayrıca, standartta öncelikle borcun ticari amaçla elde tutulması gerekeceği yer almıştır (TMS 1, pr. 69/b). Ticari amaç kavramı işletmenin amacını gerçekleştirmek için yapılan borçlanmaları ifade etmelidir. Ticari amaç, işletmenin esas faaliyetiyle ilgili olabileceği gibi olmayabilir de.

Bu bağlamda, işletmenin finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kısa vadeli yükümlülük olarak gösterilmesi gereken ve ilke olarak on iki ay ya da normal faaliyet dönemi içinde yerine getirilecek olan yükümlülükler kısa vadeli yükümlülükler sınıfında gösterilir. Bununla birlikte, bir yükümlülüğün sınıflandırılmasında öncelikli olarak dikkate alınacak kriter, işletmenin normal faaliyet döngüsünde ödenip ödenmeyeceğidir. Bir yükümlülük raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olmasa bile, normal faaliyet döngüsü içinde ödenecekse kısa vadeli yükümlülük olacaktır. Bunun dışında işletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır.

3.2.2.2.2.1. Finansal Yükümlülükler

Bu grup, finans kuruluşlarına olan kısa vadeli yükümlülükler, para ve sermaye piyasası araçları ile temin edilen kısa vadeli finansal borçlar, kiralama işlemlerinden kısa vadeli borçlar ile vadesine on iki aydan daha kısa süre kalan uzun vadeli finansal

yükümlülüklerin kısa vadeli kısımlarının izlendiği hesaplardan oluşur⁷²². TMS 32’de tanımlanan finansal yükümlülüklerden, borçlanma niteliğine sahip olan, diğer bir ifadeyle ilk muhasebeleştirilmeden sonra etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülen banka kredileri, ihraç edilmiş tahvil, bono ve senetler, bunlardan uzun dönemli olanların anapara taksitleri ve faizleri, finansal kiralama işlemlerinden borçlar gibi finansal piyasalardan yapılan borçlanmalar bu kalemde gösterilir⁷²³.

Finansal kiralama işlemlerinden doğan borçların muhasebeleştirilmesinde, “TMS 17 Kiralama İşlemleri⁷²⁴” standardı uygulanır. Finansal kiralama, standartta bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşme olarak tanımlanmıştır⁷²⁵ (TMS 17, pr. 4). Finansal kiralama konusu malın mülkiyeti kiralayana aittir; ancak taraflar sözleşmede, sözleşme süresi sonunda kiracının, malın mülkiyetini satın alma hakkını haiz olacağını kararlaştırabilir (FKK, m. 23/1). Dolayısıyla sözleşme süresinin sonunda, kiralanan varlık kiracıya devredilebilir veya devredilmeyebilir. Kiralama süresinin başlangıcında kiralamaya konu varlık üzerindeki hak kiracının finansal tablolarında, hukuken mülkiyetine sahip olmadığı halde, varlık olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucu kiracının üstlendiği iptal edilemeyen sözleşmeye bağlı asgari kira ödemeleri “borç” olarak muhasebeleştirilir⁷²⁶.

Bu grupta banka kredileri, diğer finans kuruluşlarına borçlar, uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri, kiralama işlemlerinden kaynaklanan yükümlülükler, çıkarılmış bonolar, senetler ve diğer borçlanma araçları, çıkarılmış tahvil ve uzun vadeli borçlanma araçlarının anapara taksit ve faizleri, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarının finansal yükümlülük bileşenleri, diğer finansal yükümlülükler ve ertelenmiş borçlanma maliyetleri hesapları bulunur⁷²⁷.

⁷²² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 70.

⁷²³ Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 43 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013.

⁷²⁴ “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷²⁵ Bu konuda “6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu” uygulanmaktadır. Kanunun 18. maddesi uyarınca, finansal kiralama sözleşmesi; kiralayana, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir. Kanun için bkz. RG. S. 28496, T. 13.12.2012.

⁷²⁶ Fahrhan, 2016: 353.

⁷²⁷ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 73.

3.2.2.2.2.2. Türev Araçlardan Borçlar

Bu grup, türev araçlardan doğan on iki aydan daha kısa sürede yerine getirilecek yükümlülüklerin izlendiği “Türev Araçlardan Borçlar” hesabından oluşur⁷²⁸. İşletme, zaman içerisindeki fiyat değişimlerinden etkilenmemek için ileride satın alacağı bir varlıkla ilgili öncesinde varlığın alımına ilişkin anlaşma yapmaktadır. Bu sayede elde edilen varlık, dönen veya duran varlık bölümünde izlenirken; bundan kaynaklanan kısa vadeli borçlar bu hesapta izlenir.

3.2.2.2.2.3. Ticari Borçlar

Bu grup, on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde yerine getirilmesi öngörülen ve işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan mal ve hizmet alımları dolayısıyla ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlarının izlendiği hesaplardan oluşur⁷²⁹. Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır (TMS 37, pr. 11/a). Bu borçlar işletmenin esas faaliyetiyle ilgili olup, bu faaliyet için gerekli mal veya hizmetin alımına ilişkindir. Örneğin mobilya üretimi ile uğraşan A ile B arasında 01.01.2019 tarihinde satış sözleşmesi yapılmıştır. Buna göre B iki ton meşe odununu derhal teslim edecek; A 10.000 TL’lik ödemeyi 01.04.2019 tarihinde yapacaktır. 10.000 TL’lik bu borç, 31.12.2018 tarihli bilançoda, kısa vadeli yükümlülüklerin ticari borçlar kısmında satıcılara olan borçlar hesabında görünecektir. Bununla birlikte borcun ödenmesi için senet imzalanmışsa, borç senetleri hesabına kayıt yapılacaktır. Raporlama tarihi itibarıyla finansal tablolara alınma kriterlerini sağlayan henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlar, tahakkuk olarak nitelendirilir. Bunlara tahakkuk eden ücretli izine ilişkin tutarlar gibi çalışanlara ait tutarlar da dahildir (TMS 37, pr. 11/b). Bununla birlikte, finansal raporlama konusunda ülkemizdeki uygulamalarına paralellik sağlamak amacıyla, söz konusu tahakkuklar bilançoda ticari borç kalemleri içinde gösterilir⁷³⁰.

Bu grupta satıcılar, borç senetleri, verilen ileri tarihli çekler, ilişkili taraflara ticari borçlar, faturası beklenen alımlardan borçlar, diğer ticari borçlar ve ertelenmiş vade farkı giderleri hesapları bulunmaktadır⁷³¹.

⁷²⁸ Türev araçlarla ilgili inceleme için dönen varlık kısmında bkz. yuk. 3.2.2.1.2.3. Türev Araçlar.

⁷²⁹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 74.

⁷³⁰ Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 43 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013

⁷³¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 73-75.

3.2.2.2.2.4. Diğer Borçlar

Bu grup, on iki ay içinde yerine getirilmesi öngörülen ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki diğer işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan senetli, senetsiz borçların izlendiği hesaplardan oluşur. Maddi duran varlık alımı nedeniyle satıcılara olan borçlar da bu grupta izlenir⁷³². Diğer borçlar ticari borçlar dışında kalan ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanmayan borçlardır. Örneğin A şirketi, iki ay sonra ödemek üzere işletme ortaklarından B'den 20.000 TL borç almıştır. Bu borç, işletmenin ürettiği mal veya verdiği hizmetten kaynaklanan bir borç olmadığı için, diğer borçlar grubunda, ortaklara borçlar hesabında izlenir. Bununla birlikte tedarikçi veya müşteri sıfatı taşımayan ilişkili taraflara borçlar, alınan depozito ve teminatlar, kamu idarelerinden borçlar, diğer çeşitli borçlar örnek olarak gösterilebilir.

Bu grupta ortaklara, bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve müşterek girişimlere (anlaşmalara) borçlar, diğer ilişkili taraflara borçlar, alınan depozito ve teminatlar, personele borçlar, diğer çeşitli borçlar ve ertelenmiş vade farkı giderleri hesapları bulunur.

3.2.2.2.2.5. Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler

Bu grupta, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatı uygulayan işletmeler tarafından hizmet ve inşa (taahhüt) sözleşmeleri için hakedişe bağlanmış tutarların, bu sözleşmelerden kaynaklanan hasılatları aşması halinde ortaya çıkan sözleşme yükümlülüklerinin izlenmesinde kullanılır. Hakediş, sözleşmeye göre gerçekleştirilen iş karşılığında işi yüklenen için tahakkuk eden alacaktır⁷³³. Bir şeyin inşasını, proje yapımını içeren sözleşmelerin tamamlanması genellikle uzun sürer. Bu sebeple, işin bitirilen her kısmı teslim edildiğinde, o kısım ile ilgili hakediş kazanılır ve o tutar ödenir. İşin bitirileceği kesinse, hakediş daha önce de ödenebilir. Örneğin yapılan bir inşa işinde tamamlama yüzdesine göre kaydedilen toplam hasılat tutarı 10.000 TL'dir. Buna karşın, hakedişe bağlanan toplam tutar 11.000 TL'dir. 1.000 TL tutarındaki fark, bu inşa işiyle ilgili olarak, henüz yerine getirilmeyen bir edim yükümlülüğünü ifade eder. Kısa vadede işin 1.000 TL hasılat doğuracak kısmının tamamlanmasının beklenmesi durumunda 1.000 TL tutarında işin tamamlanmayan ancak hakedişe bağlanan kısmını gösteren edim yükümlülüğü bu hesapta izlenir.

⁷³² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 76.

⁷³³ TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori=1=veritbn&kelimesec=147671, (ET. 06.02.2019).

3.2.2.2.2.6. Alınan Avanslar

Bu grup, gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesaplardan oluşur. Alınan avanslar grubunda, alınan sipariş avansları, alınan iş avansları ve alınan diğer avanslar hesabı bulunur⁷³⁴.

3.2.2.2.2.7. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler

Bu grup, işletmenin sorumlu veya mükellef sıfatıyla, ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri borçlarının izlendiği hesaplardan oluşur. Bu grupta gelir üzerinden alınan vergiler, sorumlu sıfatıyla ödenecek vergiler, ödenecek KDV, özel tüketim vergisi, diğer vergiler, sosyal güvenlik kesintileri, vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükler ve ödenecek diğer yükümlülükler hesapları bulunur⁷³⁵.

3.2.2.2.2.8. Borç ve Gider Karşılıkları

Bu grup, bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarı ya da yerine getirilme zamanı belirsiz olan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre karşılık olarak finansal tablolarda gösterilmesi gereken yükümlülüklerin izlendiği hesaplardan oluşur. Varlıkların defter değerini düzeltici nitelikteki amortisman, değer düşüklüğü gibi giderler bu grupta değil, aktif düzenleyici nitelikteki hesaplarda izlenir⁷³⁶.

Borç ve gider karşılıkları grubu, dönem karı üzerinden ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülüklere ilişkin karşılıklar dahil karşılıkların izlendiği hesaplar itibarıyla iki alt kısma ayrılmıştır.

3.2.2.2.2.8.1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

Dönem karından ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler tutarları, finansal tabloların hazırlanma tarihinde kesinleşmezler; çünkü bilanço tarihinde henüz beyanname verilmemiştir. Bu sebeple, dönem karından ödenecek vergi ve diğer yükümlülüklere ilişkin karşılıklar, beyanname verilinceye kadar bu grupta açılacak hesaplarda izlenir⁷³⁷. Buna göre, kar veya zarar tablosunda bulunan dönem karı esas alınarak mali kar bulunur⁷³⁸. Mali kar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve diğer yasal yükümlülüklerin tutarı belirlense dahi, ödeme bir

⁷³⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 79, 80.

⁷³⁵ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 81, 82.

⁷³⁶ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 83.

⁷³⁷ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 83.

⁷³⁸ Bu konunun incelemesi için bkz. aşa. 3.3.2.8.2. Dönem Karı Kanuni Vergi Gideri Hesabı.

sonraki yılda yapılacaktır. Bu sebeple ödeme yapılana kadar, dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük tutarı için karşılık ayrılır. Bu sayede, kar veya zarar tablosunda dönem karından düşülen vergi tutarı, bilançoya aktarılır. Bu aktarma, “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” ve “695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” hesaplarının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilerek gerçekleştirilir.

3.2.2.2.2.8.2. Kısa Vadeli Karşılıklar

3.2.2.2.2.8.2.1. Karşılık Kavramı

İşletmeler buldukları ekonomik çevre, iş yaptıkları kişiler veya tabi oldukları hukuki düzen sebebiyle işletmenin para ödemesiyle sonuçlanabilecek riskler altındadır. Örneğin işletmeye karşı açılacak davalar, işletmenin garanti sorumlulukları, işletmenin ileride ödemek zorunda kalabileceği giderler gibi. Bu durumlar, işletmeden ileride para çıkışına sebep olabilecek bir risk doğurmaktadır. Her ne kadar yaratacakları etkilerin büyüklüğü belirsiz ya da gerçekleşip gerçekleşmeyecekleri öngörülemez olsa da, şirketin finansal durumunun gerçeği yansıtması için bu risklerin finansal tablolarda gösterilmesi gerekir. Bu gereksinim, karşılık kavramını doğurmuştur⁷³⁹. Standartta koşulları belirlenen riskler için işletmeye bu riskin parasal tutarı olan “karşılığı” ayırma imkanı tanınmıştır. Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, gider olarak yazılacak ve karın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Bu tutar, sadece karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır⁷⁴⁰ (TMS 37, pr. 61). Şayet risk gerçekleşir ve işletme para ödemekle yükümlü olursa, karşılık hesabı kapatılacaktır. Aynı konuya ilişkin ilgili dönemde yeniden borç yazılmayacak ve bu gider olarak gösterilmeyecektir. Zira daha önceki dönemlerde gider olarak gösterilmiştir.

Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür (TMS 37, pr. 10). TMS/IFRS belirli koşulların sağlanması halinde, işletmelerde karşılık ayrılmasına imkan tanımıştır.

İlk olarak geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması gerekir (TMS 37, pr. 14/a). Buna göre sadece “gerçek” yükümlülüklerle ilişkin karşılıklar finansal tablolarda yer alacaktır⁷⁴¹. Böylelikle, finansal performansın ve karın manipülasyon

⁷³⁹ Akbulak ve Şagar, 2003: 146.

⁷⁴⁰ Geçmişte, bir dönem içindeki bazı karşılık tutarlarının gereğinden daha fazla olması, işletmeler tarafından başka bir karşılık tutarındaki açığı rasyonalize etmek için kullanılmıştır. Bir karşılık tutarındaki eksiklik, başka bir karşılık tutarının fazlalığıyla dengelenmeye çalışılmıştır (Mirza vd., 2008: 320). Bu tarz kötüye kullanımları engellemek amacıyla standartta karşılığın kullanılma yeri açıkça düzenlenmiştir.

⁷⁴¹ Mirza vd., 2008: 317.

yoluyla gerçekte olduğundan farklı gösterilmesinin önüne geçilecektir⁷⁴². Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir alternatifinin olmaması gerekir. Bu durum hukuki veya zımni bir kabulden doğar (TMS 37, pr. 10). Hukuki yükümlülük, sözleşme, kanuni düzenleme veya diğer kanuni uygulamalardan kaynaklanabilir. Örneğin garanti sorumluluğu veya ayıptan doğan sorumluluk kanundan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Buna göre elektronik ürünler satan bir işletmenin, ilgili ürünü sattıktan sonra kanunen garanti kapsamında bir yükümlülüğü ortaya çıkabilir. Zımni kabulden doğan yükümlülüğün varlığı için, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi gerekir. Bu taahhüt, geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla yapılmış olabilir. Bu taahhüt sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması durumunda zımni kabulden doğan yükümlülük söz konusu olacaktır (TMS 37, pr. 10). Örneğin X Sağlık Anonim Şirketi, yeni ilaçlarının tanıtım toplantısında ağrı kesicilerinin piyasada en iyisi olduğunu ve ilaçlarıyla ilgili her türlü sorumluluğu üstlendiklerini beyan etmiştir. Bir sene önce piyasaya sürülen ağrı kesici, birçok hamile kadında öngörülmeven ve ilaç prospektüsünde uyarı olarak da yer almayan düşüklere ve sakat doğumlara yol açmıştır. Şirket, ilaç piyasaya çıkmadan önce Sağlık Bakanlığı'ndan gerekli onayları almıştır. Mevzuatta firmayı sorumlu tutacak bir hüküm yoktur⁷⁴³. Buna karşın, daha önceden basın önünde yapılan açıklama sebebiyle şirketin zımni kabulü söz konusudur.

Bununla birlikte, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması gerekir (TMS 37, pr. 14/b). Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır (YKÇ, pr. 4.4)⁷⁴⁴. Bilançoda varlık kısmında sayılan tüm unsurlar, kural olarak işletmenin ekonomik kaynaklarını oluşturacaktır. Burada işletmenin ileride para veya malvarlığıyla ödemesi gerekecek bir riske karşılık önlem alınmaktadır. Buna karşın, işletmenin ileride karşılaştacağı her türlü risk için karşılık ayırarak gider göstermesine izin verilemez. Aksi takdirde bu yolla işletme karı düşük gösterilecek, pay sahiplerine kar payı ödenmeyebilecektir. Bu sebeple, işletmenin katlanma ihtimali olan yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden para vb. çıkmasının muhtemel olması koşulu aranmıştır. Muhtemellikten kasıt, bir olayın gerçekleşeceğinin beklenmesidir.

⁷⁴² Mirza vd., 2008: 317; Özellikle şirketin zarar ettiği dönemlerde, şirket gelecek yıllarda karlı imajı yaratmak için karşılık ayırabilmektedir. Bkz. Topaloğlu, 2012: 125.

⁷⁴³ Bu olayın bir kısmı değiştirilerek bir makaleden alınmıştır. Bkz. Yükçü ve Yaşar, 2013: 8.

⁷⁴⁴ Ekonomik kaynak kavramının incelenmesi için bkz. yuk. 3.2.2.1.1.2. Ekonomik Kaynak Unsuru.

Örneğin belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir (TMS 37, pr. 23). Doktrinde bu koşul, uygulamada tutarsız sonuçların ortaya çıkmasına sebep olabileceği gerekçesiyle eleştirilmiştir⁷⁴⁵. Zira ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin % 49 ve daha düşük olduğu bir durum, söz konusu kriteri karşılamadığı için tahakkuk ettirilmeyecek, dolayısıyla hem işletme hem de tablo kullanıcıları açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Kanaatimizce bu koşulun uygulanması açısından kıstas kaynak çıkışı ihtimal oranı olamaz; çünkü, her durumda oran belirlenemez veya % 49'luk olarak belirlenen bir durumda da tazminat ödenmek zorunda kalınabilir. Burada karşılık ayırmak isteyen işletme tarafından ayrıntılı bir araştırma yapılmalıdır. Bu araştırmada işletmenin geçmişte karşılaştığı durumlar, mal veya hizmete ilişkin özellikler ve varsa piyasada yaşanan benzer durumlar incelenmelidir. Örneğin işletmeye karşı ayıplı mal sebebiyle tazminat davası açılmıştır. İşletme yönetimince yapılan araştırmalarda ilgili mal serisinin hepsinde bozukluk olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple, davanın kaybedileceği tahmin edilmektedir. Bu durumda, ayıplı mal sebebiyle ödenmesi tahmin edilen tutar, karşılık olarak ayrılacaklardır.

Son olarak yükümlülük tutarı, güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olmalıdır (TMS 37, pr. 14/c). Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır (TMS 37, pr. 36). Harcamaların en gerçekçi tahmini, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır (TMS 37, pr. 37). Karşılık tutarı belirlenirken, riskler ve belirsizlikler dikkate alınmalı; geçmiş tecrübeler ile uzman yorumlarından faydalanılarak en iyi tahmine ulaşılmaya çalışılmalıdır⁷⁴⁶. Örneğin işletmenin garanti sorumluluğu kapsamında son üç yılda 50.000 TL'lik ödemesi olmuşsa, cari yılda da 50.000 TL ayırabilir. Şayet işletmede daha önce bu durumlarla karşılaşılmasa, piyasada yaşanan benzer durumlar da karşılık tutarının tahmininde dikkate alınabilir. Bununla birlikte gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Zira gelecek dönem faaliyet zararları, karşılık tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak belirlenen genel muhasebeleştirme kriterlerine uymaz (TMS 37, pr. 64). Gelecekteki zararlar, geçmişteki

⁷⁴⁵ Yükücü ve Yaşar, 2013: 3.

⁷⁴⁶ Yükücü ve Yaşar, 2013: 4.

yükümlülük getiren olayların sonucu olmadığından ve işletmenin gelecekteki faaliyetleriyle önlenebileceğinden, karşılık ayırma kriterlerini karşılamamaktadır⁷⁴⁷.

Bu bağlamda, TMS 37, pr. 7’de, işletmenin ileride karşılaşacağı her türlü riskin değil, sadece zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar için ayrılan tutarın karşılık olarak nitelendirileceği düzenlenmiştir. TMS 37’de tanımlanan karşılık kavramının sağlanabilmesi için bunun bir yükümlülüğe ilişkin olması gerekmektedir. Doktrinde bu husus, gider karşılıkları olarak adlandırılmaktadır⁷⁴⁸. Bununla birlikte “karşılıklar” terimi varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmeleri (ayarlamaları) ifade etmek için de kullanılmaktadır⁷⁴⁹. Örneğin amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi. Bu kalemler, TMS 37 anlamında karşılık değildirler ve bunlara ilişkin hususlarda TMS 37 uygulanmaz. Bunlar bilançonun aktifinde yer alan varlıklara ilişkindir. Varlıkların zaman içerisinde değer kaybetmesi sebebiyle, yeniden ölçümü sonucu ortaya çıkarlar. Örneğin şirket 01.05.2017 tarihinde, borsada kayıtlı bir başka şirketin 1.000.000 TL değerindeki pay senedini almıştır. 01.01.2018 tarihinde, payların borsada kayıtlı değeri 500.000 TL’dir. Bu aradaki 500.000 TL’lik değer düşüklüğü, Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabında muhasebeleştirilir.

TMS 37, pr. 66 uyarınca bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmelerdir (TMS 37, pr. 68). Örneğin bir işletme işleri daha iyi yürütebilmek için yirmi yıldır kullandığı ofis binasını, daha iyi bir ofis kompleksine taşımak istemektedir. Buna karşın eski ofis binasının kira sözleşmesi beş yıl daha devam edecektir. Bu yüzden şuanda sözleşmenin feshedilmesi söz konusu değildir. Bu sözleşme ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmedir; çünkü sözleşme kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyeti sözleşmeden beklenen ekonomik faydayı aşmıştır. Dolayısıyla kaçınılmaz kira ödemelerinin en iyi tahmini için karşılık ayrılması gerekmektedir⁷⁵⁰.

⁷⁴⁷ Özkan ve Kocamış, 2011: 210.

⁷⁴⁸ Cemalcılar, 2001: 4.

⁷⁴⁹ Ülkemizin muhasebe anlayışında karşılık kavramının ikiye ayrıldığı; bunlardan birincisinin varlıklarda değer azalışı karşılıkları, diğerinin borç ve gider karşılıkları olduğu hususunda bkz. Örtün vd., 2012: 582; Şişman, 2008: 23; Fahrman, 2016: 312; Bununla birlikte, karşılık kavramı doktrinde yedek niteliğindeki karşılıklar ifadesiyle de kullanılmaktadır. Karın tamamının dağıtılmayıp belirli bir amaca yönelik olarak, örneğin duran varlıkları yenileme için işletmede bırakılması durumunda işletme ortaklarının haklarından olan özkaynak unsurunu ifade eder. Buna Kar Yedekleri Hesabı ve Özel Fonlar Hesabı örnek olarak verilebilir. Bkz. Cemalcılar, 2001: 6; Akarçay Öğüz, 2007: 62.

⁷⁵⁰ Epstein ve Mirza, 2004: 519.

TTK m. 75'te gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılacağı düzenlenmiştir. Şüpheli yükümlülük kavramı, şüpheli borçlar ve gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıpları ifade etmektedir⁷⁵¹. Örneğin KDV ödenmesi gerektiği konusunda salınmış bir vergiye karşı açılmış bir dava, uyuşmazlık konusu mal teslimi, kıdem tazminatı ödenmesi gibi⁷⁵². Askıdaki işlemler kavramı, alman hukukunda sıklıkla ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeleri ifade etmek üzere kullanılmaktadır⁷⁵³. Bununla birlikte Türk doktrininde askıdaki işlemlerden doğabilecek sorumluluklar kefalet, garanti sözleşmesi ve avalde olduğu gibi olası kayıpları karşılamak için tedbiren bilançoya konulan pasif fonlar olarak da nitelendirilmektedir⁷⁵⁴. Doktrinde şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemler kavramlarının, ülkemizde yerleşik ya da genel kabul görmüş muhasebe kavramları açısından eksik ve farklı ifadeler olduğu belirtilmiştir. Buna göre muhtemel yükümlülük ve askıdaki işlem ile ne anlatılmak istendiği belli değildir⁷⁵⁵. Kanaatimizce TTK'da kullanılan karşılık kavramı, TMS/TFRS'deki karşılık kavramı ile uyuşmaktadır. Zira TMS'de de gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükler karşılık olarak tanımlanmıştır. Şüpheli ve askıdaki kelimeleri, gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan anlamına gelmektedir. Her iki düzenlemede de karşılık, gider karşılığı anlamında kullanılmış ve bilançonun pasif tarafına ilişkindir. Bununla birlikte askıdaki işlemlere karşılık gelen ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler TMS 37'de düzenlenmiştir. Ayrıca, muhasebe standartlarıyla aynı kavramların kullanılmama sebebi, TTK m. 75'in Alman Ticaret Kanunu m. 249'dan birebir çevrilerek alınmasıdır⁷⁵⁶.

Doktrinde bir görüş şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasının TTK'da öngörüldüğünü ileri sürmektedir⁷⁵⁷. Kanaatimizce bu görüş yerinde değildir. Zira şüpheli alacaklar, bilançonun aktiflerinde yer alır. İşletmenin alacağının ileride tahsil edilmesinin muhtemel olması durumunda söz konusudur. Oysa TTK m. 75'te yükümlülük ve askıdaki işlemler ifadeleri, işletmenin giderlerine ilişkindir. Ayrıca TTK'da şüpheli alacaklar için karşılık ayrılabilceğini savunmak, TTK ile TMS/TFRS'nin birbiriyle çelişmesi sonucunu doğuracaktır. Zira standartlarda varlıklar için karşılık ayrılmaz, değer düşüklüğü hesaplanır.

⁷⁵¹ TTK madde gerekçesi.

⁷⁵² Poroy vd., 2017: 274.

⁷⁵³ Ruhnke, 2005: 552; Baetge vd., 2007: 445.

⁷⁵⁴ Poroy vd., 2017: 274.

⁷⁵⁵ Doyrangöl, 2008: 15.

⁷⁵⁶ Bkz. [http://www.gesetze-im-intern\(ET.de/hgb/_249.html](http://www.gesetze-im-intern(ET.de/hgb/_249.html), (ET. 07.02.2019).

⁷⁵⁷ Şengel, 2011: 23.

TMS 37 bağlamında ayrılan karşılıklar, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır (TMS 37, pr. 61). Örneğin garanti sorumluluğu için ayrılmış olan karşılık tutarı, bu sorumluluktan doğan parasal tutarı ödemek için kullanılır. Şayet ayrılan karşılık tutarı hiç veya ödenmezse, ayrılan tutar dönem karına eklenir. Yalnızca ilk başta ayrılan karşılıklara ilişkin harcamalar ilgili karşılıklarla mahsuplaştırılır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur.

3.2.2.2.2.8.2.2. Kısa Vadeli Olarak Muhasebeleştirilebilecekler

Kısa vadeli olarak muhasebeleştirilecekler grubunda bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarı ya da yerine getirilme zamanı belirsiz olan karşılıklardan on iki ay veya normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi öngörülenler bu grupta bulunur. Karşılık hesaplarında, kıdem tazminatı karşılığı⁷⁵⁸, çalışanlara sağlanacak diğer faydalara ilişkin karşılıklar⁷⁵⁹, gider karşılıkları⁷⁶⁰, garanti karşılıkları⁷⁶¹, hizmetten çekme, restorasyon ve rehabilitasyon maliyetleri karşılığı⁷⁶², yeniden yapılandırma⁷⁶³ ve çevre düzenleme karşılığı gibi hesaplar bulunur. Bu hesaplar için ayrılan karşılık şayet, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde veya raporlama tarihinden itibaren on iki ay içinde gerçekleşecekse kısa vadeli karşılıklarda yer alır.

Çalışanlara sağlanan faydalar konusunda “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı uygulanır⁷⁶⁴. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, ücretler, maaşlar ve sosyal

⁷⁵⁸ Kıdem tazminatı hakkında TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı uygulanacaktır. Standartta kıdem tazminatı, tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanan faydalar başlığı altında incelenerek raporlanır.

⁷⁵⁹ Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca ayrılması gereken çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklardan kıdem tazminatları dışında kalanların izlenmesinde kullanılır. İşletmenin çalışanlara sağlayacağı kullanılmamış izin ücretleri karşılıkları, ikramiye karşılıkları gibi faydalar bu hesapta izlenir. Bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 84.

⁷⁶⁰ Bu hesap, gelecek dönemlerde kesinleşecek giderlere ilişkin tahmini tutarların izlenmesinde kullanılır. Maliyet muhasebesi uygulamasında aylık maliyetlerin belirlenmesinde gelecek aylarda kesinleşecek giderlerden aylık maliyetlere verilen paylara ilişkin tahmini tutarlar bu hesapta izlenir. Bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 85.

⁷⁶¹ Bu hesap, işletmenin satmış olduğu mal ve hizmetlerle ilgili olarak müşterilere alım tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde görülen her türlü üretim veya hizmet kalitesi hatasına ilişkin maliyetleri karşılama garantisi vermesi durumunda (malların geri alımı, bakım ve onarımı, hizmetin yeniden sunulması gibi) on iki ay içinde ortaya çıkması beklenen garanti yükümlülükleri için ayrılan karşılıkların izlenmesinde kullanılır. Bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 85.

⁷⁶² Bu hesap, işletmenin on iki ay içerisinde gerçekleştirmeyi beklediği özellikle maddi duran varlıklar gibi varlıkların sökülmesi, kaldırılması ve yerleştirildiği alanın restore edilmesi gibi yükümlülükleri dolayısıyla ayırdığı karşılıkları izlenmesinde kullanılır. Bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 85.

⁷⁶³ Bu hesap, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programa bağlı olarak işletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamında veya faaliyetin yapılış şeklinde bir değişikliğe gidilmesi sonucunda on iki ay içinde ortaya çıkması beklenen yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır. Bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 86.

⁷⁶⁴ “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30/03/2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

güvenlik katkıları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kardan pay verilmesi ve primler ile mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalardır (TMS 19, pr. 5/a). Çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalar, emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi ve hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalardır (TMS 19, pr. 5/b). Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler, jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar ve uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalardır (TMS 19, pr. 5/c). Ayrıca iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar da bulunmaktadır (TMS 19, pr. 5/d). Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları gibi dönem içinde çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlanılan tutarlar için ayrılan karşılıklar gösterilir.

3.2.2.2.2.8.2.3. VUK ile Karşılaştırılması

VUK m. 288 uyarınca, hasıl olan ve husulü beklenen, miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden, belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. VUK'da karşılık genel olarak m. 288'de düzenlenmekle birlikte, karşılık ayrılabilmesi için ayrıca bir düzenlemeye gerek vardır⁷⁶⁵. Aksi takdirde, VUK m. 288'in tanımına uyan ancak özel bir düzenleme olmaksızın ayrılan karşılık vergiye esas olan karın hesaplanmasında gider olarak kabul edilmez. Düzenleme olmadan ayrılan karşılıklar için yazılan giderler ve zararlar, kanunen kabul edilmeyen giderler hükmündedir⁷⁶⁶. Bu karşılıklar için yazılan giderler, vergiye esas olacak karda dikkate alınmaz ve kar hesaplanırken gider olarak gösterilen tutar eklenir. Buna karşın TMS/TFRS'de yer alan karşılık ayırma şartlarına uygunsa, TMS/TFRS'ye göre belirlenecek karın hesaplanmasında kabul edilir. Vergi hukukunda matrah küçülttüğü için sınırlı sayıda karşılığa izin verilmiştir⁷⁶⁷.

VUK'da işletmenin varlıklarındaki değer azalışlarını gösteren karşılıklar stok değer düşüklüğü karşılığı (VUK m. 278), menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı (VUK m. 279), şüpheli ticari alacaklar karşılığı (VUK m. 323) gibi hesaplar bulunmaktadır. VUK'da karşılık ayrılabilmesi için düzenlenen bu durumlar, TMS 37 bağlamında karşılık olarak düzenlenmemiştir⁷⁶⁸. Zira bu tür karşılıklar, TMS 37'de karşılık kavramının unsurlarından olan bir yükümlülüğün kayda alınmasını gerektirmez. Sadece varlıkların defter değerinde değişikliğe yol açan işlemlerdir. Bunlarda varlıklarda değer düşüklüğü standardına göre

⁷⁶⁵ Özkan ve Kocamış, 2011: 195; Fahrhan, 2016: 305, 306.

⁷⁶⁶ Fahrhan, 2016: 305, 306.

⁷⁶⁷ Poroy vd., 2017: 274.

⁷⁶⁸ Fahrhan, 2016: 312.

uygulama yapılacaktır. Örneğin VUK m. 323 uyarınca ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacaklar veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır. Bunlar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. TFRS'ye göre ticari alacaklar finansal varlık olarak kabul edilmektedir (TMS 32, pr. 11). TFRS 9'da değer düşüklüğü konusunda, "beklenen kredi zararı" modelini uygulanır. TFRS 9 Finansal Araçlar standardı, değer düşüklüğü tutarının belirlenmesini, kredi riskindeki değişime bağlamıştır. Finansal varlığın kredi kalitesinde düşüş olduğunda, gelecekte beklenen nakit girişleri ile sözleşmedeki nakit girişleri arasında açıklık oluşacağı beklenmektedir. Bu açıklığın bugünkü değeri kredi zararı olarak tanımlanmaktadır. Beklenen kredi zararları, kredi zararlarının, ilgili temerrüt risklerine göre ağırlıklandırılmış ağırlıklı ortalaması şeklinde tanımlanmıştır (TFRS 9, pr. ekA). İşletmeler, TFRS 15 kapsamında olan ve önemli bir finansman unsurunu ihtiva eden ticari alacakların değer düşüklüğünün hesaplanması için genel yaklaşım veya basit yaklaşımdan birini tercih edebilirler (TFRS 9, pr. 15). Buna karşın, önemli bir finansman unsuru ihtiva etmeyen ticari alacaklar için basit yaklaşımı uygulamak zorundadırlar (TFRS 9, pr. 5.5.15) Genel yaklaşıma göre, her raporlama döneminin sonunda işletme, her bir finansal varlığa ilişkin kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Yapılan değerlendirme sonucunda ilk muhasebeleştirilmeden sonra kredi riskinde önemli bir artış olmadığının tespit edilmesi halinde; 12 aylık beklenen kredi zararı kadar (TFRS 9, pr. 5.5.5); ilk muhasebeleştirilmeden sonra kredi riskinde önemli bir artış meydana geldiği değerlendirildiğinde, ömür boyu beklenen kredi zararı kadar (TFRS 9, pr. 5.5.3) karşılık ayrılır. Ayrılan beklenen kredi zararı, değer düşüklüğü zararı olarak kar zararda muhasebeleştirilir⁷⁶⁹. Basit yaklaşım, işletmelerden kredi riskindeki değişiklikleri takip etmeleri yerine, her raporlama döneminde ömür boyu beklenen kredi zararı tutarında karşılık ayırmalarını öngören (TFRS 9, pr. 5.5.15) beklenen kredi zararlarını hesaplama yaklaşımıdır. Bu bağlamda, VUK ile TMS/TFRS arasındaki ilk fark, gider yazma koşulları açısındanadır. VUK'da icra veya dava safhası gibi daha somut verilerle alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmesi aranırken, TMS/TFRS'de böyle bir koşul yoktur. TMS/TFRS'de desteklenebilir bilgilere göre işletmenin yargısına göre beklenen kredi zararları belirlenir⁷⁷⁰. Bir başka deyişle, beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü kayda alınmaktadır. İkinci

⁷⁶⁹ Fidan, 2019: 46, 47.

⁷⁷⁰ Fidan, 2019: 49.

olarak, VUK'da karşılık ayırmak işletmenin isteğine bağlıdır. Buna karşın, TMS/TFRS'de değer düşüklüğü hesaplamaları yapmak zorunludur⁷⁷¹.

3.2.2.2.2.9. Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları

Bu grup, içinde bulunulan dönemde tahsil edilen ancak gelecek on iki aya ait olan peşin tahsil edilmiş gelirler ile faaliyet dönemine ait olup tahakkuku yapılan ancak ödeme tarihi gelmediği için ödemesi gelecek aylarda yapılacak giderlerden oluşur⁷⁷². Gelir ve gider tahakkuku hesaplarıyla birlikte, devletten alınan teşvikler de bu grupta bulunur. Zira bu teşvikler ileriki aylara ilişkin olup, önceden alınmıştır. Ayrıca sayım ve tesellüm fazlaları da bu grupta izlenir.

3.2.2.2.2.10. Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

Bu grup, kısa vadeli yükümlülüklerle ilişkin yukarıda belirtilen gruplara girmeyen diğer çeşitli kısa vadeli yükümlülük kalemleri için açılan hesaplardan oluşur. Hesaplanan KDV, diğer KDV, merkez ve şubeler cari hesabı ve diğer çeşitli kısa vadeli yükümlülükler hesapları bulunur.

3.2.2.2.2.11. Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler

Bu grup, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı kapsamında; satış amaçlı elde tutulan olarak ya da ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak gruplara ilişkin yükümlülükler için açılmıştır. Bu grupta satış amaçlı elde tutulan gruplara ilişkin yükümlülükler, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan gruplara ilişkin yükümlülükler ve durdurulan faaliyetlere ilişkin yükümlülükler hesapları bulunur⁷⁷³.

3.2.2.2.2.3. Uzun Vadeli Yükümlülükler

Uzun vadeli yükümlülükler, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmediği veya raporlama tarihinden itibaren on iki ay içinde ödenmeyecek borçlarının muhasebeleştirildiği hesaptır. Örneğin işletme bankadan 01.12.2019 tarihinde 5 yıllık kredi çekmiştir. Dönem sonunda çıkarılacak bilançoda, kredinin birinci yılı kısa vadeli yabancı kaynaklarda, geri kalan dört yılı ise uzun vadeli yükümlülüklerde muhasebeleştirilecektir. Kısa vadeli yükümlülüklerde bulunan hesaplar, uzun vadeli yükümlülüklerde de bulunur. Aradaki fark ödeneceği zamanla ilgilidir. Uzun vadeli yükümlülüklerin kısa vadeliye göre çok

⁷⁷¹ Fidan, 2019: 49.

⁷⁷² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 86.

⁷⁷³ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 90.

olması, işletmenin finansal durumunun daha iyi olduğunu gösterir. Zira işletme borçlarını uzun vadede ödeyecektir.

Finansal Yükümlülükler, Türev Araçlardan Borçlar, Ticari - Diğer Borçlar, Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler, Alınan Avanslar, Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler, Karşılıklar, Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü, Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler grupları bulunmaktadır⁷⁷⁴.

3.2.2.2.3. Özkaynak

Özkaynak⁷⁷⁵, YKÇ, pr. 4.63'te işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan hakları olarak tanımlanmıştır⁷⁷⁶. Buna göre muhasebesel anlamda, işletmenin özkaynak tutarının bulunabilmesi için, işletmenin pasif tutarından kısa ve uzun vadeli yükümlülükler tutarının çıkarılması gerekir. İşletmenin kuruluşunda özkaynaklar grubunda genellikle sadece işletme ortakları tarafından işletmeye konulan sermaye bulunur. Sermaye kuruluşta ortaklar tarafından ödenen veya taahhüt edilen tutar olup⁷⁷⁷ nakdi, aynı veya emek sermayesi olabilir. Bu sermaye, işletmenin varlıklarını edinip ticaret hayatına devam edebilmesi için gerekli kaynağı sağlar. Bu sebeple, özkaynak işletme sahip ya da sahiplerinin işletmenin varlıkları üzerindeki haklarının parasal ifadesi⁷⁷⁸ şeklinde tanımlanmaktadır. İşlerin artması veya azalması sonucu özkaynak grubunda diğer hesaplar oluşur. Örneğin işletme kar elde ederse, TTK uyarınca bundan şirketin bünyesinde kalması istenen yedek akçeler ayrılır. Yedek akçeler, özkaynak grubunun bir hesabını oluşturur. Bu sebeple, genellikle kuruluşta sermaye ve özkaynak tutarı eşit olur. Daha sonraki dönemlerde bu iki tutar genelde birbirinden farklılaşır⁷⁷⁹.

Bu bağlamda özkaynaklar, işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklarla, özkaynaklara (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan kazanç ve kayıplar dahil faaliyetlerden elde edilen ve ortaklara

⁷⁷⁴ Kısa vadeli yükümlülüklerde aynı hesapların bulunması sebebiyle, uzun vadeli yükümlülük başlığı altında yeniden incelenmeyecektir. Bkz. 3.2.2.2.2.2. Kısa Vadeli Yükümlülükler.

⁷⁷⁵ Aynı kavramı ifade etmek üzere muhasebe literatüründe "öz sermaye", "öz varlık" ve "net varlık" ifadeleri de kullanılmaktadır (Küçüksavaş, 2016: 32; Koç Yalkın, 2012: 405; Türk, 2002:173 dpn 1). Biz TMS ve TTK ile uyumlu olarak özkaynak terimini kullanacağız.

⁷⁷⁶ Doktrinde özkaynak mevcut kavramsal çerçeveden yararlanılarak tanımlanmıştır. KÇ, 4.4./c uyarınca özkaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısım (Poroy vd., 2017: 305; Sevilengül, 2016: 585). YKÇ'de, yabancı kaynak kavramı yerine, yükümlülük kavramı kullanılmıştır. Her iki kavram da aynı olup, sadece ismi değiştirilmiştir.

⁷⁷⁷ Küçüksavaş, 2016: 52; Sürmen, 2017: 332.

⁷⁷⁸ Sürmen, 2017: 330; Lazol, 2017: 12; Özkaynak, anonim şirkete ait olan ve üçüncü kişileri üzerinde herhangi bir alacak hakkı bulunmadığı varlıktır. Bkz. Poroy vd., 2010: 788.

⁷⁷⁹ Küçüksavaş, 2016: 52.

dağıtılmayıp işletmede bırakılan karlardan (zararlardan) oluşur⁷⁸⁰. Özkaynaklar grubunda, ödenmiş sermaye, sermaye katkıları, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve fonlar, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler (giderler), kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler (giderler), geçmiş yıllar karları, geçmiş yıllar zararları ve dönem net karı (zararı) hesapları bulunur⁷⁸¹. Özkaynaklar grubunda yer alan dönem net kar veya zararı hesabına, kar veya zarar tablosundan çıkan sonuç gerekli hesaplamalar yapılarak kaydedilir.

Özkaynak grubu açısından yapılan bir yenilik, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun, diğer kapsamlı gelir kısmında yer alan hesapların da özkaynakta gösterilmesidir⁷⁸². Bunlar esas itibariyle varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri temsil ederler⁷⁸³. Bu sayede işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değerleri takip edilebilecektir.

3.2.2.2.3.1. Ödenmiş Sermaye

Şirketlerin kuruluşu sırasında taahhüt edilen sermaye veya daha sonra sermayede yapılan değişikliklerle ilgili işlemler “Ödenmiş Sermaye” hesap grubunda izlenir⁷⁸⁴. Taahhüt edilen sermaye tutarı, 500 Sermaye hesabında gösterilir. 500 Sermaye hesabında işletmeye tahsis edilen ya da işletmelerin sözleşmelerinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı muhasebeleştirilir⁷⁸⁵. Anonim ve limited şirkette, asgari sermaye sistemi vardır. TTK m. 332/1 uyarınca esas sermaye sisteminin geçerli olduğu anonim şirketlerde asgari sermaye 50.000 TL’dir. Kayıtlı sermaye⁷⁸⁶ sisteminin geçerli olduğu halka kapalı anonim şirketlerde ise başlangıç sermayesi 100.000 TL’den az olamaz. Limited şirkette asgari sermaye 10.000 TL’dir (TTK m. 580/1). Bu tutarlarla şirket kurulmuşsa 500 Sermaye hesabında muhasebeleştirilir. Şayet taahhüt edilen sermaye tutarının getirilmeyen kısmı varsa, bu tutar 501 Ödenmemiş Sermaye hesabında muhasebeleştirilir. Bir başka deyişle, 501 Ödenmemiş Sermaye hesabında taahhüt edilmiş sermayenin ortaklarca ödenmemiş kısmı

⁷⁸⁰ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 109; Özkaynaklar işletme sahip veya ortaklarının işletmeye koyduğu değerler ile işletme faaliyeti sonucu ortaya çıkan değerlerin işletmeden çekilmeyen kısımlarından oluşur. Bkz. Atabey vd., 2015: 546.

⁷⁸¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 109 - 130.

⁷⁸² İnceleme için bkz. aşağıda 3.3.3. Diğer Kapsamlı Gelir Kısmı.

⁷⁸³ Zülch ve Pronobis, 2010: 2.

⁷⁸⁴ Bayazıtlı vd., 2016: 496.

⁷⁸⁵ Sürmen, 2017: 332; Küçüksavaş, 2016: 516; Bayazıtlı vd., 2016: 496; Atabey vd., 2015: 546; Yücel, 2016: 571; Gökçen, 2015: 362; Akpınar, 2016: 172.

⁷⁸⁶ SerPK m. 12 uyarınca kayıtlı sermaye, anonim şirketlerin esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak kaydıyla, pay senedi çıkarabilecekleri asgari tutarı gösterir. Başlangıç sermayesi, taahhüt edilen sermaye tutarını gösterir. Bu sebeple, 500 Sermaye Hesabında başlangıç sermayesi izlenir. Kayıtlı sermaye ise bu hesapta yer almayacak, bilanço dipnotunda açıklayıcı olarak tutarı gösterilecektir. Bkz. Sürmen, 2017: 332; Atabey vd., 2015: 547.

izlenir⁷⁸⁷. Ödenmiş sermayenin bulunabilmesi için bir hesaplama yapmak gerekmektedir. Bilançoda, “50 Ödenmiş Sermaye” başlığı altında “500 Sermaye”, “501 Ödenmemiş Sermaye” hesabı bulunmakla birlikte, ödenmiş sermaye hesabı bulunmamaktadır. Bu yüzden hangi miktarın ödendiğinin bulunması için 500 Sermaye hesabında kayıtlı tutardan, 501 Ödenmemiş Sermaye hesabında kayıtlı tutar çıkarılır⁷⁸⁸. Örneğin A ve B tarafından 100.000 TL sermayeli bir anonim şirket kurulmuştur. A taahhüt ettiği 60.000 TL’yi peşin olarak getirmiş, B ise 20.000 TL’sini getirmiştir. 500 Sermaye hesabında 100.000 TL gözükecektir. 501 Ödenmemiş Sermaye hesabında 20.000 TL bulunacaktır. Ödenmiş sermaye de 80.000 TL olacaktır. Kayıtlı sermaye sistemini uygulayan işletmelerde bu kalemden çıkarılmış sermaye tutarı gösterilir. Kayıtlı sermaye tavanı dipnotta açıklanır⁷⁸⁹.

Bu grupta sermaye, ödenmemiş sermaye, sermaye düzeltmesi olumlu farkları, sermaye düzeltmesi olumsuz farkları ve paya dönüşen borçlanma araçları hesapları bulunur⁷⁹⁰.

3.2.2.2.3.2. Sermaye Katkıları

3.2.2.2.3.2.1. Genel Olarak

Bu grup, işletmeye yapılan sermaye niteliğindeki ilave katkıların izlenmesinde kullanılan hesaplardan oluşur. Bu katkılar ortaklar tarafından yapılmaktadır. Örneğin sermaye tamamlama fonu hesabı, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması sonucu sermayenin tamamlanması yoluna gidilerek bilanço açıklarının kapatılması için ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından yapılan ödemelerin izlenmesinde kullanılır⁷⁹¹. Bu grupta pay sahiplerinin ilave sermaye katkıları, sermaye tamamlama fonu, kooperatif ortaklarının sermaye niteliğindeki katkı payları, geri alınmış paylar, ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmeleri içeren birleşmelerin etkisi hesapları bulunmaktadır⁷⁹².

3.2.2.2.3.2.2. Geri Alınmış Paylar

Bu hesap, işletmenin ihraç etmiş olduğu kendi paylarını geri satın alması durumunda satın alınan payların izlenmesinde kullanılır. İşletmenin satın aldığı kendi payları işletme

⁷⁸⁷ Küçükşavaş, 2016: 516; Sürmen, 2017: 333; Bayazıtlı vd., 2016: 496; Atabey vd., 2015: 548; Lazol, 2017: 270; Gökçen, 2015: 363; Akpınar, 2016: 172.

⁷⁸⁸ Küçükşavaş, 2016: 516; Bayazıtlı vd., 2016: 496.

⁷⁸⁹ Gökçen, 2015: 362.

⁷⁹⁰ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 110.

⁷⁹¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 110.

⁷⁹² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 111, 112.

tarafından ihraç edilen ve sonradan işletme tarafından yeniden elde edilen özkaynağa dayalı finansal araçlarıdır⁷⁹³.

İşletmelerin kendi pay senetlerini satın almaları bazı durumlarda kar payı ödemesinin bir alternatifidir. Bu alım sayesinde işletmenin piyasadaki pay senedi miktarı azalmakta, bu işlem sonucunda net karda meydana gelen artış durumunda pay başına gelir artmaktadır. Bunun sonucunda da, pay senetlerinin piyasa fiyatı artmakta ve ortaklar nakit kar payı ödemesi almak yerine, sermaye kazancı elde etmektedirler⁷⁹⁴. Bununla birlikte kar payı ödemesi yerine pay senedi geri alımının tercih edilmesi şirketlerin vergi yükünü azaltmaktadır. Zira kar payı dağıtımına uygulanan vergi yükü, sermaye kazançlarına uygulanan vergi yükünden daha fazladır⁷⁹⁵. Ayrıca payların geri alınmasının şirketlerin ortaklarına nakit aktarmak istemesi, sinyal etkisi⁷⁹⁶, şirketlerin finansal oranlarını iyileştirmek istemesi, şirketin kontrolünü rakiplere kaptırmama veya payları belli ortaklarda toplama isteği gibi nedenleri de bulunmaktadır⁷⁹⁷.

İşletmenin kendi payını satın alabilmesi, TTK'da ve SPK'nın yayınladığı tebliğle de belirli koşullara tabi tutulmuştur. İlk olarak bir şirket kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birine kadar miktarda ivazlı olarak iktisap edebilir (TTK m. 379/1). Payların bu oranda iktisap edilebilmesi için, genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirmesi şarttır. En çok beş yıl için geçerli olacak bu yetkide, iktisap edilecek payların itibari değer sayıları belirtilerek toplam itibari değerleriyle söz konusu edilecek paylara ödenebilecek bedelin alt ve üst sınırı gösterilir (TTK m. 379/2). İktisap edilecek payların bedelleri düşüldükten sonra, kalan şirket net aktif, en az esas veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olmalıdır (TTK m. 379/3). Bu hükümler uyarınca sadece bedellerinin tümü ödenmiş bulunan paylar iktisap edilebilir. Pay senetleri borsada işlem gören şirketler hakkında SPK, şeffaflık ilkeleri ile fiyata ilişkin kurallar yönünden gerekli düzenlemeleri yapar (TTK m. 379/5). TTK'da

⁷⁹³ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 112.

⁷⁹⁴ Ertuş ve Karaca, 2010: 64; Gökgöz, 2014: 3.

⁷⁹⁵ Gökgöz, 2014: 4; Şirketin birikmiş karlarından ortaklara herhangi bir ödeme yapıldığında Gelir Vergisi Kanunu m. 94 uyarınca gelir vergisi stopajı (mevcut durumda % 15) yapılmaktadır. Oysa temettü şeklinde değil de, pay senetlerinin geri alınması gibi bir işlem yapıldığında, uygulanan fiyata bağlı olarak birikmiş karlar stopaj yapılmadan zımnen dağıtılmış olabilmektedir. Bu durumda, bir vergi tasarrufu değil vergi ertelemesi olduğu yönünde bkz. Kaval, 2016: 93.

⁷⁹⁶ Şirket yönetiminin pay senetlerini geri alımına gitmesi, piyasadaki yatırımcılarda piyasada pay senetleri gerçek değerinin altında kaldığı algısı oluşturmaktadır. Bu algı (sinyal) da piyasaya olumlu yansımaktadır. Yatırımcılar gelecekte değerleneceğini düşünerek pay senedi almaktadırlar. Bkz. Gökgöz, 2014: 5.

⁷⁹⁷ Aktan, 2012: 77-128; Gökgöz, 2014: 3-5; Ortakların şirkete borçlandıkları ve bu borcu ödeyemedikleri durumlarda da, şirketin kendi payını ortaktan geri alması yöntemine başvurulmaktadır. Bkz. Kaval, 2016: 92.

istisnai durumlarda bu koşullara bağlı olmaksızın şirketin kendi paylarını iktisap edebileceği hallerde öngörülmüştür⁷⁹⁸.

TMS 32'nin 33 üncü paragrafı kapsamında işletmenin kendi paylarını alması durumunda, bu paylara ilişkin alım bedelleri özkaynaktan düşülerek “Geri Alınmış Paylar (-)” kaleminde gösterilir. Payların konsolidasyona dahil olan diğer taraflarca satın alınması halinde de alınan paylar bu kapsama girmekle birlikte, bu tutarlar TMS 32 kapsamında “Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi” kaleminde gösterilir. Geri alınmış payların alışından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kar veya zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz (TMS 32, pr. 33)⁷⁹⁹. Bunlar finansal bir varlık olarak dikkate alınmaz. Örneğin şirket nominal değeri 5 TL olan pay senetlerinin, 6 TL'den 1000 tanesini geri almıştır. 6000 TL, geri alınmış paylar hesabına kaydedilecektir. Daha sonra şirket aynı payların tanesini 7 TL'ye satmıştır. Bu durumda toplamda elde edilen 1000 TL'lik fark şirketin karı olmayacaktır. Bu fark, “Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler” kaydedilecektir⁸⁰⁰. Diğer taraftan, finansal tablo dipnotlarında elde bulundurulmuş geri alınmış payların alım bedelleri ve ilgili dönemde yapılan alım satım işlemlerine ilişkin alım ve satım bedelleri açıklanır. Bu işlemlerin ilişkili taraflarla yapılması durumunda TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları uyarınca gerekli açıklamalar yapılır. Ayrıca, bu işlemlerin dolaşımdaki pay sayısını etkilemesi nedeniyle TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı uyarınca gerekli açıklamalar yapılırken bu durum dikkate alınır.

Şirket, iktisap ettiği kendi payları için iktisap değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayırır. Bu yedek akçeler, kar yedekleri ve fonlar grubu altında muhasebeleştirilir⁸⁰¹.

3.2.2.2.3.3. Sermaye Yedekleri

Bu grup, pay ihraçları, iptalleri ve geri alınan payların yeniden satılması işlemlerinde ortaya çıkan maliyetler ile paylara ilişkin primler ve iskontoların izlendiği hesaplardan oluşur. Bu grupta yer alan tutarlar sermayenin bir parçası niteliğindedir⁸⁰².

⁷⁹⁸ TTK m. 382 uyarınca, a. esas veya çıkarılmış sermayenin azaltılmasına ilişkin 473 ila 475'nci madde hükümleri uygulanıyorsa; b. Külli halefiyet kuralının gereğiyle; c. Bir kanuni satın alma yükümünden doğuyorsa; d. Bedellerinin tümü ödenmiş olmak şartıyla ve cebri icradan, bir şirket alacağının tahsili amacına yönelikse; e. Şirket, menkul kıymetler şirketi ise kendi paylarını iktisap edebilir.

⁷⁹⁹ Benzer bir hüküm SPK'nın “Seri XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”in 290 ncı maddesinde de bulunmaktadır. Bu tebliğin hükümleri 1.1.2005'ten itibaren yürürlüğe girmiştir. Hüküm uyarınca bir işletmenin kendi hisse senetlerini tekrar ele geçirmesi halinde, geri alınan hisselerden oluşan bu araçlar öz sermayeden indirilir. Bir işletmenin kendi hisse senetlerini satın alması, satması, ihracı veya iptali ile ilgili olarak gelir tablosunda herhangi bir kazanç ya da kayıp mali tablolara alınmaz. Ödenen veya alınan tutarlar doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilmek üzere mali tablolara alınır.

⁸⁰⁰ Gökgez, 2014: 11; Buna karşın vergiye esas olacak karın belirlendiği bilanço açısından, satış farkı “Menkul Kıymet Satış Karları” hesabına kaydedilecek ve buna göre vergi hesaplanacaktır. Bkz. Kaval, 2016: 110.

⁸⁰¹ İnceleme için bkz. aşa. 3.2.2.2.3.4.4. Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler.

Sermaye yedekleri grubunun ilk hesabı pay ihraç primleridir. TTK m. 519/2-a uyarınca yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin⁸⁰³, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı genel kanuni yedek akçeye eklenir. Anonim şirkette çıkarılan yeni pay senetlerinin üzerinde yazılı değerine nominal değer denilir. Pay senedinin nominal değerden daha yüksek değerle satılması halinde, pay senetlerinin nominal değeri ile ihraç değeri arasındaki olumlu fark primi oluşturur⁸⁰⁴. Örneğin bir anonim şirket 4.000.000 TL olan sermayesini, ¼ oranında artırmaya karar vermiş ve borsada oluşan fiyatlar üzerinden 2.000.000 TL'ye satmıştır. Nominal değeri 1.000.000 TL olan pay senetleri 2.000.000 TL'ye satılarak, 1.000.000 TL'lik pay senedi ihraç primi oluşmuştur⁸⁰⁵. TTK m. 519'da yer alan primin, olumlu bir fark olduğu düzenlenmiştir. Bununla birlikte, payların “500 Sermaye” hesabında kanuni kayıtlardaki tutarından gösterilmesi nedeniyle pay ihraç primleri hesabında payların ilk ihracı sırasında ortaya çıkan olumsuz farkların izlenmesinde de kullanılır⁸⁰⁶.

TTK m. 482 uyarınca sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın pay senedi iptal edilerek yerine yeni ortak alınabilir. Iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı “Pay İptal Karları” hesabında muhasebeleştirilir⁸⁰⁷ (TTK m. 519/2-b). Hesapta kar kelimesi kullanılmasına rağmen, kar niteliği taşımayıp alışılmış bir deyim olduğu için yazılmıştır⁸⁰⁸. Örneğin anonim şirket ortağı A 4.000 TL itibari değerli pay senedi için sermaye taahhüdünde bulunmuş; ancak 1.000 TL'sini ödemiştir. Gerekli prosedürler uygulanmasına rağmen 3.000 TL'yi ödemiş ve onun pay senetleri iptal edilerek çıkarılan yeni pay senedi, B'ye 5.000 TL'ye satılmıştır. Yeni pay senedinin çıkarılması için harcanan tutar 500 TL'dir. Bu pay senedi için toplamda 6.000 TL para

⁸⁰² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 112.

⁸⁰³ Doktrinde primin hukuki niteliği hakkında bir tartışma bulunmaktadır. Bir görüş primin, hukuken kar niteliği olduğu yönündedir (Poroy vd., 2017: 323; Arslanlı, 1960b: 98, 99). Diğer görüşe göre ihraç primi kar değildir; anonim şirket ve pay sahipleri yönünden ek katılma payıdır (Tekil, 1998: 619; Özcan, 2000: 357, 358, 365; Sermaye yedeği olarak nitelendirme için bkz. Karyağdı, 2014: 298). Zira anonim şirketin öz sermayesi ve dış kaynaklarını işleterek ürettiği bir değer değildir (Bkz. Karayalçın, 1988: 118).

⁸⁰⁴ Sevilengül, 2016: 592, 593; Küçüksavaş, 2016: 517; Poroy vd., 2017: 323; Canözü, 2016: 68; Lazol, 2017: 271.

⁸⁰⁵ Sevilengül'ün eserinden esinlenilmiştir. Bkz. Sevilengül, 2016: 594.

⁸⁰⁶ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 113; Pay senedinin nominal fiyatı ile satış fiyatı arasındaki farkın, satış biçimine göre ilgili alacağın borcuna kaydedildiği hususunda bkz. Gökçen, 2015: 364.

⁸⁰⁷ ETK'da iptal konusu olan pay senetleri ile ilgili ödenmemiş kısmını, çıkarılan yeni pay senetleri hasılatından düşüktükten sonra, kalan kısmı yedek akçeye ayrılmasını hüküm altına alırken; TTK'da iptal edilen pay senetlerinin ödenmiş kısmından, yalnızca yeni pay senedinin ihraç giderleri düşüldükten sonra kalan kısmının yedek akçelere ayrılması öngörülmüştür. Bu sebeple, kanuni yedek akçenin matrahı azaltılmıştır. Bkz. Fahrhan, 2011: 100.

⁸⁰⁸ Sevilengül, 2016: 594.

ödenmiştir. Bu tutarın 4.000 TL'si sermaye borcuna, 500 TL'si pay senedi çıkarılma giderlerine, geri kalan 1500 TL ise pay senedi iptal karları hesabına aktarılacaktır.

Pay senetleri ihraç primleri ve pay iptal karları TTK'da düzenlenen genel kanuni yedek akçeyi oluşturur. Bu tutarların harcanması da TTK m. 519/3'te yer alan koşullara tabidir⁸⁰⁹. Hüküm uyarınca genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir. Bununla birlikte, TTK m. 519/1'de ayırma sınırı varken, TTK m. 519/1-a ve b'de sınır yoktur⁸¹⁰.

3.2.2.2.3.4. Kar Yedekleri ve Fonlar

Bu grup; kanun, esas sözleşme hükümleri ya da işletmelerin yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca dağıtılmamış ve işletmede çeşitli amaçlarla alıkonulmuş karların izlenmesinde kullanılan hesaplardan oluşur⁸¹¹. Dolayısıyla bu grup altında yapılan ayrımlar, karın şirkette tutulmasını sağlar. Kar yedekleri, net karın, özkaynak yapısını sağlam tutmak, işletmenin devamlılığını ve ortaklar ile alacaklıların haklarının korunmasını sağlamak ve özkaynakta faaliyet sonunda doğabilecek azalışları karşılamak amacıyla dağıtılmayarak işletmede alıkonulan kısmıdır⁸¹².

Kar yedekleri ve fonları grubunda, kardan ayrılan kanuni yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler, geri alınan paylara ilişkin yedekler, girişim sermayesi fonu, yedeklerde izlenen istisnaya konu satış karları⁸¹³, yedeklerde izlenen devlet teşvik gelirleri, sabit kıymet yenileme fonları, kardan ayrılan özel amaçlı fonlar ve diğer kar yedekleri hesapları bulunur.

Kar yedekleri ve fonlar TTK'da yedek akçe şeklinde adlandırılmaktadır; ancak tanımı yapılmamıştır. Doktrinde farklı tanımları bulunmaktadır. Bir görüşe göre yedek akçe, esas sermayeyi aşan net malvarlığıdır⁸¹⁴. Buna göre yedek akçenin kaynağı sadece kar değildir; çünkü, yedek akçe bazı hallerde pay bedelinin itibari değerini aşan ihraç bedellerinden ve

⁸⁰⁹ İnceleme için bkz. a.ş. 3.2.2.2.3.4.1.1. Genel Olarak; Poroy vd., 2017: 323.

⁸¹⁰ Karayalçın, 1988: 116.

⁸¹¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 114; Lazol, 2017: 275; Akpınar, 2016: 174.

⁸¹² Tamış, 2016: 280; Atabey vd., 2015: 550.

⁸¹³ Bu hesap, işletmelerin vergi yasalarına göre istisna kapsamında olan iştirak, gayrimenkul ve benzeri satışlarından elde ettikleri satış karları gibi yedeklerde belirli bir süre bekletmek zorunda olduğu tutarların izlenmesinde kullanılır.

⁸¹⁴ Poroy vd., 2017: 313; Üçışık ve Çelik, 2018: 183; Tekinalp, 1979: 245; Moroğlu, 2015: 213; Tekil, 1978: 644; Türk, 2002: 174; Karyağdı, 2014: 165; Akbulak, 2003: 173; Deryal, 2002: 328; Schindler, 1967: 96; Pulaşlı, 2018: 2367; "Net Malvarlığı" hukuk literatüründe, borçları aşan malvarlığı (aktifler) olarak nitelendirilir. Net malvarlığı muhasebe hukuku açısından özkaynaklar terimini karşılar. Bkz. Çağırğan Tuncer ve Ulusoy, 2017: 1974 dpn. 8.

iskat kazançlarından doğabilir. Bir başka tanıma göre yedek akçe, anonim şirketin safi karından ayrılan, ortaklara dağıtılmayan, şirket içinde bırakılan tutardır⁸¹⁵. Bununla birlikte yedek akçenin ayrılma amacı esas alınarak yapılan tanımlar da bulunmaktadır⁸¹⁶. Örneğin yedek akçe ileride meydana gelebilecek zararları kapatmak, beklenmeyen masraf, kayıp ve zararları karşılamak suretiyle işletmenin devamını sağlamak ve pay sahiplerine istikrarlı kar dağıtımına imkan vermek amacıyla, ihtiyaten kazançlardan ayrılan kıymetlerdir⁸¹⁷. Ortakların sınırlı sorumluluğu söz konusu olduğu sermaye şirketlerinde yedek akçe ayrılması zorunluluğu vardır. Zira karın bir kısmının şirketin özkaynağının bir bölümü olarak işletmede bırakılması şirketle ilişkide bulunan üçüncü kişilerin güvencesini artırır⁸¹⁸. Kar yedekleri TTK'ya göre sermaye şirketleri için ayrılması zorunlu yedekler olup, şahıs işletmeleri ve şirketleri için böyle bir zorunluluk yoktur⁸¹⁹.

Yedek akçeler ayrılmalarını öngören veya karara bağlayan kaynak açısından; “Kanuni, esas sözleşmesel, genel kurul kararı ile ayrılan yedek akçeler” şeklinde üçe ayrılır⁸²⁰. Bu ayrımlar, bilançoda yer alan hesaplar göz önünde bulundurulurken incelenecektir.

3.2.2.2.3.4.1. Kardan Ayrılmış Kanuni⁸²¹ Yedekler

3.2.2.2.3.4.1.1. Genel Olarak

Bu hesap, kanun hükümleri uyarınca kardan ayrılmış bulunan yedeklerin izlenmesinde kullanılır⁸²². Kanun koyucu sermaye şirketlerine elde ettikleri karın bir kısmını ayırma zorunluluğu getirmiştir. Kanunen ayrılan yedeklerin, ayrılması zorunlu olup harcanmaları

⁸¹⁵ Karayalçın, 1988: 103, 113; Benzer bir tanımları yapan *Karyağdı*'ya göre, yedek akçe elde edilen şirket karının dağıtılmayarak işletme bünyesinde bırakılan kısmıdır. Bkz. Karyağdı, 2014: 165; Aynı tanım için bkz. Fahrhan, 2011: 94.

⁸¹⁶ Ortaklığın, hesap dönemi sonunda elde etmiş olduğu safi karın, şirketin özkaynak bünyesini sağlam tutmak, işletmenin devamlılığını ve gelişmesini, ortaklar ile alacaklıların haklarının korunmasını sağlamak ve özkaynaklardan faaliyet sonunda doğabilecek zararları karşılamak amacıyla pay sahipleri ve diğer ilgililere dağıtılmadan kanun, esas sözleşme veya genel kurul kararına dayanarak, kanunun öngördüğü şekillerde ayrılmış olan ve esas sermayeyi aşan net malvarlığına yedek akçe denilmektedir. Bkz. Üçışık ve Çelik, 2018: 184; İşletmenin sürekliliği kavramı çerçevesinde karlı faaliyet dönemlerinde süregelen işletme faaliyeti sonucunda ortaya çıkabilecek beklenen ve beklenilmeyen kayıp ve giderleri karşılayabilmek, süreklilik kavramını korumak, gelişimi sağlayabilmek ve düzenli kar dağıtım politikaları izleyebilmek amacıyla, karlı faaliyet sonucundan ayrılan, işletme özsermayesi niteliğini taşıyan değerlerdir. Bkz. Burçkin, 1990: 432; İşletmelerde sermayenin korunması, özkaynak gücünü artırmak ve işletmenin sürekliliğini ve gelişmesini sağlamak amacı ile net kardan ayrılan fonlardır. Bkz. Çaldağ, 2013: 283; Yedekler ileride doğması muhtemel zararları karşılaması için kardan ayrılan tutarlardır. Bkz. Kishali, 2017: 138.

⁸¹⁷ Arslanlı, 1961: 69; Çevik ve Azık, 1971: 287; Doğanay, 1990: 1036; Benzer şekilde *Sevilengül*, işletme karlarından, gelecekte ortaya çıkacak riskleri karşılamak veya otopfinansman sağlamak amacıyla ayrılan bölümler yedek akçedir. Bkz. Sevilengül, 2016.

⁸¹⁸ Sevilengül, 2016: 595.

⁸¹⁹ Atabey vd., 2015: 551; Tanış, 2016: 280.

⁸²⁰ Poroy vd., 2017: 313; Fahrhan, 2011: 94; Bahtiyar, 2019: 297; Pulaşlı, 2018: 2369; Poroy vd., 2010: 788.

⁸²¹ Hesap planı taslağında, hesabın başlığında “yasal” kelimesi kullanılmıştır. Buna karşın hem hesabın açıklanmasında hem de TTK'da kanun kelimesi geçtiği için, biz bu kelimeyi tercih edeceğiz.

⁸²² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 113; Tanış, 2016: 280; Karacan, 2016: 418; Bahtiyar, 2019: 297.

serbest değildir⁸²³. Doktrinde kanunen ayrılan yedeklerin emredici olarak düzenlenmesinin sebebinin, yedek akçelerin pay sahiplerinin ve üçüncü kişilerin menfaatlerini ilgilendirmesi⁸²⁴ olduğu belirtilmiştir. Kanaatimizce kanuni yedeklerin ayrılması öncelikle şirket menfaatinin gereğidir. Zira şirketin sürekliliği açısından, şirkete konulan sermaye yeterli değildir. Hem yatırım yapılması hem de ileride karşılaşılabilecek riskler açısından, elde edilen karın bir kısmı şirkette tutulmalıdır. Aksi takdirde, karın dağıtılmayarak şirket hesaplarında tutulması genel kurulun iradesine bırakılacaktır. Bu durumda da, ortakların öncelikle kendi menfaatlerini düşünerek karın tamamının dağıtılmasını isteyecekleri hayatın olağan akışı gereğidir. Bu durum göz önünde bulundurularak, kanuni yedek akçeleri düzenleyen hükümlerin esas sözleşme ile sınırlandırılması veya kaldırılması yasaklanmıştır⁸²⁵.

TTK'da kanuni yedek akçe, "TTK m. 519 uyarınca genel kanuni yedek akçe" ve "TTK m. 520 uyarınca şirketin iktisap ettiği kendi pay senetleri için ayrılan yedek akçe ve yeniden değerlendirme fonları" şeklinde ikiye ayrılarak düzenlenmiştir.

TTK m. 519/1 uyarınca öncelikle yıllık karın yüzde beşi genel kanuni yedek akçeye ayrılacaktır. Kardan yapılan ilk ayırım olduğu için, TTK m. 519/1 uyarınca yapılan ayırma birinci tertip kanuni yedek akçe denilmektedir⁸²⁶. Bu ayırım yapıldıktan sonra TTK m. 519/2-a uyarınca pay senedi ihraç primleri, TTK m. 519/2-b uyarınca pay senedi iptal karları ve TTK m. 519/2-c uyarınca kardan pay alacak kişilere dağıtılacak tutarın yüzde onu genel kanuni yedek akçeye eklenir. Bu dört hesaptan, pay senedi ihraç primleri, pay senedi iptal karlarının kaynağı kar olmadığı için⁸²⁷, özkaynak grubu altında sermaye yedeklerinde muhasebeleştirilir⁸²⁸.

Şirketin menfaati ve geleceği düşünülerek genel kanuni yedek akçenin, belirli sınıra ulaşana kadar ortaklara dağıtılması istenmemiştir. Genel kurulun bu yönde karar alamaması için özel bir düzenleme yapılmıştır. TTK m. 519/3 uyarınca genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir. Buna göre genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısına ulaşana kadar genel kurul, kural olarak, genel kanuni yedek akçe için ayrılan tutarı kullanamaz.

⁸²³ Poroy vd., 2017: 315; Canöz, 2016: 67; Yavuz, 2013: 91; Karayalçın, 1988: 114.

⁸²⁴ Bilgin, 1982: 67; Ateşgözoğlu, 2012: 57.

⁸²⁵ Tekinalp, 1979: 278.

⁸²⁶ Bayazıtlı vd., 2016: 508; Erdamar, 1982: 11.

⁸²⁷ Üçışık ve Çelik, 2018: 225; Karşı görüş, yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin niteliği itibarıyla kar olduğu; ancak pay sahiplerine dağıtılmadığı hususunda bkz. Poroy vd., 2017: 323.

⁸²⁸ İnceleme için bkz. yuk. 3.2.2.2.3.3. Sermaye Yedekleri.

Örneğin şirketin esas sermayesi 100.000 TL'dir. İlgili yıla kadar ayrılan genel kanuni yedek akçe tutarı, 40.000 TL'dir. Esas sermayenin yarısı olan 50.000 TL'lik genel kanuni yedek akçe birikmediği için, 40.000 TL'nin kullanımı serbest değildir. Bununla birlikte, bu durumda dahi, TTK m. 519/3'te sayılan belirli durumların varlığı halinde genel kurul yedek akçenin kullanılmasına karar verebilir. Bu durumlardan ilki, şirketin zararının bulunmasıdır. Finansal tablolar, ara dönem raporlama sebebiyle üçer aylık aralarla yayınlandığı için şirketin zararı olup olmadığı kolaylıkla anlaşılabilir. İkinci olarak işlerin iyi gitmemesi halinde, genel kanuni yedek akçe çözülebilir. Bu zamanlarda işletme nakit sıkıntısı çekmeye başlar. Örneğin yapılan işin ücretinin alınamaması sebebiyle, şirket borçlarını ödeyemez ve yeni yatırımlar da yapamaz duruma gelmiştir. Şirketin nakit sıkıntısı çektiği dönemlerde, çalışanlarına ücretlerini verememeye başlamıştır. Böyle bir durum oluştuysa genel kurul, genel kanuni yedek akçenin çözülerek çalışanların ücretlerinin ödenmesini sağlayabilir. Zira ücretlerini alamayan çalışanlar haklı sebeple sözleşmelerini feshedip kıdem tazminatı kazanma hakkını haiz olacaktır. Bu da, nakit sıkıntısı çeken işletmenin hem daha çok borçlanmasına hem de iş gücü kaybına sebep olabilecektir. Bununla birlikte doktrinde bu şartların somut durumda bulunup bulunmadığının takdir yetkisinin genel kurulda olduğu ve genel kurulun bu yetkisini TMK m. 2 dürüstlük kuralları çerçevesinde kullanması gerektiği ileri sürülmektedir⁸²⁹. Kanaatimizce ara dönem veya yılsonu finansal tablolarında zarar varsa ve ileride yapılacak işlerde hesaba katılarak zararın önlenemeyeceği görünüyorsa veya şirket üç – dört aydır işçilerin ücretini ödeyemiyorsa, koşullar oluşmuştur. Dolayısıyla bu durumlarda genel kurulun koşulların oluşup oluşmadığı hususunda bir takdir yetkisi yoktur. Burada sadece genel kanuni yedek akçenin çözülüp çözülmeyeceği konusunda genel kurulun takdir yetkisi olduğu söylenebilecektir. Genel kanuni yedek akçenin sermayenin yarısını geçmesi halinde, kanuni yedek akçenin bu artan kısmı serbest yedek akçe olarak nitelendirilir. Bu yedekler, TTK m. 519/3'te sayılan hallere bağlı olmaksızın serbestçe kullanılabilirler⁸³⁰. Doktrinde TTK m. 519'da yer alan ayrımların hukuki nitelendirilmesiyle ilgili bir tartışma bulunmaktadır. Bir görüş TTK m. 519/1'de düzenlenen birinci kanuni yedek akçe ayrımının "genel kanuni yedek akçeyi" oluşturduğunu; TTK m. 519/2'de düzenlenen kalemlerin ise "kanuni yedek akçe" olduğunu ileri sürmüştür⁸³¹. Bu sebeple, TTK m. 519/3'te yer alan genel kanuni yedek akçenin harcanma amacıyla ilgili sınırlama sadece TTK m. 519/1'de yer alan birinci tertip kanuni yedek akçe için uygulanacaktır⁸³². Diğer görüş ise, genel kanuni yedek

⁸²⁹ Arslanlı, 1960b: 585.

⁸³⁰ Yanlı, 2014: 8; Karayalçın, 1968: 411.

⁸³¹ Üçışık ve Çelik, 2018: 223; Erimez, 1985: 282; Hiçşaşmaz, 1970: 154, 156.

⁸³² Üçışık ve Çelik, 2018: 226.

akçenin 519/2’de yer alan kalemleri de kapsadığı yönündedir⁸³³. Kanaatimizce de TTK m. 519’da düzenlenen dört hesap genel kanuni yedek akçeyi oluşturur. Zira TTK m. 519’un madde metin başlığı “genel kanuni yedek akçe”dir. Bununla birlikte, bu düzenleme başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler hakkında uygulanmayacaktır (TTK m. 519/4).

Sermaye yedekleri arasında açıklanan yeniden değerlendirme fonları da TTK’da kanuni yedek akçe olarak düzenlenmiştir⁸³⁴. TTK m. 520/1 uyarınca şirketin iktisap ettiği kendi pay senetleri için ayrılan yedek akçe, kar yedekleri ve fonlar grubu altında “Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler” hesabında muhasebeleştirilir⁸³⁵. TTK m. 520/2 uyarınca yeniden değerlendirme fonu ve diğer fonlar da yine aynı grup altında başka hesaplarda muhasebeleştirilir.

Bu bağlamda, bilançonun kardan ayrılmış kanuni yedekler hesabında genel kanuni yedek akçeden TTK m. 519/1 ve 519/2-c uyarınca ayrılan birinci ve ikinci tertip kanuni yedek akçeler izlenir.

3.2.2.2.3.4.1.2. Birinci Tertip Kanuni Yedek Akçe

TTK m. 519/1 uyarınca yıllık karın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır. Bu ayırım kardan kanunen ayrılması gerekli ilk yedek akçe olduğu için, birinci tertip kanuni yedek akçe olarak adlandırılmaktadır⁸³⁶.

Doktrinde yıllık kardan anlaşılması gereken üzerinde bir tartışma mevcuttur⁸³⁷. Tartışma esasen yıllık karın dönem karını mı; yoksa net dönem karını mı ifade ettiği hususundadır. Dönem karını savunan görüşler de, dönem karı tutarından geçmiş yıl zararlarının indirilip indirilmeyeceği hususunda ikiye ayrılmaktadır.

Bir görüşe göre yıllık kar kavramından “dönem karı” anlaşılmalıdır. Dönem karı, vergi öncesi karı da ifade eder⁸³⁸. Dönem karını savunan görüşlerin bir kısmı, birinci tertip kanuni

⁸³³ Poroy vd., 2017: 323; Altaş, 2015: 36; Moroğlu, 2015: 216 dpn. 302.

⁸³⁴ Bayazıtlı vd., 2016: 508; Fahrhan, 2011: 101.

⁸³⁵ İnceleme için bkz. aşağıda 3.2.2.2.3.4.3. Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler.

⁸³⁶ Ateşagaoglu, 2012: 62; Birsnel, 1973: 52; Aşçı, 2009: 58; Acar, 2005: 32; Altaş, 2015: 34; Burçkin, 1990: 434; Erdamar, 1982: 11; Kishali, 2017: 138; Kanuni yedek akçenin birinci ayırımı denir. Bkz. Bahtiyar, 2019: 297.

⁸³⁷ Eriş, 2013: 3390; Karyağdı, 2014: 170.

⁸³⁸ Poroy vd., 2017: 319; Fahrhan, 2011: 99; Canözü, 2016: 71; Bayazıtlı vd., 2016: 510; Sağlam ve Şengel, 2016: 120; Çaldağ, 2013: 289; Dönem karına, ticari kar da denildiği hususunda bkz. Haftacı, 2015: 179, 182; TTK’da daha fazla yedek akçe ayrılmasını sağlamak için, yıllık kar ifadesi ile vergi öncesi brüt kar kastedilmiştir. Bkz. Sinerji Sirküler Rapor, Sirküler Tarihi: 20.02.2013, Sirküler No: 2013/17, http://www.sinerjiymm.com.tr/dosyalar1/haber_oku.php?haber_id=63, (ET. 10.02.2019).

yedek akçe ayırımı için geçmiş yıllar zararının düşülmemesi gerektiğini ileri sürmektedir⁸³⁹. Yıllık kar, TTK m. 508/2’de tanımlanmıştır. Hüküm uyarınca yıllık kar, yıllık bilançoya göre belirleneceği için bilançoda geçmiş yıl zararları olsa bile birinci ayırım yapılır. Buna göre yıllık kar, bilançoda görünen dönem karını ifade etmektedir⁸⁴⁰. Dönem karı, geçmiş yıl zararları⁸⁴¹ ve vergi düşülmeden önceki tutardır ve birinci tertip kanuni yedek akçe matrahıdır. Net dönem karı ise, yıllık kardan -varsa- geçmiş yıl zararları indirilmesiyle bulunur⁸⁴². Net dönem karı aynı zamanda kurumlar vergisinin matrahıdır⁸⁴³. Buna karşın dönem karını savunan diğer bir görüş, şirkette geçmiş yıl zararları varsa, öncelikle dönem karından bu zararın düşülmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Kalan miktar, vergi ve yedek akçe ayırımına esas alınmalıdır⁸⁴⁴. Görüşün ilk gerekçesi, TTK m. 507 ve 509’a dayanmaktadır. Buna göre, söz konusu hükümlerde kar payının ancak net dönem karı üzerinden ayrılabilceği düzenlenmiştir. Bu iki hükümde açık bir şekilde “net dönem karı” kavramları kullanılırken, yedek akçeleri düzenleyen TTK m. 519’da yıllık kar kavramı kullanılmıştır. Bu, yedek akçenin tespitinde esas alınacak matrah olarak net dönem karından farklı bir karı ifade etme amacıyla. Dolayısıyla yedek akçenin hesabı için esas alınacak matrah, net dönem karı değilse ancak vergi öncesi dönem karı olabilir⁸⁴⁵. İkinci gerekçe, Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliği⁸⁴⁶ m. 7⁸⁴⁷’ye dayandırılmakta ve hüküm uyarınca birinci tertip kanuni yedek akçe ayırımına esas alınacak matrahın dönem karı olduğu iddia edilmektedir. Kar payı avansı hesaplamasında birinci tertip kanuni yedek akçelerin dönem karı üzerinden ayrılması, yılsonunda hesaplanan yedek akçenin de aynı hesap kalemi üzerinden hesaplanmasını gerektirir. Zira kar payı avansı hesabında birinci tertip kanuni yedek akçe için matrah olarak

⁸³⁹ Poroy vd., 2017: 319; *Tekinalp*, ETK döneminde yazdığı eserinde anonim şirkette yıllık karın, kar ve zarar hesabında gerçekleştiğini ve bir hesap devresinde yapılan masraflarla, sağlanan gelirlerin arasındaki farkın tespiti yoluyla bulunacağını belirtmiştir. Bkz. *Tekinalp*, 1979: 294; Kanaatimizce *Tekinalp*, ETK döneminde de birinci tertip kanuni yedek akçenin matrahını aynı şekilde tanımlayarak, yılsonunda elde edilen dönem karını ifade etmiştir.

⁸⁴⁰ *Tekinalp*, bilançoda görünen dönem karı ifadesini ETK döneminde, “Gelirler ile giderler arasındaki fark olumlu ise kar vardır ve bu kar işletmenin o yılki faaliyet sonucunda elde ettiği safi kardan. Bir başka deyişle, bilançoda görünen safi kardan.” şeklinde açıklamıştır. Bkz. *Tekinalp*, 1979: 295.

⁸⁴¹ *Tekinalp*, ETK döneminde yazdığı eserinde, birinci tertip kanuni yedek akçe matrahının belirlenmesi için, geçmiş yıl zararının düşülmesi gerektiğini savunmuştur. Bkz. *Tekinalp*, 1979: 300.

⁸⁴² Poroy vd., 2017: 319.

⁸⁴³ Poroy vd., 2017: 319; Net dönem karı, TTK m. 508/2’deki yıllık bilançoya göre belirlenmiş yıllık kardan geçmiş yıllara ait zararların ve anonim şirketin ödemekle yükümlü olduğu matrahı yıllık kar olan vergilerle mali yükümlülüklerin düşülmesinden sonra kalan tutarı ifade eder. Poroy vd., 2014: 625; Kanaatimizce verginin esas alınacağı matrahta bir çelişki bulunmaktadır.

⁸⁴⁴ Canöz, 2016: 71; Kayağdı, 2014: 173; Öncü, 2013: 1; Haftacı, 2015: 181; Bayazıtlı vd., 2016: 510.

⁸⁴⁵ Canöz, 2016: 71.

⁸⁴⁶ RG. S. 28379, T. 09.08.2012.

⁸⁴⁷ KPAHT m. 7/1 uyarınca “Dağıtılacak kar payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kara katılan diğer kişiler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem karından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kar payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.”

dönem karı, yılsonunda hesaplanacak olan birinci tertip kanuni yedek akçe hesabında ise net dönem karının esas alınması çelişkilidir⁸⁴⁸. Ayrıca dönem karının, birinci tertip kanuni yedek akçe matrahı olarak kabulü şirket lehinedir; çünkü bu şekilde şirket daha az vergi öder ve ortaklara daha az kar payı dağıtır⁸⁴⁹. Bu görüşün dönem karından geçmiş yıl zararlarının düşülmesi gerektiğini savunmasının sebebi TTK m. 519/3'tür. Hüküm uyarınca yedek akçeler şirketin zararlarının kapatılması amacıyla kullanılabilir. Bir zarar mevcut ise, bu zarar dönem karından indirilerek karşılanması mümkünken, yedek akçe ayırmak şirkete mali açıdan fayda sağlamayacaktır⁸⁵⁰. Bu sebeple, dönem karından şirketin zarar tutarı düşüldükten sonra kalan tutar, yedek akçe ayırımına esas alınmalıdır. Dönem karını savunan yazarlardan biri ise, dönem karının vergi öncesi kar olduğuna değinmekle birlikte geçmiş yıl zararları hakkında bir görüş belirtmemiştir⁸⁵¹. Buna göre, ETK m. 466/1'de safi kardan birinci tertip kanuni yedek akçenin ayrılacağı düzenlenmiştir. Safi kar kavramına karşılık gelen "net dönem karı", TTK m. 519/1'de kullanılmamıştır. Bunun yerine, yıllık kardan yedek akçe ayrılacaktır. Yıllık kar, bilançoya göre belirlenecektir. Bu ifadeden hareketle birinci tertip kanuni yedek akçenin ayrılacağı karın, "dönem net karından" farklı olduğu sonucuna ulaşılabılır. Kanun koyucu, birinci tertip kanuni yedek akçenin matrahını daha yüksek tutarak, daha fazla yedek akçe ayrılmasına olanak sağlamak suretiyle şirketlerin finansal bünyelerini güçlendirmek istemiştir.

Diğer bir görüşe göre yıllık kar, TTK m. 519'un gerekçesinden anlaşıldığı üzere, net dönem karını ifade etmektedir⁸⁵². Net dönem karına ulaşmak için, işletmelerin bir hesap dönemi içerisinde yürüttüğü faaliyetler neticesinde elde ettiği gelirler ve bu gelirleri elde etmek için yaptığı giderler arasındaki fark bulunur. Şayet bu olumluysa, söz konusu olumlu farktan ödenmesi gereken vergiler düşülür. Kalan miktar net dönem karıdır⁸⁵³. Zira ancak bu kar, ticari bilançoya göre net dönem karını ifade etmektedir. Şirket açısından gider niteliğinde bulunan vergiler düşülmeden, brüt ticari kar üzerinden ayrılan kanuni yedek akçe muhasebe tekniğine uygun düşmemektedir⁸⁵⁴. Şirketin geçmiş yıllar zararı varsa, bu da düşüldükten sonra birinci tertip kanuni yedek akçe ayrılır. Net dönem karı, gayrisafi kardan işletmedeki o

⁸⁴⁸ Canöz, 2016: 72.

⁸⁴⁹ Canöz, 2016: 72.

⁸⁵⁰ Öncü, 2013: 2; Canöz, 2016: 72.

⁸⁵¹ Fıran, 2011: 99.

⁸⁵² Üçışık ve Çelik, 2018: 206; Çağırğan Tuncer ve Ulusoy, 2017: 1978; Atabey vd., 2015: 556; Küçükşavaş, 2016: 521; Öncü, net dönem karı ifadesini kullanmamakla birlikte, yedek akçenin matrahının vergi sonrası kar olduğunu ve geçmiş yıl zararının da düşülmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bkz. Öncü, 2013: 1; Vergi ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra ulaşılacak kar birinci tertip kanuni yedek akçenin matrahıdır. Bkz. Karşlıoğlu, 2015: 84; Ateşaoğlu, 2012: 62; Ataman, 2003: 241; Canöz, eserinin 71. sayfasında dönem karı olması gerektiğini belirtmiş ve açıklamalarda bulunmuştur. Buna karşın aynı eserde 75. sayfada, fikir değiştirerek net dönem karı olması gerektiğini savunmuştur. Canöz, 2016: 71, 75.

⁸⁵³ Üçışık ve Çelik, 2018: 208, 209; Öncü, 2013: 1.

⁸⁵⁴ Üçışık ve Çelik, 2018: 209; Karyağdı, 2014: 170, 171; Altaş, 2010: 12.

hesap dönemine ait amortismanlar, karşılıklar ve şirkete ait vergiler ve geçmiş yıllara ait zararlar çıkarıldıktan sonra geriye kalan miktardır. Bununla birlikte, yedek akçenin dönem karı üzerinden ayrılması işletmenin mantığına aykırı düşmektedir. Zira dönem karı içerisinde işletmenin tasarrufunda bulunmayan vergiler de bulunmaktadır. Dönem karının kabulü, aslında devlete ait olan miktar üzerinden yedek akçe ayrılması anlamına gelmektedir. Bu husus, işletmenin devlete ait olan borcu üzerinden de yedek akçe ayrılmasını öngördüğünden doğru görülmemelidir⁸⁵⁵. Ayrıca kar payı avansı dağıtım tebliği ve kar dağıtım tablosu sıralamaları da, bu görüşü desteklemektedir⁸⁵⁶. Buna göre, kar payı avansı tebliği'nde sıralama alt alta olarak 1. Ara Dönem Karı, 2. Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-), 3. Kurumlar Vergisi (-), 4. Diğer Vergi ve Benzerleri (-), 5. Birinci Tertip Kanuni Yedek Akçelerdir. Kar dağıtım tablosunda, 1. Dönem Karı, 2. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler⁸⁵⁷, 3. Net Dönem Karı, 4. Geçmiş Dönemler Zararı (-), 5. 1. Tertip Yedek Akçe (-)'dir.

Kanaatimizce yıllık kar tartışmasına girmeden önce vergiye esas olan matrahın belirlenmesi gerekmektedir. KVK m. 6 uyarınca kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. GVK m. 38 uyarınca, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özkaynağın⁸⁵⁸ hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. GVK uyarınca, ticari kazancın tespiti için dönem başında bilançoda yer alan özkaynak tutarı ile yılsonunda hazırlanan bilançonun arasındaki fark ticari kazancı oluşturacaktır. Bu hesaplamanın yapılabilmesi için dönem karının hiçbir işleme tabi tutulmadan bilançoya aktarılması gerekmektedir. Uygulamada bu hesaplama yerine, kar veya zarar tablosunda yer alan dönem karı vergiye esas olacak matrahın belirlenmesi için esas alınmaktadır. Tespit edilen vergi tutarı dönem karından düşülerek, dönem net kar veya zarar tutarı bulunmaktadır. Kar veya zarar tablosunda bulunan dönem net karı hesabı, bilançoda dönem net karı/zararı hesabına; dönem karı vergi tutarının karşılığı, bilançoda dönem karı vergi tutarı karşılığı hesabına aktarılmaktadır⁸⁵⁹. Bu sayede her iki hesabın toplamı, bilançoda da dönem karı tutarının bulunmasını sağlamaktadır. Buna göre kar veya zarar tablosunda yer alan dönem karı veya zararı hesabının kalanı vergi matrahının belirlenmesi için hareket noktasını oluşturur. Bu tutarın vergi mevzuatı uyarınca

⁸⁵⁵ Canöz, 2016: 75.

⁸⁵⁶ Öncü, 2013: 1.

⁸⁵⁷ Kurumlar Vergisi -Gelir Vergisi-, Gelir Vergisi Kesintisi, Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler olarak gösterilmiştir.

⁸⁵⁸ Kanunda öz sermaye kavramı geçmekle birlikte, TTK, TMS/TFRS ile uyumlu olmak adına özkaynak olarak kullanılmıştır.

⁸⁵⁹ İnceleme için bkz. aşağıda 3.3.2.8. Dönem Net Karı veya Zararı.

vergi matrahına dönüştürülmesi gerekir⁸⁶⁰. Dönüştürme işlemi, dönem karı veya zararı hesabında bulunan tutara kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi⁸⁶¹ ve vergi muafiyetlerinin ve vergi istisnalarının bu tutardan indirilmesi⁸⁶² ile gerçekleştirilmektedir. Dönem kar veya zararı hesabına yapılacak bu eklemeler veya indirimler, GVK ve KVK'da açıkça düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu konuda şirketlere ve uygulayıcılara bir serbesti tanınmamıştır. Birinci tertip kanuni yedek akçe açısından tartışılması gereken nokta, vergiye esas olunacak karın tespitinden önce mi sonra mı yedek akçenin belirleneceğidir. KVK m. 11/1-ç uyarınca her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmez. Bunlara TTK'ya, kurumların kuruluş kanunlarına, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahildir. Buna göre, birinci tertip kanuni yedek akçenin matrahını dönem karı olarak tespit etsek bile, hesapladığımız tutar vergiye esas olacak kar tutarından indirilmeyecektir. Bununla birlikte, KVK m. 9/1 uyarınca kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurumlar vergisi matrahından indirilir. Buna göre dönem kar veya zararı hesabından, son beş yıl içerisinde olmak koşuluyla geçmiş yıl zararları tutarı indirilecektir.

Kanaatimizce birinci tertip kanuni yedek akçe ayırımına esas alınacak olan matraha ilişkin düzenleme sorunludur. Zira TTK'da yer alan düzenlemeler, bilançoda yer alan hesaplar dikkate alınmaksızın seçilmiştir. Buna göre TTK'da yedek akçe matrahı için "yıllık kar", kar payının ödenebileceği matrahlardan biri olarak "net dönem karı" kavramları kullanılmıştır. Buna karşın bilançoda ne "net dönem karı" ne de "yıllık kar" diye bir hesap bulunmaktadır. Bilançoda karla ilgili hesaplar "dönem net karı/zararı" ve geçmiş yıllar karları hesaplarıdır. Bununla birlikte, kar veya zarar tablosunda "dönem karı" ve "dönem net karı/zararı" hesapları vardır. TTK'da yer alan kar payının dağıtılacağı "net dönem karı" kavramı ile bilanço ve kar veya zarar tablosunda yer alan "dönem net karı" kavramları aynı değildir. Zira bilançoda bulunan "dönem net karı" hesabına kar veya zarar tablosunun "dönem net kar/zararı" hesabında bulunan tutarlar aktarılmaktadır. Kar veya zarar tablosunda dönem net kar/zararı tutarı, yine bu tablonun hesaplarından olan "dönem karı" hesabından dönemde ödenecek vergiler düşülerek bulunmaktadır. Örneğin kar veya zarar tablosuna göre şirketin dönem karı 50.000 TL'dir. Hesaplanan kurumlar vergisi tutarı 10.000 TL'dir. Geriye kalan 40.000 TL kar

⁸⁶⁰ Bayazıtlı vd., 2016: 576; Sağlam ve Şengel, 2016: 117; Canözü, 2016: 74.

⁸⁶¹ Bayazıtlı vd., 2016: 576; Yücel, 2016: 624 ve devamı; Sağlam ve Şengel, 2016: 117.

⁸⁶² Bayazıtlı vd., 2016: 577; Sağlam ve Şengel, 2016: 117.

veya zarar tablosunda dönem net karı tutarı olarak gösterilecektir. Bilançoya ise, 590 numaralı hesaba aktarılacaktır. Oysa TTK m. 507 ve 509'da yer alan net dönem karı, dönem karından geçmiş yıl zararları, vergi ve yasal yükümlülükler, birinci tertip kanuni yedek akçe ve esas sözleşme ile ayrılan yedek akçe tutarı çıkarıldıktan sonra ulaşılabilecek tutardır⁸⁶³. Burada amaç şirket ve devlet için kardan gerekli ayrımların yapılmasından sonra, kar payının dağıtılmasıdır. Bir başka deyişle, TTK'da yer alan net dönem karı, kar payının ayrılabilabileceği matrahtır ve bunun belirlenmesi için birinci tertip kanuni yedek akçenin daha önceden hesaplanmış ve ayrılmış olması gereklidir.

Kanaatimizce doktrinde yer alan hem dönem karı hem de net dönem karı gerekçeleri, ikisinden birinin seçimi için yeterli değildir:

İlk olarak doktrinde yer alan TTK m. 508/2 uyarınca yıllık karın bilançoya göre belirleneceği için, yıllık kardan bilançoda görünen dönem karı anlaşılması gerektiği gerekçesi⁸⁶⁴ yerinde değildir. Zira yukarıda açıkladığımız üzere bilançoda dönem karı adı altında bir hesap bulunmamaktadır. Bilançoda kar ile ilgili bulunan hesaplar geçmiş yıllar karları ve dönem net karıdır. Dolayısıyla bilançoda yer alan hesaplara göre kanuni yedek akçe matrahı belirlenecekse bu geçmiş yıllar karları veya dönem net karı hesabı olmalıdır. Geçmiş yıllar karları da bilançonun hazırlandığı yıl açısından, daha önceki yılları göstereceği için geriye dönem net karı hesabı kalmaktadır. Bu sebeple, kanuni yedek akçenin matrahını TTK m. 508/2'e göre belirlenmesini kabul etmek, dönem karından verginin ödenmesinden sonra kalan kısım olduğunu kabul etmektir.

İkinci olarak TTK m. 507 ve 509'da kar payının ancak net dönem karı üzerinden ayrılabilabileceği yer almasına rağmen, yedek akçeleri düzenleyen TTK m. 519'da yıllık kar kavramının kullanılmış olduğu ve yıllık karın, yedek akçenin tespitinde esas alınacak matrah olarak net dönem karından farklı bir karı ifade etmesi gerektiği⁸⁶⁵ gerekçesi de, yedek akçe matrahı olarak dönem karının seçilmesi için yeterli bir gerekçe değildir. Zira bilançoda net dönem karının alternatifi dönem karı değildir. Bilançoda “net dönem karı” veya “dönem karı” diye bir hesap bulunmamaktadır. Bu görüş uyarınca net dönem karı, dönem karından geçmiş yıl zararları, vergi ve yasal yükümlülükler, birinci kanuni yedek akçe ve esas sözleşme ile ayrılan yedek akçe tutarı çıkarıldıktan sonra ulaşılabilecek tutardır⁸⁶⁶. Dönem karını savunan

⁸⁶³ Canöz, 2016: 90, tablo 5.

⁸⁶⁴ *Tekinalp*, bilançoda görünen dönem karı ifadesini ETK döneminde, “Gelirler ile giderler arasındaki fark olumlu ise kar vardır ve bu kar işletmenin o yılki faaliyet sonun elde ettiği safi kardan. Bir başka deyişle, bilançoda görünen safi kardan.” şeklinde açıklamıştır. Bkz. *Tekinalp*, 1979: 295.

⁸⁶⁵ Aynı görüşte bkz. Canöz, 2016: 71.

⁸⁶⁶ Canöz, 2016: 90, tablo 5.

yazarlardan biri, dönem karının vergi öncesi kar olduğu sonucuna ETK m. 466/1'de yer alan safi kar kavramına karşılık gelen “net dönem karı” kavramının, TTK m. 519/1'de kullanılmamasından hareketle varmıştır⁸⁶⁷. Buna göre, yıllık kar bilançooya göre belirleneceği için, bu ifadeden hareketle birinci tertip kanuni yedek akçenin ayrılacağı karın, “dönem net karından” farklı olduğu sonucuna ulaşılabilir. Kanaatimizce aynı kavram kargaşası, bu görüşte de mevcuttur; çünkü net dönem karı ile dönem net karı farklı kavramlar olup, yazar görüşünü açıklarken her ikisini de aynı anlama gelecek şekilde kullanmıştır. Ayrıca bilançoda net dönem karı diye bir hesap da bulunmamaktadır.

Üçüncü olarak KPADHT m. 7'ye dayanılarak birinci kanuni yedek akçe ayırımına esas alınacak matrahın dönem karı olduğu sonucuna varılamaz⁸⁶⁸. Hüküm uyarınca dağıtılacak kar payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kara katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem karından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Hükümde dağıtılacak kar payı avansı tutarının, ara dönem karından maddede düzenlenen kalemlerin çıkarılması yoluyla bulunacağı yer almıştır. Oysa birinci tertip kanuni yedek akçe matrahının ara dönem karı olacağı düzenlenmemiştir. Bir başka deyişle, hükümden çıkartılabilecek yargı, ara dönem karından geçmiş yıllar zararları, hesaplanan vergi ve yedek akçe tutarları çıkartılmadan kar payı avansı dağıtılamayacağıdır.

Dördüncü olarak doktrinde birinci tertip kanuni yedek akçe matrahının dönem karı olmasının gerekçesi olarak bunun şirket lehine olacağı; çünkü bu şekilde şirketin daha az vergi ödeyeceği savı yerinde değildir⁸⁶⁹. Zira yukarıda açıkladığımız üzere, vergiye esas olacak olan matrah belirlenirken şirket yedek akçe ayırmış olsa bile bu tutar, KVK m. 11 uyarınca vergiye esas olacak matraha eklenecektir. Bir başka deyişle, vergiye esas olacak matrahın bulunmasında kanuni yedek akçeler ayrılmış olsa bile bu, dikkate alınmamaktadır. Bu sebeple, yedek akçenin ayrılacağı karın dönem karı veya net dönem karı olmasının ödenecek vergi tutarı açısından bir farkı yoktur. Dolayısıyla birinci tertip kanuni yedek akçe matrahı dönem karı olarak belirlense dahi, şirketin daha az vergi ödemesi mümkün değildir⁸⁷⁰.

⁸⁶⁷ Fahran, 2011: 99.

⁸⁶⁸ Canözü, 2016: 72.

⁸⁶⁹ Canözü, 2016: 72.

⁸⁷⁰ Ayrıca yazarın kendi verdiği örnekte, hem dönem karı hem de net dönem karına göre yedek akçe ayrıldığında, ödenecek vergi tutarının aynı olduğunu belirtmiştir. Verdiği örneği TABLO 1'de ayrıca göstermiştir. Her ikisinde de ödenecek vergi tutarını 63.000 TL olarak belirlemiştir. Bkz. Canözü, 2016: 74.

Beşinci olarak doktrinde⁸⁷¹ net dönem karına gerekçe olarak sunulan, yedek akçenin dönem karı üzerinden ayrılmasının, dönem karı içerisinde işletmenin tasarrufunda bulunmayan ve aslında devlete ait olan miktar üzerinden yedek akçe ayrılması anlamına geleceği görüşü yerinde değildir. Zira vergiye esas olacak olan matrah belirlenirken, yedek akçe ayrılmış olsa bile bu tutar, KVK m. 11 uyarınca matraha eklenecektir.

Altıncı olarak kar payı avansı dağıtım tebliği ve kar dağıtım tablosu sıralamalarına⁸⁷² dayanılarak, birinci tertip kanuni yedek akçe matrahının net dönem karı olduğu sonucuna varılamaz. Zira yapılan sıralamalar, hangi kalem çıkarılarak kar payının belirleneceğine yöneliktir. Yoksa, hangi kalemin matrahının ne olduğunu saptamaya ilişkin değildir. Buna göre, görüşün dayandığı kar payı avansı tebliği değiştirilmiştir⁸⁷³. Sıralama şu şekildedir: 1. Ara Dönem Karı, 2. Vergiler= Net ara dönem karı, 3. Varsa Geçmiş Yıl Zararları - 4. 1. Tertip Kanuni Yedek Akçe – 5. İsteğe Bağlı Yedek Akçeler 6. İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar = Kar Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutar⁸⁷⁴. Keza kar dağıtım tablosunda da sıralama, 1. Dönem Karı, 2. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler⁸⁷⁵, 3. Net Dönem Karı, 4. Geçmiş Dönemler Zararı (-), 5. 1. Tertip Yedek Akçe (-)'dir. Şayet sıralama esas alınarak matrah belirlenecekse, verginin matrahı ara dönem karı/dönem karı olacak ve geçmiş yıl zararları ara dönem karından/dönem karından düşülmeden önce vergi hesaplanacaktır. Oysa bu, kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlarının indirileceğini düzenleyen KVK m. 9/1 ile açıkça çelişmektedir. Bununla birlikte, aynı kavramsal çelişki kar payı avansı tebliğinde ve kar dağıtım tablosunda da devam etmektedir. Bilançoda net dönem karı hesabı bulunmamasına rağmen, bu ad kullanılmıştır.

Son olarak doktrinde bir görüş, net dönem karı olmasının gerekçesi olarak TTK m. 519'a dayanmaktadır⁸⁷⁶. Net dönem karına ulaşmak için, işletmelerin bir hesap dönemi içerisinde yürüttüğü faaliyetler neticesinde elde ettiği gelirler ve bu gelirleri elde etmek için yaptığı giderler arasındaki fark bulunur. Şayet bu olumluysa, söz konusu olumlu farktan

⁸⁷¹ Canöz, 2016: 75.

⁸⁷² Öncü, 2013: 1.

⁸⁷³ RG. S. 30522, T. 1.09.2018.

⁸⁷⁴ Kar Payı Avansı Tebliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180901-9-1.pdf>, (ET. 16.02.2019).

⁸⁷⁵ Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Gelir Vergisi Kesintisi, Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler olarak gösterilmiştir.

⁸⁷⁶ Üçışık ve Çelik, 2018: 206; Çağırğan Tuncer ve Ulusoy, 2017: 1978; Atabey vd., 2015: 556; Küçüksavaş, 2016: 521; Öncü, net dönem karı ifadesini kullanmamakla birlikte, yedek akçenin matrahının vergi sonrası kar olduğunu ve geçmiş yıl zararının da düşülmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bkz. Öncü, 2013: 1; Vergi ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra ulaşılacak kar birinci tertip kanuni yedek akçenin matrahıdır. Bkz. Karşlıoğlu, 2015: 84; Ateşgaoğlu, 2012: 62; Ataman, 2003: 241; Canöz, eserinin 71. sayfasında dönem karı olması gerektiğini belirtmiş ve açıklamalarda bulunmuştur. Buna karşın aynı eserde 75. sayfada, fikir değiştirerek net dönem karı olması gerektiğini savunmuştur. Canöz, 2016: 71, 75.

ödenmesi gereken vergiler düşülür. Kalan miktar net dönem karıdır⁸⁷⁷. Şirketin geçmiş yıllar zararı varsa, bu da düşüldükten sonra birinci tertip kanuni yedek akçe ayrılır. Kanaatimizce bu görüşte de aynı kavram kargaşası devam etmektedir. Zira TTK m. 519'un gerekçesinde, ETK m. 466 ifadesinin uygulamada yorum güçlükleri doğurduğundan gerek kelimelerin seçiminde, gerek söz diziminde önemli değişiklikler yapıldığı, ancak içeriğe temel olan düşünce ve hükümlerin değiştirilmediği yer almaktadır. Dolayısıyla görüş uyarınca ETK m. 466'da yer alan safi kar kavramı türkçeleştirilerek, yıllık kar olarak ifade edilmiştir. Bu da, net dönem karı anlamına gelmelidir. Yukarıda tekrarladığımız üzere, bilançoda net dönem karı hesabı olmadığı için, bu görüşün kastetmek istediği kavram “dönem net karı” hesabıdır. Net dönem karı ise, TTK m. 507 ve 509 uyarınca kar payının belirlenebileceği matrahı temsil eder. Bu matrahın bulunması için, birinci tertip kanuni yedek akçe tutarının da çıkarılması gerekir.

Kanaatimizce yıllık kar kavramı, ETK'daki hükümlerle karşılaştırma yapılarak değil, TTK m. 508/2 uyarınca belirlenmelidir. Zira hükümde açıkça yıllık karın, bilançoya göre belirleneceği yer almaktadır. Bilançoda karla ilgili tek hesap “dönem net karı” olduğu için, yıllık kar dönem net karını ifade etmektedir. Dönem net karı, işletmenin devam eden faaliyetlerinden ortaya çıkan dönem karından veya zararından, bunlara ilişkin yasal vergi giderleri ile ertelenmiş vergi etkilerinin indirilmesi sonucu hesaplanan net kar veya zarardan oluşur. Örneğin 2018 yılı kar veya zarar tablosunda dönem karı tutarı 100.000 TL olarak gösterilmiştir. Hesaplanan kurumlar vergisi tutarı 20.000 TL'dir. Bu iki hesabın netleştirilmesiyle bulunan dönem net karı tutarı 80.000 TL'dir. Kar veya zarar tablosu hesaplarının bilançoya aktarılması gerekmektedir. Bu da, kar veya zarar tablosunda yer alan “693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesabında bulunan 80.000 TL'nin, bu hesap kapatılarak, bilançoda “590 Dönem Net Karı” hesabına yazılmasıyla olur. Kar veya zarar tablosunda bulunan 20.000 TL'lik “691 Dönem Karı Yasal Vergi Gideri” tutarı da, bu hesap kapatılarak, “370 Dönem Karı Vergi Karşılıkları” hesabına yazılır. Bununla birlikte, birinci tertip kanuni yedek akçe ayırımına esas olacak matrah olarak dönem karı seçilmesi şirket menfaatini zedeleyecek ve şirketin vergi borcunu ödeyebilmesi için borçlanmasına sebep olabilecektir. Örneğin şirketin dönem karı 80.000 TL'dir ve geçmiş yıl zararı yoktur. Birinci tertip yedek akçe, dönem karının yüzde beşi alınarak yapılan hesaplamayla 4.000 TL bulunacaktır. Dönem karına yapılan eklemeler ve bundan çıkarmalar sonucu⁸⁷⁸, vergi matrahı 350.000 TL bulunmuş olsun. Bunun % 22'si alınarak hesaplanan vergi tutarı 77.000 TL olacaktır. Buna göre dönem karı 80.000 TL iken, 81.000 TL ödeme yapılması gerekmektedir.

⁸⁷⁷ Üçışık ve Çelik, 2018: 208-209; Öncü, 2013: 1.

⁸⁷⁸ Dönem karının, vergi matrahına dönüştürülmesi için GVK ve KVK'da sayılan indirim ve artırımların yapılması gerekmektedir. İnceleme için bkz. așa. 3.3.2.8.2. Dönem Karı Kanuni Vergi Gideri.

Dolayısıyla şirketin 1.000 TL'lik nakit bulması ve bunun için borçlanması gerekecektir. Bu sebeple, dönem karı birinci tertip kanuni yedek akçe matrahı olarak tespit edilemez. Ayrıca yedek akçelerle ilgili yapılmış olan indirimlerin kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyip matraha ekleneceği düzenleyen KVK m. 11, kanuni yedek akçeden önce verginin ayrılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Zira hüküm, kurumlar vergisinin hesaplanmasından önce yedek akçe ayırımı yapılmaya çalışılsa bile, ayrılan bu miktarın, vergiye esas olacak matrahta bir değişiklik yapmayacağını zımnen kabul etmektedir. Ek olarak TTK m. 376'da son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının zarar sebebiyle karşılıksız kalması oranına göre yönetim kuruluna belirli görevler yüklemiştir. Şayet vergiden önce birinci tertip kanuni yedek akçe ayrılacak olursa TTK m. 376 da devreye daha geç sokulacaktır. Şirketin erken uyarı mekanizması daha geç çalıştırılacak ve bu, şirketin, pay sahibinin ve şirket alacaklılarının zararına olacaktır.

Dönem karından, geçmiş yıl zararlarının çıkarılıp çıkarılmayacağı konusunda TTK'da -KVK'nın aksine- açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanaatimizce şirket menfaati ve bu menfaati yansıtan TTK düzenlemeleri dikkate alınarak dönem karından geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra birinci tertip kanuni yedek akçe ayırımına gidileceği sonucuna varılmalıdır⁸⁷⁹. Zira TTK m. 519/3 uyarınca yedek akçeler şirketin zararlarının kapatılması amacıyla kullanılabilir. Bir zarar mevcut ise, bu zarar dönem karından indirilerek karşılanması mümkünken, yedek akçe ayırmak şirkete mali açıdan fayda sağlamayacaktır⁸⁸⁰. Bununla birlikte, TTK m. 376'da düzenlenen sermayenin kaybı durumu da, şirket menfaati göz önünde tutularak geçmiş yıl zararlarının düşülmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. TTK m. 376/1 uyarınca son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunacaktır. TTK m. 376/2 uyarınca son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer. Şirkette zararın bulunması durumunda, tutarına göre bu zarar şirketin kendiliğinden sona ermesine dahi sebep oluyorsa, birinci tertip kanuni yedek akçenin ayırma amacı da ortadan kalkar. Ek olarak yıllık karın bilançoya göre saptanacağı

⁸⁷⁹ Yargıtay'ın önüne gelen uyuşmazlıkta şirketin net karından önce geçmiş yıl zararı çıkartılmış, kalan miktardan yedek akçe ayrılmıştır. Bkz. Yar. 11. HD., E. 2014/16317, K. 2014/18707, T. 1.12.2014. Karar için bkz. Lexpera, (ET. 17.04.2019).

⁸⁸⁰ Öncü, 2013: 2; Canöz, 2016: 72.

kuralı da, yedek akçelerin belirleneceği matrahta geçmiş yıl zararlarının da dikkate alınmasını gerektirmektedir. Zira bilançoda yer alan hesaplardan biri de geçmiş yıl zararları hesabıdır.

Birinci tertip kanuni yedek akçenin ayrılması konusunda, kanundaki % 5'lik oran emredicidir. Esas sözleşmeye bu oranın % 5'ten düşük olacağı şeklinde bir hüküm konamaz⁸⁸¹. Kanuni yedek akçenin birinci ayırımı, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar zorunludur. Sınırı belirleyecek olan ödenmiş sermayedir. Dolayısıyla pay sahiplerinin ödemeye çağrıldıkları ancak henüz ödemedikleri tutar dikkate alınmaz⁸⁸². Ödenmiş sermayenin dikkate alınacağı tarih, finansal raporlama tarihidir. Bu da ilgili yılın son günüdür. Doğal olarak finansal tabloların hazırlandığı tarihten sonra yapılan ödemeler, kanuni yedek akçe ayırımında dikkate alınmaz. Bu husus özellikle ayırım zorunlu olsa dahi, kanuni yükümlülüğü yerine getirmemiş şirketler açısından önemlidir. Doktrinde kanuni yedek akçe ayırımının üst sınırını teşkil eden miktarın hesabında şirketçe ödenmesi talep edilmiş miktarların da dikkate alınması gerektiği ileri sürülmüştür⁸⁸³. Bu görüş yerinde değildir; çünkü TTK m. 519/1'de açıkça ödenmiş sermayenin yüzde yirmisi sınır olarak gösterilmiştir. % 20'lik sınıra ulaşıncaya kadar zorunluluk ortadan kalkar⁸⁸⁴. Bundan sonra ayırma devam edilirse, fazla kısım anonim şirketin kendi isteği ile ayırdığı yedek akçedir⁸⁸⁵. Eğer ayırma devam esas sözleşme ile öngörülmüşse esas sözleşmesel⁸⁸⁶, genel kurul kararına dayanıyorsa olağanüstü yedek akçe⁸⁸⁷ söz konusu olur (TTK m. 521). Ödenmiş veya çıkarılmış sermaye artırılmışsa ve bu nedenle kanuni yedek akçeler tavanın altında kalırsa, zorunluluk yeniden doğar⁸⁸⁸.

TTK m. 519/1 emredici olarak düzenlendiği için, şirketlerin yıllık karı varsa, birinci tertip kanuni yedek akçeyi ayrılmak zorundadır⁸⁸⁹. Bu konuda, şirket genel kuruluna veya yönetim kuruluna bir serbesti tanınmamıştır. Aksi takdirde alınan genel kurul kararı geçersiz olacaktır. Yönetim kurulunun ise kanuna aykırılık sebebiyle sorumluluğuna gidilecek ve hazırladığı bilanço denetimden geçemeyecektir.

⁸⁸¹ Karşlıoğlu, 2015: 85.

⁸⁸² Tekinalp, 1979: 303; Üçışık ve Çelik, 2018: 230.

⁸⁸³ Arslanlı, 1960b: 85.

⁸⁸⁴ Poroy vd., 2017: 319; Canözü, 2016: 68.

⁸⁸⁵ Poroy vd., 2017: 319; Canözü, 2016: 75.

⁸⁸⁶ Doğanay, 1990: 1053.

⁸⁸⁷ Poroy vd., 2010: 714.

⁸⁸⁸ Poroy vd., 2017: 319; Poroy vd., 2010: 714; Tekinalp, 1979: 302.

⁸⁸⁹ Poroy vd., 2017: 315; Üçışık ve Çelik, 2018: 230; Canözü, 2016: 67; Yavuz, 2013a: 91; Pulaşlı, 2018: 2375; Doğanay, 1981: 1049; Karayalçın, 1988: 120.

3.2.2.2.3.4.1.3. İkinci Tertip Kanuni Yedek Akçe

Kanuni yedek akçeden ikinci ayırım⁸⁹⁰ TTK m. 519/2-c'de düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı ödendikten sonra, kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu genel kanuni yedek akçeye eklenir.

İkinci tertip kanuni yedek akçe ayırımının yapılabilmesi için öncelikle pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payının ödenmesi gerekmektedir. Bu düzenleme, başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler hakkında uygulanmayacaktır (TTK m. 519/4). TTK m. 519/2-c'de yüzde beşlik oranın ne üzerinden hesaplanacağı düzenlenmemiştir. Doktrinde bir görüş, ödenmiş sermayenin yüzde beşinin birinci kar payı olarak ödenmesi gerektiği yönündedir⁸⁹¹. Zira kar payı, sermaye için pay sahiplerine ödenen bir faiz niteliğindedir⁸⁹². Muhasebe uygulamaları da bu yöndedir⁸⁹³. Diğer görüş, birinci kısım kar payının ayrılmasında yıllık karın esas alınacağı yönündedir⁸⁹⁴. Kar dağıtımı yapılacak dönemde elde edilen kardan, kanuni zorunluluklar ayrıldıktan sonra arta kalan tutar üzerinden kar payı ödemesi yapılmalıdır⁸⁹⁵. Zira kanunda veya madde gerekçesinde ödenmiş sermayenin yüzde beşinin alınacağına ilişkin bir düzenleme yoktur. Bununla birlikte, bir kişinin pay sahibi olmasının temel amacı kardan pay almaktır; sermaye olarak şirkete verdiği paranın faizini almak değildir⁸⁹⁶. Kanaatimizce bu konuda TTK m. 519/2-c'de açıkça bir düzenleme yapılması gerekmekteydi. Bu yapılmadığı için, boşluk bulunmaktadır. Boşluğun doldurulmasında öncelikle TTK'da yedek akçelerin düzenlendiği sekizinci bölümündeki diğer düzenlemeler dikkate alınmalıdır. TTK m. 511'de yönetim kurulu üyelerine kazanç paylarının, sadece net kardan ve ancak kanuni yedek akçe için belirli ayırım yapıldıktan ve *pay sahiplerine ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında* veya esas sözleşmede öngörülen daha yüksek bir oranda kar payı dağıtıldıktan sonra verilebileceği düzenlenmiştir. Bu hükümde açıkça ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında ifadesi yer almıştır. Bu sebeple birinci kısım kar payının belirlenmesinde esas alınacak matrah, ödenmiş sermayedir⁸⁹⁷.

⁸⁹⁰ Bu ayrıma ikinci tertip yedek akçe denilmektedir. Bkz. Burçkin, 1990: 434; Altaş, 2015: 34; Gökçen, 2015: 366; Kishali, 2017: 138; İkinci kanuni yedek akçe olarak kullanımı için bkz. Bahtiyar, 2019: 297.

⁸⁹¹ Poroy vd., 2017: 319; Tekinalp, 1979: 318; Karyağdı, 2014: 213, 216; Canöz, 2016: 111, 113; Yanlı, 2014: 31; Birsnel, 1973: 52, 140; Çağırğan ve Ulusoy, 2017: 1987; Haftacı, 2015: 181; Bayazıtlı vd., 2016: 511; Sağlam ve Şengel, 2016: 121; Çaldağ, 2013: 287.

⁸⁹² Karyağdı, 2014: 93.

⁸⁹³ Muhasebe kitaplarında ödenmiş sermaye üzerinden hesaplanmaktadır. Bkz. Haftacı, 2015: 181; Bayazıtlı vd., 2016: 511; Sağlam ve Şengel, 2016: 121; Çaldağ, 2013: 287; Kishali, 2017: 143.

⁸⁹⁴ Karşlıoğlu, 2015: 86; Altaş, 2015: 36; Ateşoğlu, 2012: 85.

⁸⁹⁵ Karşlıoğlu, 2015: 94.

⁸⁹⁶ Karşlıoğlu, 2015: 94.

⁸⁹⁷ Karşlıoğlu, ödenmiş sermayenin esas alınmasında TTK m. 511'in dikkate alınmayacağını ileri sürmektedir. Zira TTK m. 511'in gerekçesinde, oran dışında, mülga ETK'deki düzenlemede esaslı bir değişiklik yapılmadığı ileri sürülmüştür. ETK m. 472'de de "pay sahiplerine yüzde dört nisbetinde" ifadesi geçmiştir. Dolayısıyla TTK

TTK m. 519/2-c'de pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı ödendikten sonra, ikinci tertip kanuni yedek akçenin belirleneceği yer almıştır. Doktrinde birinci kar payının ödenmesi ile ilgili şirketin kar elde ettiği her yıl kar dağıtma zorunluluğu olup olmadığı konusunda tartışma vardır. İlk görüş, şirketin kar elde ettiği her yıl pay sahiplerine yüzde beş kar ödemesi yapılması gerektiği yönündedir⁸⁹⁸. Bu sayede ETK döneminde sıkça rastlanan hiç kar dağıtmama uygulamasının yeterli oranda değilse de bir ölçüde önlenmesinin mümkün olacağı ileri sürülmektedir. Bu görüşte olan yazarlardan birine göre, ödenmiş sermayenin en az yüzde beşi oranındaki bir tutar, genel kurul kararı alınmasına gerek olmaksızın, birinci kar payı hakkı olarak pay sahiplerine dağıtılacaktır. Zira bu hak, bilançonun onaylanmasıyla pay sahipleri açısından kesin ve müktesep bir alacak hakkı oluşturur⁸⁹⁹. Diğer görüş, TTK m. 519/2-c dayanak gösterilerek bir anonim şirketin kar elde ettiği her yıl yüzde beş oranında kar payı dağıtmakla yükümlü olduğunu ileri sürmenin mümkün olmadığı yönündedir⁹⁰⁰. Buna göre, TTK m. 519 kar payı dağıtımını ile ilgili bir hüküm değildir. TTK m. 519 kenar başlığından da anlaşılacağı üzere genel kanuni yedek akçe ayrılması yükümlülüğüne ilişkin bir hükümdür. TTK m. 519/2-c ise, doğrudan kar payı ödenmesine ilişkin değil, hangi halde ve asgari hangi oranda ikinci yedek akçe ayrılacağına ilişkindir. Sonuç olarak ikinci tertip kanuni yedek akçe ayrılacaksa, pay sahiplerine kar ödemesi yapılacaktır. Bir diğer görüş, ikinci tertip kanuni yedek akçeye ilişkin açıklama yapmaksızın konuyu ele almıştır. Buna göre TTK m. 519/2-c'ye dayanarak şirketin her yıl en az yüzde beş kar payı dağıtmak zorunda olduğu ileri sürülemez. Zira şirketin kar dağıtmasının hem finansal hem de hukuki koşulları vardır. Bu koşullar yerine gelmeden şirket kar dağıtamaz⁹⁰¹. Bununla birlikte, şirketler yatırım yapmak, gerekli fırsatlarda büyümelerine devam etmek veya olası krizlere hazırlanmak zorundadırlar. Bunu her zaman yedek akçelerle yapamazlar. Bu sebeple genel kurul yapacağı tartışma sonucunda haklı gerekçelerle o yıl kar dağıtılmamasına karar verebilmelidir⁹⁰². Kanaatimizce ikinci tertip yedek akçe ayırımı açısından TTK m. 519/2-c'nin lafzından yola

m. 511'de yüzde beşlik oranın başına konulan "ödenmiş sermaye" kavramı dikkate alınmayacaktır. Bkz. Karşlıoğlu, 2015: 96, 97 ve dpn. 287; Kanaatimizce yazarın savunması yerinde değildir. Zira kanunda açıkça düzenleme bulunmasına rağmen, gerekçe dikkate alınarak, kanunun uygulanmaması mümkün değildir. Bununla birlikte, TTK m. 511'in gerekçesi incelendiğinde iki konuya da dikkat etmek gerekir. Gerekçede TTK m. 511'in, ETK m. 474'ten esinlenerek, ancak bir değişiklik yapılarak alındığı, ETK m. 472'de pay sahiplerine ayrılması gereken kar payı oranı yüzde dört olduğu ve bunun Tasarı'nın 519 uncu maddesinin ikinci fıkrasının c) bendi ile uyumlu olabilmesi için oranın yüzde beşe çıkarıldığı düzenlenmiştir. İlk olarak TTK m. 511'in ETK'daki karşılığı 474 değil, 472. maddedir. Burada gerekçe yazılırken bir hata yapılmıştır. Bununla birlikte ETK m. 472'den esinlendiği belirtilmiştir. Dolayısıyla esinlenme birebir aynı olmak zorunda değildir.

⁸⁹⁸ Poroy vd., 2019: 695; Tekinalp, 2012: 202; Yavuz, 2013a: 91; Poroy vd., 2017: 320; Poroy vd., 2014: 623; Altaş, 2013:123; Kayağdı, 2013: 1; Kayağdı, 2014: 214.

⁸⁹⁹ Domaniç, 1988: 1532 ve devamı.

⁹⁰⁰ Yanlı, 2014: 20, 23; Canözü, 2016: 112.

⁹⁰¹ Karşlıoğlu, 2015: 86.

⁹⁰² Karşlıoğlu, 2015: 68 dpn. 205.

çıkılmalıdır. Buna göre, pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı ödenmeden ikinci tertip kanuni yedek akçe ayrılamayacaktır.

Sayıştay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta belediye ortağı olduğu bir anonim şirketinin birinci kar payını dağıtmaması sebebiyle, belediyenin kar payı almaması neticesinde kamu zararına sebebiyet verildiği iddia etmiştir⁹⁰³. Sayıştay birinci kar payının ödenebilmesi için, ödenmiş sermayenin yirmisi ulaşıncaya kadar kanuni yedek akçe ayrılmış olması gerektiğini, yüzde yirmi oranında yedek akçe ayrılmadan birinci kar payı dağıtımının zorunlu olmayacağına karar vermiştir. Kanaatimizce Sayıştay'ın dayandığı gerekçe yerinde değildir. Zira kanunda TTK m. 519/1'de yer alan yüzde yirmilik sınırın işlevi, birinci tertip kanuni yedek akçe ayırımının üst sınırını teşkil etmesidir. Yoksa birinci kar payı ödemesi ile bir ilgisi yoktur.

Pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı ödendikten sonra kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutar belirlenmelidir. Bu belirlemeyi genel kurul yapacaktır⁹⁰⁴. Bu belirleme yapılırken kardan pay alacak kişiler saptanmalıdır. Kardan pay alacak kişiler, öncelikle pay sahipleridir. Bununla birlikte esas sözleşmede hüküm bulunmak koşuluyla, yıllık kardan başkaları da pay alabilir. Örneğin yönetim kurulu üyelerinin kazanç payları (TTK m. 511), kurucu payları (TTK m. 348) ve intifa hakkı sahiplerinin kazanca katılma hakları (TTK m. 502, 503) gibi⁹⁰⁵. Bununla birlikte, müdür, müdür yardımcısı ve diğer ilgililere⁹⁰⁶ prim, ikramiye adı altında ödenen ödemeler varsa, bunların kardan bir pay olarak mı; yoksa ücretlerinin veya maaşlarının bir kısmı olarak mı yapıldığı belirlenmelidir. Şayet yapılan ödemeler kardan pay aldıkları sonucunu doğuruyorsa, bu kişilere dağıtılan tutar da ikinci tertip kanuni yedek akçenin belirleneceği matraha dahil edilecektir⁹⁰⁷.

⁹⁰³ Sayıştay, 7. Daire, 207/100, T. 14.4.2016. Karar için bkz. Lexpera, (ET. 06.05.2019).

⁹⁰⁴ Tekinalp, 1979: 327, 328.

⁹⁰⁵ Poroy vd., 2017: 322; Üçışık ve Çelik, 2018: 246.

⁹⁰⁶ Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta, esas sözleşmede ihtiyari yedek akçeye esas olan safi kar miktarının % 3'ünün idare meclisi üyelerine ve % 5'inin memur ve müstahdemlere ayrılacağı düzenlenmiştir. Davacı, şirkete TMSF tarafından el konulduktan sonra, Teftiş Kurulu Başkanlığında görevlendirildiğini karın bir kısmının şirketin kurulduğu günden beri memur ve müstahdemlere temettü ikramiyesi olarak dağıtıldığını, bu çerçevede kendisine ödenmesi gereken fark temettü alacağına tahsilini istemiştir. Yargıtay, şirketin TMSF tarafından el konulmasından önceki kar payı dağıtımını uygulamasına göre, temettü ikramiyesi dağıtımını kapsamında, idari ve üretimde görev alan teknik ve idari personelden üst düzey üretim ve yönetim statüsündeki kişilerin bulunduğunu belirtmiştir. Buna göre davacı, teftiş kısmında görevlendirilmiş biri olarak bu kişilerden değildir. Bu sebeple, davacının istemini kabul edene yerel mahkeme kararını bozmuştur. Bkz. Yar. 22. HD., E. 2016/5287, K. 2016/7690, T. 14.3.2016. Karar için bkz. Lexpera, (ET. 06.05.2019).

⁹⁰⁷ Poroy vd., 2017: 322.

Dağıtılacak tutarın bulunması için öncelikle dönem karından vergiler, varsa geçmiş yıl zararları ve birinci tertip kanuni yedek akçe ile birinci kar payı tutarı düşülmelidir⁹⁰⁸. Bu tutar esas alınarak genel kurul, kardan pay alacak kişilere ne kadar dağıtılacağına karar vermelidir. Genel kurul isterse finansal raporlamanın yapıldığı yıldan elde edilen dönem karından kalan tüm tutarın dağıtılacağına karar verebilir veya bu husus esas sözleşmede de yer alıyor olabilir⁹⁰⁹. Örneğin X anonim şirketinde, pay sahibi dışında kardan pay alacak hiç kimse yoktur ve esas sözleşmede kanunen ayrılması gerekenlerden sonra kalan kısmın pay sahiplerine dağıtılacağı yazıyordur. Hesaplama şu şekilde olmalıdır. Dönem karından vergiler, varsa geçmiş yıl zararları ve birinci tertip kanuni yedek akçe ile birinci kar payı tutarı düşülecektir. Kalan tutar, kardan pay alacak kişilere dağıtılacak tutardır ve ikinci tertip kanuni yedek akçenin de matrahını oluşturacaktır. Bununla birlikte, kardan pay sahibi dışında pay alacak kimse yoktur; ancak esas sözleşmede bir düzenleme de mevcut değilse, dağıtılacak tutara genel kurul karar verecektir. Buna göre dönem karından vergiler, varsa geçmiş yıl zararları ve birinci tertip kanuni yedek akçe ile birinci kar payı tutarı düşülmeli ve kalan tutarın ne kadarının pay sahiplerine dağıtılacağına karar verilmelidir. Örneğin dönem karından sayılan kalemler düşüldükten sonra kalan tutar 100.000 TL'dir. Genel kurul 100.000 TL'nin hepsinin veya yarısının dağıtılacağına karar verebilir. Dağıtılacak tutarın belirlenmesinde bir diğer seçenekse, pay sahibi dışında yönetim kurulu, intifa senedi sahipleri gibi kardan pay alacak başka kişilerin bulunmasıdır. Bu kişilere ne miktarda kar dağıtılacağı esas sözleşmede yer almaktadır. Bu durumda da öncelikle dönem karından vergiler, varsa geçmiş yıl zararları ve birinci tertip kanuni yedek akçe ile birinci kar payı tutarı düşülmelidir. Kalan tutar üzerinden kardan pay alacak kişilere ne kadar dağıtılacağı bulunmalıdır. Örneğin pay sahibi dışında kardan pay alacak kişilere dağıtılacak tutar 80.000 TL'dir. Pay sahibine 50.000 TL dağıtılacaktır. Bu iki tutar toplanacak ve kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarı oluşturacaktır.

Dağıtılacak tutar belirlenirken genel kurul, dönem karından çıkartılması zorunlu kısımların çıkartılmasından sonra kalan tutar ile bağlı değildir. Bir başka deyişle, ikinci ayırımın tek kaynağı yalnızca finansal raporlamanın yapıldığı yıldan elde edilen kar değildir⁹¹⁰. Bununla birlikte genel kurul geçmiş yıllardan eklemeler yaparak, bu tutardan daha fazlasının da dağıtılacağına karar verebilir. Böylece ikinci tertip kanuni yedek akçenin

⁹⁰⁸ Karayalçın, 1988; 117; Bayazıtlı vd., 2016: 511; Bilançodaki net dönem karından, ayrılan birinci kanuni yedek akçe ile dağıtılan birinci kısım kar payı düşüldükten sonra geri kalan kardan. Bkz. Karşlıoğlu, 2015: 88; Sağlam ve Şengel, 2016: 120.

⁹⁰⁹ Tekinalp, 1979: 321.

⁹¹⁰ Tekinalp, 1979: 321; Moroğlu, 2015: 216 dph. 300.

matrahını genişletebilir. Buna göre genel kurul geçen yıldan ayrılmış iradi yedekler⁹¹¹ veya serbest yedek akçelerin de dağıtılması yönünde karar alabilir⁹¹². Serbest yedek akçeler, genel kanuni yedek akçelerin sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşan kısmı (TTK m. 519/3), belirli bir amaca tahsis edilmeden, esas sözleşme gereği ayrılan yedek akçeler (TTK m. 521) ve genel kurulca ayrılmasına karar verilen (TTK m. 523/2) yedek akçelerdir⁹¹³. Dolayısıyla birinci kanuni yedek akçe matrahında dikkate alınmayan serbest yedek akçeler, ikinci kanuni yedek akçe hesabında dikkate alınabilir⁹¹⁴. Zira TTK m. 519/2-c hükmünde bulunan “kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu” ifadesi bu sonucu doğrulamaktadır. Çünkü, söz konusu tutar içerisinde dönem karından gerekli ayrımların yapılması neticesinde kalan kar olabileceği gibi, genel kurulun tasarrufu nedeniyle serbest yedek akçeler de olabilir⁹¹⁵. Bu bağlamda, ikinci tertip kanuni yedek akçe dağıtımına kaynaklık edecek kar tutarı artırılabilir. Kanaatimizce bu durumun kötüye kullanılmasını engellemek amacıyla ikinci tertip kanuni yedek akçenin ayrılması zorunlu kılınmış ve bu yöntemle dağıtılması kararlaştırılmış olan karın tamamının dağıtılması önlenmiştir⁹¹⁶. Dağıtılacak kar payı belirlenirken, TTK m. 523/1’e de dikkat etmek gerekir. Hüküm uyarınca kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kar payı belirlenemez. Buna göre esas sözleşme ile isteğe bağlı yedek akçe ayrılacaksa, bu tutar da dönem karından çıkartılacaktır⁹¹⁷. Kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu⁹¹⁸ genel kanuni yedek akçeye eklenir. Geri kalan tutar da kardan pay alacak kişilere dağıtılır.

3.2.2.2.3.4.2. Statü Yedekleri

Statü yedekleri hesabında şirket sözleşmesinde yer alan hükümler çerçevesinde kardan ayrılan yedekler izlenir⁹¹⁹. Esas sözleşmeyle ayrılabilir yedek akçeler, TTK m. 521 ve

⁹¹¹ Ateşagaoglu, 2012: 63; Tekinalp, 1979: 304, 305.

⁹¹² Karayalçın, 1988; 117; Üçışık ve Çelik, 2018: 240.

⁹¹³ Yanlı, 2014: 8.

⁹¹⁴ Tekinalp, 1979: 304, 305.

⁹¹⁵ Canözü, 2016: 78.

⁹¹⁶ Tan vd., 1995: 86.

⁹¹⁷ Dönem karı yerine net dönem karı kavramını kullanmakla birlikte aynı yönde bkz. Karşlıoğlu, 2015: 101.

⁹¹⁸ ETK döneminde, yüzde onu yerine 1/10’u ifadesi kullanılmıştı. Bu kullanım doktrinde tartışmalara sebep olmuştu. Bir görüş, dağıtılmasına karar verilen karın tamamı 10 olarak kabul edilip, 1’i yedek akçe, kalan 9 birim ortaklara dağıtılacağı yönündeydi (Fahran, 2011: 96). Diğer görüş, ortaklara dağıtılacak kar 11’e bölünecek ve 1/11’i yedek akçeye ayrılarak, 10 birimi ortaklara dağıtılacaktır. Uygulamada birinci görüş daha çok uygulanmıştır (Fahran, 2011: 96). TTK’da yüzde onu ifadesi kullanıldığı için tartışmanın bir önemi kalmamıştır. Bununla birlikte *Çağırğan Tuncer ve Ulusoy*, hala ETK’da yer alan onda biri kavramı kullanılmaktadır (Bkz. *Çağırğan Tuncer ve Ulusoy*, 2017: 1988). Kanaatimizce eski kanun metninin kullanılması yerinde değildir.

⁹¹⁹ Sevilengül, 2016: 600; Tanış, 2016: 281; Bahtiyar, 2019: 298; Sağlam ve Şengel, 2016: 120; Lazol, 2017: 276; Gökçen, 2015: 366; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 114.

522’de düzenlenmekle birlikte, statü yedekleri hesabında, sadece TTK m. 521 uyarınca ayrılan yedek akçe izlenir. TTK m. 522 ise, kardan ayrılan özel amaçlı fonlar hesabında izlenir.

TTK m. 521/1-c.1 uyarınca yedek akçeye yıllık karın yüzde beşinden fazla bir tutarın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş sermayenin yüzde yirmisini aşabileceği hakkında esas sözleşmeye hüküm konabilir. Bu sayede birinci tertip kanuni yedek akçenin tutarı arttırılabilir. Örneğin esas sözleşmede kanuni yedek akçenin yıllık karın % 6’sı olarak veya ödenmiş sermayenin yüzde yirmibeşine kadar ayrılacağı yazabilir. Dolayısıyla sözleşmeye konulacak hüküm, birinci tertip kanuni yedek akçenin TTK m. 519/1’de belirtilen oran ve üst sınırdan daha yüksek olmasına ilişkindir. Bu sebeple, TTK m. 521’e dayanarak esas sözleşmeye hüküm konularak ayrılan kısım, kanuni yedek akçe sayılacaktır. Harcanma veya üzerinde tasarrufta bulunma usulü de, birinci tertip kanuni yedek akçe ile aynı olacaktır⁹²⁰.

Esas sözleşme ile başka yedek akçe ayrılması da öngörülebilir ve bunların özgülleme amacıyla harcanma yolları ve şartları belirlenebilir (TTK m. 521/1-c. 2) Dağıtılan karın bir kısmı yeni yatırım yapmak, artan işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak, şirketin özkaynaklarını güçlü tutmak, izleyen dönemlerde ortaya çıkabilecek zararların işletmenin faaliyetlerini ve kaynak yapısını olumsuz etkilemesini önlemek gibi amaçlarla işletmede bırakılabilir⁹²¹. Ayrılan yedek akçenin özgülendiği amaç ve harcama yeri esas sözleşmede gösterilebilir; ancak gösterme zorunluluğu yoktur; gösterilmemişse söz konusu yedek akçe serbest yedek akçe veya serbest malvarlığıdır. Bu yedek akçe “serbest” ise, yani bir amaca veya harcama yerine özgülennememişse mezkur kalemden kar da dağıtılabilir⁹²². Belirli bir amaç hükmünü içeren yedek akçeler ancak bu amaca uygun harcanabilirler. Aksi halde kullanma kararı duruma göre ya iptal edilir veya butlanı tespit olunabilir ya da yoktur⁹²³. Esas sözleşmede, TTK m. 521/1-c. 2 uyarınca isteğe bağlı yedek akçe ayrılacağı öngörülmüş; ancak bunun oranı belirlenmemişse, bu oranı belirleme yetkisi genel kurula aittir. Genel kurul, oran belirlenirken mutlak bir özgürlüğe sahip değildir. Özellikle küçük pay sahiplerinin kar payı hakkını gözeterek şirket menfaatinin gerektirdiği oranda TMK m. 2 dürüstlük kuralı çerçevesinde isteğe bağlı yedek akçe ayrılabilir⁹²⁴.

⁹²⁰ Arslanlı, 1960a: 586; Tekinalp, 1979: 340; Moroğlu, 2015: 304.

⁹²¹ Bayazıtlı vd., 2016: 509.

⁹²² Poroy vd., 2017: 324; Pulaşlı, 2018: 2379.

⁹²³ Poroy vd., 2017: 328.

⁹²⁴ Arslanlı, 1960a: 586.

3.2.2.2.3.4.3. Olağanüstü Yedekler

Bu hesap, sermaye şirketlerinde genel kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtım dışı kalan karların izlenmesinde kullanılır⁹²⁵. Olağanüstü yedek akçe, şirket genel kurul kararıyla ayrılan iradi yedek akçedir⁹²⁶.

TTK m. 523/2 uyarınca genel kurul; aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse, bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kar payı dağıtım yönünden haklı görülüyorsa, kanunda ve esas sözleşmede öngörülenlerden başka yedek akçe ayrılmasına da karar verebilir. Yargı kararlarında da TTK m. 523/2'nin, şirketin nihai amacının kar elde edip ortaklara dağıtması esasının en önemli istisnalarından olduğu ve uygulamada da sıkça görüldüğü ifade edilmektedir⁹²⁷. Hüküm özellikle pay sahibinin kar payı alma hakkı ile birlikte değerlendirilmelidir. Buna göre, genel kurul keyfi olarak bilançoda ortaya çıkan kazancı dağıtmama kararı alamayacak; ancak haklı sebepleri varsa kar dağıtmak yerine yedek akçe ayırabilecektir⁹²⁸.

TTK m. 523/2'de yedek akçe ayrılabilmesi için, bunun aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekli olması aranmıştır. Bilançonun sol ve sağ olmak üzere iki yanı vardır. Bilançonun sol yanına aktif taraf, sağ yanına da pasif taraf denir⁹²⁹. Aktif taraf, o işletmenin varlıklarını gösterir⁹³⁰. Aktifler, bilançoda dönen ve duran varlıklardan oluşur. Dolayısıyla bu varlıkların hepsi gerekçe gösterilerek yedek akçe ayrılabilir. Örneğin üretim tesislerinin ve araç filosunun yenilenmesi, üretim binalarının tamiri, genişletilmesi

⁹²⁵ Sevilengül, 2016: 600; Bayazıtlı vd., 2016: 509; Tanış, 2016: 281; Atabey vd., 2015: 552; Sağlam ve Şengel, 2016: 120; Lazol, 2017: 276; Gökçen, 2015: 366; Finansal Raporlara Uygun Hesap Planı Taslağı: 114.

⁹²⁶ Poroy vd., 2010: 792; Ateşaoğlu, 2012: 70; Erimez, 1985: 269; Olağanüstü yedek akçelerin, zorunlu kanuni yedek akçelerin karşısında isteğe bağlı yedek akçeler arasında yer aldığı hususunda bkz. Tekinalp, 1979: 280.

⁹²⁷ BAM, 12. HD., E. 2018/69, K. 2018/477, T. 3.5.2018; Kar payı ile ilişkilendirilerek açılan davalara örnek olarak bkz. Yar. 11. HD., E. 2015/994, K. 2015/5904, T. 28.04.2015; Yar. 11. HD., E. 2014/16681, K. 2015/2045, T. 16.2.2015; Yar. 11. HD., E. 2014/12784, K. 2015/9772, T. 1.10.2015. Kararlar için bkz. Lexpera, (ET. 06.05.2019).

⁹²⁸ Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta, şirket sermaye ihtiyacı olması sebebiyle kanuni ayrımlardan sonra kalan kar tutarının tamamını olağanüstü yedek akçe olarak ayırmıştır. Bununla birlikte, sermaye artırım kararı vermiştir. Davacı, hem karın sermayeye eklenmek yerine olağanüstü yedek akçe olarak ayrılmasının hem de sermaye artırımına gidilmesinin kendi içinde çelişki oluşturduğunu öne sürmüştür. Zira şirketin paraya ihtiyacı olduğu ve artırımda kullanılabilecek iç kaynaklar da bulunduğu göre doğrudan bu kaynağın kullanılması, ihtiyaç hala giderilemiyorsa geri kalan kısım için dış kaynaklardan artırım yapılması gerekmektedir. Buna göre, ETK m. 381 bağlamında dürüstlük kuralına aykırılık sebebiyle genel kurul kararının iptalini istemiştir. Yerel mahkeme, davacının istemini kabul etmiştir. Buna karşın Yargıtay bilirkişi raporuyla şirketin sermaye ihtiyacı olduğunun sabit olduğuna dayanarak, davacının istemini kabul eden yerel mahkeme kararını bozmuştur. Bkz. Yar. 11. HD., E. 2014/16317, K. 2014/18707, T. 1.12.2014. Karar için bkz. Lexpera, (ET. 17.04.2019).

⁹²⁹ Gökgöz, 2015: 5; Uysal ve Şenlik, 2016: 31; Küçükşavaş, 2016: 57; Sürmen, 2017: 81; Sumer, 2013: 39; Lazol, 2017: 11.

⁹³⁰ Sürmen, 2017: 81; Gökgöz, 2015: 5; Makoujy, 2010: 2.

gibi⁹³¹. Doktrinde özellikle duran maddi malvarlığına yatırım için kanuni yedeklerin serbest kısmı ile esas sözleşmesel serbest yedekler yetmiyorsa, finansman yükünü hafifletmek amacıyla genel kurulun yıllık kardan bir anlamda ek yedek akçe ayırabileceği, gerekli ise dönen varlık için de bu ayırımın yapılabileceği ifade edilmiştir⁹³². TTK m. 523/2’de maddi duran varlıkla dönen varlık arasında bir ayırım yapılmamış, aktif kavramı kullanılmıştır. Bu sebeple, yedek akçe ayırmak açısından dönen-duran varlık arasında bir öncelik sonralık sıralaması yoktur. Genel kurul, bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kar payı dağıtımını yönünden haklı görülüyorsa yedek akçe ayrılması yönünde karar alabilir (TTK m. 523/2). Yedek akçe ayırımı açısından, bütün pay sahiplerinin menfaatinin dikkate alınması gerekir. Menfaat şartı ciddi olan, uygulanan veya uygulanacak olan projelerde somutlaşmış olmalıdır. Bu projeler yatırımla, arge programlarıyla, fikri mülkiyet kazanımları ve ileri teknoloji iktisaplarıyla ilgili olmalıdır. Şayet böyle değilse kar dağıtmayarak azlığı sıkıntıya sokmak için verilmiş bir karar olarak nitelendirilmelidir⁹³³. Karar şirketin rekabet gücünü artırılması için alınmışsa olumlu karşılanabilir⁹³⁴. Zira şirketin rekabet gücünün artması bütün paysahiplerinin menfaatinedir. Bakiyeyi yedek akçeye alma finansman yükünü azaltmak amacıyla yapılıyor olabilir. Buna karşın şirkette israf varsa, gideri yüksek yönetim binalarında çalışılıyor, gereksiz lüks seyahatler yapılıyor, yüklü temsil ödenekleri kullanılıyorsa ve tasarruf önlemleri uygulanmıyorsa finans yükünü azaltmak sebebi de ciddiye alınamaz⁹³⁵. Bu amaç ifadeleri ile çoğunluk dışındaki pay sahiplerinin menfaatlerinin gözetilmesi yükümlülüğü öngörülmüştür. Buna karşın, bu düzenleme kar payı bakımından pay sahiplerini koruyacak nitelikte değildir. Zira pay sahibi ile şirket arasındaki kar payı ile ilgili sorununun çözümü genel kurul ve mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Pay sahiplerine genel kurul kararları aleyhine iptal davası açma hakkı dışında bir hukuki imkan tanınmamıştır⁹³⁶. TTK m. 523/2 sınırlayıcı olarak sayılsa da, söz konusu amaç maddeleri çok geniş yorumlanmaya müsait olduğundan, düzenlemede üç şartın sayılması pratik bir öneme sahip değildir⁹³⁷.

⁹³¹ Poroy vd., 2017: 325.

⁹³² Poroy vd., 2017: 325.

⁹³³ Poroy vd., 2017: 325; Yargıtayın önüne gelen bir uyuşmazlıkta genel kurul, 2010 yılı karının dağıtılmayarak tamamının yedek akçelere eklenmesine karar vermiştir. Dava, bu kararın iptaline yönelik açılmıştır. Davalı, şirketin olası krizlerde güçlü olması ve belki yeni yatırım olanağı için kar dağıtmama kararı aldığını savunarak davanın reddini istemiştir. Yerel mahkeme, azlık payı sahibi davacının kar payından mahrum bırakılma amacı güdüldüğünün ispatlanamadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Yargıtay kararı onamıştır. Bkz. Yar. 11. HD., E. 2014/16681, K. 2015/2045, T. 16.2.2015. Karar için bkz. Lexpera, (ET. 01.05.2019).

⁹³⁴ Poroy vd., 2017: 325.

⁹³⁵ Poroy vd., 2017: 326.

⁹³⁶ Kendigelen, 2012: 425.

⁹³⁷ Tekinalp, 1979: 343; Aynı görüşte bkz. Üçışık ve Çelik, 2018: 256.

Kanunda genel kurulun yedek akçe ayırma kararı verirken haklı sebepleri açıklama zorunluluğu düzenlenmemiştir. Bu sebeple, genel kurul gerekçelerini belirtmeksizin yedek akçe ayırabilir. Kanaatimizce sebeplerin belirtilmesi şirketin menfaatinedir. Zira birçok şirket kar payı dağıtmak yerine, yedek akçe ayırmasına gitmektedir. Buna karşı davalar açılmaktadır⁹³⁸. Bu durumda, yargılama esnasında yedek akçe ayırmanın gerekçelerinin açıklanması beklenmektedir. Şayet herhangi bir gerekçe olmaksızın yedek akçe ayrılmışsa, kanuna aykırılık sebebiyle alınan genel kurul kararı iptal edilecektir⁹³⁹.

TTK m. 523/3 uyarınca esas sözleşmede hüküm bulunmasa bile, genel kurul, şirketin işçileri için yardım sandıkları ve diğer yardım örgütleri kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya diğer yardım ve hayır amaçlarına hizmet etmek üzere, bilanço karından yedek akçe ayırabilir. Buna göre ayrılan yedek akçeler, birinci kar payının ayrılmasından sonra söz konusu olabilecektir. Bilanço karından anlaşılması gereken, net dönem karıdır. Aksi takdirde, işçiler yararına ayrılan olağanüstü yedekler kar payından önce ayrılmış olacaktır. Bu, kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kar payı belirlenemeyeceğini düzenleyen TTK m. 523/1'e aykırı olacaktır⁹⁴⁰.

3.2.2.2.3.4.4. Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler

Bu hesap, işletmenin geri aldığı kendi payları için edinim değerlerini karşılayan tutarda ayrılan yedeklerin izlenmesinde kullanılır⁹⁴¹. İşletme kendi paylarını geri aldığı anda bunlara ilişkin yedekler bu hesaba alacak, “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabına ya da “590

⁹³⁸ Yargıtay önüne gelen bir uyumsuzlukta karın, olağanüstü yedek akçeye ayrılmasına ilişkin karar genel kurulda gerekçelendirilmemiş olsa bile, yargılama sırasında davalının bunu açıklayarak somut deliller ile ispat etmesi gerektiğini ifade etmiştir. Olayda davalı tarafça kar payının sürekli olarak dağıtılmamasını gerektirir durumun ne olduğu somut olarak açıklanmamıştır. Bu sebeple, yargıtay kar payının dağıtılmamasına ilişkin genel kurul kararının iyiniyetli olmadığını kabulü ile alınan kararın iptaline karar verilmesi gerekirken vermeyen yerel mahkeme kararını bozmuştur. Bkz. Yar. 11. HD., E. 2012/13234, K. 2014/3514, T. 25.2.2014; İptal istemiyle açılan davalara örnek olarak bkz. Yar. 11. HD., E. 2015/6354, K. 2016/3021, T. 17.3.2016; Yar. 11. HD., E. 2015/994, K. 2015/5904, T. 28.04.2015. Kararlar için bkz. Lexpera, (ET. 17.04.2019).

⁹³⁹ Yargıtay'ın önüne gelen bir uyumsuzlukta genel kurul, 2013 yılı karının % 5'i yedek akçe olarak ayrıldıktan sonra kalanı ortaklara dağıtılmayıp, şirkette bırakılması yönünde karar almıştır. Yerel mahkeme, kar dağıtılıp dağıtılmaması konusunun takdiri genel kurula aitse de, bu yetkinin kullanılmasının keyfi olmadığı, kar payının hangi gerekçelerle tam olarak dağıtılmadığının somut şekilde davalı tarafından ispatlanması gerektiğini ifade etmiştir. Alınan kararın, objektif iyi niyet kullarına uygun olmadığı gerekçesiyle iptaline karar vermiştir. Yargıtay, yerel mahkemenin kararını onamıştır. Bkz. Yar. 11. HD., E. 2016/14547 K. 2018/7090 T. 15.11.2018; Oluşan karın pay sahiplerine dağıtılmayıp, yedek akçeye eklenmesine ilişkin genel kurul kararının iptali yönünde bkz. BAM, 12. HD., E. 2018/69, K. 2018/477, T. 3.5.2018; Aynı yönde Yar. 11. HD., E. 2015/994, K. 2015/5904, T. 28.04.2015; Kararlar için bkz. Lexpera, (ET. 17.06.2019); İptal edilebileceği yönünde bkz. Kırcı vd., 2016: 80; Çelik, 2007: 224, 225; Üçışık ve Çelik, 2018: 259.

⁹⁴⁰ Canözü, 2016: 87.

⁹⁴¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 114.

Dönem Net Karı” hesabına borç kaydı yapılır. Anılan paylar devredildikleri ya da iptal edildikleri takdirde iktisap değerlerini karşılayan tutarda çözülebilirler.

Şirket, iktisap ettiği kendi payları için iktisap değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayırır. Bu yedek akçeler, anılan paylar devredildikleri veya yok edildikleri takdirde iktisap değerlerini karşılayan tutarda çözülebilir (TTK m. 520/1). Örneğin şirket 100.000 TL’ye 1000 adet pay senedini geri almışsa, 100.000 TL’lik tutar geçmiş yıllar karlar hesabından ayrılarak, kardan ayrılmış kısıtlanmış yedekler hesabına kaydedilir. TTK m. 379/3 ve TTK m. 520/1 birlikte değerlendirildiğinde şirketlerin öncelikle sermaye ve kısıtlı yedeklerin dışında geri alınacak payların tutarı kadar olağanüstü yedek veya birikmiş karlara sahip şirketler olması sonucunu doğurmaktadır. Bu tür serbest kaynakları olmayan şirketler bu yola gidemeyeceklerdir. Oysa bu türlü güçlü sermaye yapıları olan şirketler çoğu kez buna ihtiyaç bile duymamakta ve yukarıda belirtilen geri alım nedenlerinde belirlenen hususlarla karşılaşmamaktadırlar⁹⁴².

3.2.2.2.3.4.5. Fonlar

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu kanuni fonlar ile diğer amaçlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir. Uygulamada bu hesap en yaygın şekilde maddi duran varlıkların karlı bir şekilde satışı durumunda işletmelere tanınan bir vergi avantajı olarak maddi duran varlık yenileme fonunun izlenmesinde kullanılır⁹⁴³. Bununla birlikte girişim sermayesi fonu⁹⁴⁴, sabit kıymet yenileme fonları⁹⁴⁵ ve kardan ayrılan özel amaçlı fonlar bulunmaktadır.

Kar yedekleri ve fonlar grubunda bulunan hesaplardan biri kardan ayrılan özel amaçlı fonlar hesabıdır. İşletmeler bazı amaçların gerçekleşmesi için elde edilen karlarının belirli bir kısmını ortaklara dağıtmayıp işletmede o amacın gerçekleşmesi için bırakılmasını isteyebilir. Örneğin dahili sigorta fonu, faaliyetlerin genişletilmesi fonu gibi. Bu hesap, hangi konuya tahsis edildiği belli olan bu tür fonların izlenmesinde kullanılır. Kardan ayrılan özel amaçlı fonlar hesabında, esas sözleşmede şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere ayrılan yedek akçeler de izlenir. Çalışanlar ve işçiler lehine yardım akçesi olarak adlandırılan bu yedek akçelerin ayrılacağı TTK m. 522’de

⁹⁴² Kaval, 2016: 97.

⁹⁴³ Bayazıtlı vd., 2016: 508.

⁹⁴⁴ Bu hesap, işletmenin dönem karından girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması ya da girişim sermayesi fonu paylarının satın alınması amacıyla, işletme karından ayrılan tutarların izlenmesinde kullanılır.

⁹⁴⁵ Bu hesap, vergi mevzuatı uyarınca yenileme amacıyla satılan maddi duran varlıkların satışından elde edilen karların fon hesabında bekletilmesi durumunda, bu fonların izlenmesinde kullanılır.

düzenlenmiştir⁹⁴⁶. Bu ayırımın yapılabilmesi için TTK m. 522/2 uyarınca, yardım amacına özgülünen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması zorunludur. Vakıf senedinde, vakıf malvarlığının şirkete karşı bir alacaktan ibaret olacağı da öngörülebilir.

3.2.2.2.3.5. Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)

TMS/TFRS’de geleneksel gelir tablosu yerine, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna geçilmiştir. Diğer kapsamlı gelir, diğer TFRS’ler tarafından kar veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dahil) oluşur (TMS 1, pr. 7). Bu kalemler, işletme yönetiminin başarısının değil, işletme dışında ortaya çıkan olayların sonucu olarak doğarlar⁹⁴⁷. Esas itibariyle varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri temsil ederler ve dolayısıyla geçicidirler⁹⁴⁸.

Bu kalemde, diğer kapsamlı gelir unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak raporlanan ve hiçbir durumda kar veya zarara aktarılamayacak diğer kapsamlı gelir unsurları izlenir. İşletmeler cari döneme ilişkin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu oluştururken kullanmak üzere, dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelir ve giderleri, bunların döneme ilişkin vergi giderlerini ve kar veya zararda yeniden sınıflandırılan diğer kapsamlı gelirlere ilişkin yeniden sınıflandırma düzeltmeleri ile diğer düzeltmeleri 80-83 nolu gruplarda açılmış olan hesaplarda izler. Dönem sonlarında 80-83 nolu gruplarda yer alan hesaplar kapatılarak ilgili tutarlar bu gruplarda yer alan hesaplara aktarılır.

Özkaynak araçlarına ilişkin gerçeğe uygun değer farkları, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları, maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları, tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları (kayıpları), özkaynak araçlarına yapılan yatırımlara ilişkin finansal riskten korunma kazançları, kredi riskindeki değişikliğe bağlı olarak finansal yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen azalışlar (artışlar),

⁹⁴⁶ 523/3 hükmü yedek akçenin kaynağı dışında, TTK m. 522/1 hükmünden herhangi bir farklılık taşımamaktadır. TTK 522/1’de esas sözleşmede hüküm bulunması halinde çalışanlar ve işçiler lehine yardım akçesi ayrılabilceğini öngörmüşken, TTK m. 523/3 bu yedek akçenin genel kurul kararıyla da ayrılabilceğini öngörmektedir. Bu nedenle, TTK m. 523/3 yerine, TTK m. 522/1’in “esas sözleşmede veya genel kurul kararıyla” ifadesiyle başlatılması daha yerinde bir düzenleme olurdu. Bkz. Üçışık ve Çelik, 2018: 202.

⁹⁴⁷ Kaval, 2011: 13; Bu performans ölçüsü sermaye piyasalarının evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin oluşumu, gelişmiş türev ürünleri ve diğer karmaşık finansal araçların kullanımının artması ile ortaya çıkmıştır. Bkz. Liu ve Liu, 2009: 74.

⁹⁴⁸ Zülch ve Pronobis, 2010: 2.

özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların özkaynaklarında kaydettikleri gelirlerden (giderlerden) kar veya zararda sınıflandırılmayacak paylar, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklarda kaydedilen diğer gelirler (giderler), kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirlere (giderlere) ilişkin vergiler hesapları bulunur⁹⁴⁹.

3.2.2.2.3.6. Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)

Bu kalemde, diğer kapsamlı gelir (gider) unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak kaydedilen ve sonradan kar veya zarara aktarılabilen diğer kapsamlı gelir (gider) unsurları izlenir⁹⁵⁰.

Bu grupta yabancı para çevirim farkları, nakit akış riskinden korunma kazançları (kayıpları), yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma kazançları (kayıpları), gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlardan kazançlar (kayıplar), opsiyonların zaman değerindeki değişiklikler, forward sözleşmesinin forward bileşeninin değerindeki değişiklikler, döviz bazlı farkların değerindeki değişiklikler, özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların özkaynaklarında kaydettikleri gelirlerden (giderlerden) kar veya zararda sınıflandırılacak paylar, kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklarda kaydedilen diğer gelirler (giderler), kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirlere (giderlere) ilişkin vergiler hesapları bulunur⁹⁵¹.

3.2.2.2.3.7. Geçmiş Yıllar Karları

Bu grup, geçmiş yıllardan devreden karların, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, hata düzeltmeleri, yeniden sınıflandırma, TFRS'ye ya da BOBİ FRS'ye ilk geçiş dolayısıyla ortaya çıkan geçmiş yıl karlarının ve kar payı avansı nedeniyle geçmiş yıl karlarında yapılan düzeltmelerin izlendiği hesaplardan oluşur⁹⁵².

Geçmiş yıllar karları hesabı, geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve ortaklarına dağıtılmamış karlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan karların izlenmesinde kullanılır. İşletme faaliyetleri sonucunda elde edilen dönem net karı hem kar veya zarar ve diğer

⁹⁴⁹ İnceleme için bkz. aşağıda 3.3.3.1. Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler).

⁹⁵⁰ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 121.

⁹⁵¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 121-126.

⁹⁵² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 127.

kapsamlı gelir tablosunda hem bilançoda raporlanır. Bir dönemde elde edilen kar veya katlanılan zarar, yeni bir döneme geçildiğinde önceki yılın karı olarak muhasebeleştirilir⁹⁵³. Hesap, önceki yıllara ait karların dağıtılmasına ya da sermayeye eklenmesine kadar tutulması için açılmıştır. Bilançonun hazırlandığı yıldan önceki dönem net karının doğrudan “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabına alacak yazılması ile açılır⁹⁵⁴. Örneğin 2017 yılında hazırlanan kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve bilançosunda dönem net karı 100.000 TL’dir. 2018 yılı açılış kaydında, 100.000 TL’lik dönem net karı “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabına aktarılacaktır.

Geçmiş yıllar karlarının durumunun belirlenmesi yetkisi şirketlerde genel kurula aittir⁹⁵⁵. Doktrinde geçmiş yıllar karının hukuki niteliği tartışılmıştır. Bir görüş geçmiş yıllar karlarının hukuken yedek akçe olduğu yönündedir. Aksi görüş geçmiş yıldan aktarılan karın gerçekte yedek akçe olmadığı; ancak yedek akçe rejimine bağlanabileceği yönündedir⁹⁵⁶. Zira yedek akçelerin kullanım yerleri sıkı koşullara tabiyken; aktarılan karın kullanılması genel kurulun serbest yetkisi içindedir. Yedek akçeler, fonksiyonları itibarıyla ek sermaye niteliğindedir, aktarılan kar henüz bir kenarda bekletilen kar niteliğindedir⁹⁵⁷.

Doktrinde bir görüş geçmiş yıllardan aktarılan karların yedek akçe olarak kabul edilip edilmemesinin, TTK m. 519 uyarınca ayrılacak olan kanuni yedek akçelerin miktarının belirlenmesinde önem arz ettiğini ileri sürmüştür⁹⁵⁸. Kanaatimizce geçmiş yıllardan aktarılan karın hukuki niteliğinin kanuni yedek akçe ayrımında bir önemi yoktur. Zira TTK m. 519’a göre ayırım yıllık kardan yapılır. Bu da, finansal tabloların hazırlandığı hesap döneminde elde edilen kardır. Geçmiş yıldan aktarılan karlar, yedek akçe ayrımında dikkate alınmaz.

Bu grupta geçmiş yıllar karları, muhasebe politikalarındaki değişikliklerden kaynaklanan düzeltme karları, geçmiş yıl hatalarından kaynaklanan düzeltme karları, ilk geçişte ortaya çıkan karlar ve ödenen kar payı avansı hesapları bulunmaktadır⁹⁵⁹.

⁹⁵³ Bayazıtlı vd., 2016: 502; Atabey vd., 2015: 552.

⁹⁵⁴ Sevilengül, 2016: 602; Atabey vd., 2015: 552.

⁹⁵⁵ Üçışık ve Çelik, 2018: 193.

⁹⁵⁶ Tekil, 1998: 651; Geçmiş yıldan aktarılan kar, dağıtımına tabi kazanç vasfını taşıdığı için yedek akçe olamaz. Bkz. Arslanlı, 1960b: 71 dnp. 9.

⁹⁵⁷ Tekil, 1998: 691; Aynı görüşte bkz. Üçışık ve Çelik, 2018: 194.

⁹⁵⁸ Üçışık ve Çelik, 2018: 193.

⁹⁵⁹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 127, 128.

3.2.2.2.3.8. Geçmiş Yıllar Zararları

Bu grup, geçmiş yıllardan devreden zararların, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, hata düzeltmeleri, yeniden sınıflandırma veya TFRS'ye ya da BOBİ FRS'ye ilk geçiş dolayısıyla ortaya çıkan geçmiş yıl zararlarının izlendiği hesaplardan oluşur⁹⁶⁰.

Geçmiş yıllar zararları hesabı, geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlenmesinde kullanılır⁹⁶¹. İşletme faaliyetleri sonucunda katlanılan dönem net zararı hem kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda hem bilançoda raporlanır. Bir dönemde katlanılan zarar, yeni bir döneme geçildiğinde önceki yılın zararı olarak muhasebeleştirilir⁹⁶². Örneğin 2017 yılında hazırlanan kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve bilançosunda dönem net zararı 100.000 TL'dir. 2018 yılı açılış kaydında, 100.000 TL'lik dönem net zararı "580 Geçmiş Yıllar Zararları" hesabına aktarılacaktır.

3.2.2.2.3.9. Dönem Net Karı/Zararı

İşletmenin faaliyet dönemine ait vergi sonrası net kar veya zarar tutarlarının izlendiği hesaptır⁹⁶³. Sermaye şirketleri kurumlar vergisi mükellefidir; ancak şahıs şirketleri değildir. Bu sebeple şahıs şirketlerinde vergi öncesi kar/zarar ile vergi sonrası kar/zarar birbirine eşittir⁹⁶⁴. İşletmenin tüm gelir ve giderleri kar veya zarar tablosu hesabı olan "Dönem Karı veya Zararı" hesabında toplandıktan sonra söz konusu hesap alacak kalanı verirse bu işletmenin vergi öncesi karını oluşturur. İşletmenin dönem karı üzerinden vergi ve diğer yasal yükümlülüğü varsa bu yükümlülükler düşülerek net kar yine bir kar veya zarar tablosu hesabı olan "Dönem Net Karı veya Zararı" hesabına alınır. Bu hesap alacak kalanı veriyorsa, bilançoda "590 Dönem Net Karı" hesabına; borç kalanı veriyorsa "591 Dönem Net Zararı" hesabına aktarılır. Net karın veya zararın bilançoda bu hesaplara aktarılması üzerine, 6. gruptaki tüm kar veya zarar tablosu hesapları kapanmış olur⁹⁶⁵.

⁹⁶⁰ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 128.

⁹⁶¹ Atabey vd., 2015: 553; Lazol, 2017: 278; Gökçen, 2015: 367; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 128.

⁹⁶² Bayazıtlı vd., 2016: 502; Atabey vd., 2015: 552.

⁹⁶³ Sevilengül, 2016: 605; Bayazıtlı vd., 2016: 502; Atabey vd., 2015: 553; Karabınar, 2015: 296; Lazol, 2017: 278; Gökçen, 2015: 367; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 130.

⁹⁶⁴ Bayazıtlı vd., 2016: 502.

⁹⁶⁵ Sevilengül, 2016: 60; Atabey vd., 2015: 553.

3.3. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

3.3.1. Genel Olarak

TTK m. 68’de tacirin gelir tablosu hazırlamakla yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Gelir tablosu işletmenin gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır⁹⁶⁶. TMS/TFRS ile birlikte, “geleneksel gelir tablosu”ndan “kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu”na geçiş yapılmıştır. Geleneksel gelir tablosu, bir işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösterir⁹⁶⁷. Örneğin 2017 için hazırlanan gelir tablosunda, ilgili yılda elde edilen gelirler ve katlanılan giderler bulunmaktadır. Bu tabloda sunulan kar/zarar yoluyla işletmenin finansal performansı ölçülür. Kar, belirli bir dönemde gerçekleşen gelirler ile bu gelirleri elde etmek için katlanılan tarihi maliyet arasındaki farktır⁹⁶⁸. Geçmişe yönelik olan muhasebe sonuçları gelecekteki kazanç ve zararların tahminine izin vermeden, sadece gelir ve giderleri dikkate alır. Muhasebe sonucunun bu dezavantajı, işletmenin performansını ölçmek için muhasebe alanında başka bir konseptte yol açmıştır⁹⁶⁹. Zira geleneksel gelir tablosunda, sadece gerçekleşmiş olan gelir ve giderler raporlanmaktadır. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarına eksik bilgi sunmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin özkaynaklarında artış veya azalış yaratan ve henüz nakde dönüşmemiş olan gelirler veya giderler hakkında da bilgi sahibi olmak istemektedir⁹⁷⁰. Bir başka deyişle, geleneksel gelir tablosu işletme özkaynaklarının değerindeki değişimlerin etkilerini tam olarak içermemektedir; çünkü işletmelerin dönem sonundaki performansı gelir ve giderlerin yanı sıra sahip oldukları varlıkların değerindeki değişimlerden de etkilenmektedir⁹⁷¹. Bu değişimler, geleneksel gelir tablosunda yer almamaktadır. Buna bağlı olarak TMS 1’de kabul edilen kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosudur⁹⁷².

⁹⁶⁶ Koç Yalkın, 2012: 97; Sevilengül, 2016: 617; Bayazıtlı vd., 2016: 565; Gelir tablosu, bir şirketin ne kadar para kazandığını, ne kadar harcadığını ve bir süre boyunca geriye kalanların ne olduğunu gösterir. Bkz. Makoujy, 2010: 3.

⁹⁶⁷ Sevilengül, 2016: 617; Gökgöz, 2013: 24; Koç Yalkın, 2012: 97; Bayazıtlı vd., 2016: 565; Gökçen, 2015: 10; Klasikleşmiş gelir tablosu ifadesi için bkz. Oğuz, 2018: 55, 56.

⁹⁶⁸ Liu ve Liu, 2009: 74; Gökgöz, 2013: 24; Kar, toplam gelirlerle toplam giderler arasındaki olumlu farktır. Bkz. Küçüksavaş, 2016: 33; Akpınar, 2016: 15.

⁹⁶⁹ Jianu vd., 2012: 180.

⁹⁷⁰ Örtün vd., 2012: 27.

⁹⁷¹ Oğuz, 2018: 94.

⁹⁷² Kapsamlı gelir tablosu kavramını, muhasebe literatürüne resmi olarak takdim eden ve tanımlayan kuruluş FASB’dir. FASB, 1980’de yayımladığı ve 1985’de yayımlanan “SFAC No. 6 Finansal Tablo Unsurları” ile yürürlükten kaldırdığı “SFAC No. 3 İşletmeleri Finansal Tablo Unsurları”nda kapsamlı kar kavramını tanımlamıştır (Bkz. Pascan, 2010: 186). 1981 ile 1993 yılları arasında FASB, kar (gelir) tablosunu dikkate almadan doğrudan özsermayede “kirli- değer fazlası” yaklaşımı (dirty-surplus) olarak adlandırılan bir yöntemle gerçekleşmemiş gelir ve gerçekleşmemiş giderleri raporlama yaptıran dört yeni muhasebe standardı (SFAS No.52, 1981; SFAS No. 80, 1984; SFAS No. 87, 1985; SFAS No.115,1993) yayımlamıştır (Bkz. Sarioğlu ve Türel, 2012: 86). FASB’dan aynen alınarak UMS 1’e aktarılmıştır. Değişiklik, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2007 yılında TMS 1 standardında yapılmış ve 2009 yılı Ocak ayından itibaren uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Bkz. Uslan, 2013: 58; Doğan ve Ertugay, 2010: 121; Senal vd., 2013:

TMS 1, gelir tablosunda sunulacak kalemlerin kapsamını genişleterek kapsamlı gelir tablosuna geçiş yapmıştır⁹⁷³. Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği; ancak, kar veya zararda gösteremediği bazı gelir ve gider unsurlarının gösterilmesini sağlar⁹⁷⁴. Bu yaklaşımda toplam kapsamlı gelir, “kar veya zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” tüm bileşenlerinden oluşup, iki kısma ayrılmaktadır (TMS 1, pr. 7). Buna göre, kar veya zarar, diğer kapsamlı gelirin bileşenleri dahil edilmeden, toplam gelirden giderler düşüldükten sonra kalan tutardır (TMS 1, pr. 7). Kar veya zarar kısmı, bir işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösterir. Bu kısımda işletmenin ürettiği mal ve sunduğu hizmetin satış hasılatı, finansal yatırım yapmışsa bunlardan elde ettiği gelirler, işletmenin esas faaliyetine girmeyen ama işletmenin elde ettiği gelirler ve bunlara ilişkin giderler bulunur. Dolayısıyla kar veya zarar kısmı, geleneksel gelir tablosunun aynısıdır⁹⁷⁵. Buna karşın tabloya, geleneksel gelir tablosunda yer almayan diğer kapsamlı gelir kısmı da eklenmektedir. Bir başka deyişle, TMS/TFRS’de esas farklılık diğer kapsamlı gelir kısmının da raporlanmasıdır. Diğer kapsamlı gelir, diğer TFRS’ler tarafından kar veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dahil) oluşur (TMS 1, pr. 7). Bu kalemler, işletme yönetiminin başarısının değil, işletme dışında ortaya çıkan olayların sonucu olarak doğarlar⁹⁷⁶. Esas itibarıyla varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri temsil ederler ve dolayısıyla geçicidirler⁹⁷⁷. Örneğin işletmenin 100.000 TL’ye satın almış olduğu binanın değerinin 300.000 TL’ye artması gibi.

TMS/TFRS’de gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlar olarak tanımlanmıştır (YKÇ, pr. 4.68). Giderler, özkaynak üzerindeki talep hakkı

56; Doktrinde bir görüş tablonun adının kapsamlı kar olarak adlandırılması gerektiği yönündedir. Buna göre TMS 1’in aynen çevrildiği, Uluslararası Muhasebe Standardında “Comprehensive Income Statement” olarak yer almaktadır. Kavramın UMS 1’e aktarıldığı Amerikan muhasebe literatüründe “income” ve “profit” kelimelerinin ikisi de, birbirinin yerine kar anlamına gelecek şekilde kullanılmaktadır. Dolayısıyla “Kar Tablosu” olarak Türkçe’ye çevrilmesi gereken “Income Statement” isimli finansal tablonun, “income” kelimesinin günlük dildeki anlamı dikkate alınarak, doğru olmayan bir şekilde “Gelir Tablosu” olarak adlandırılmış olması yüksek bir olasılıktır. Ayrıca Amerika Birleşik Devletlerindeki tüm işletmelerin toplam pazar değerinin % 47’sini oluşturan 10 şirketin finansal tablolarında “Statement of Income” ya da “Statement of Earnings” ifadelerini kullanmışlardır. Burada, kar ya da zararı gösteren bu tabloların ulaşması beklenen “sonuç” başlıklarda ifade edilmiş olup gerek “Income” gerekse “Earnings” kavramları tabloların içerisinde gelirleri ifade etmek için kullanılmamıştır. Bkz. Sarıoğlu ve Türel, 2012: 84-86. Biz TMS 1 standardıyla uyum sağlamak amacıyla “Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” kavramını kullanacağız. Aynı yönde Gökgez, 2013: 24.

⁹⁷³ Kaplanoğlu, 2014: 76; Oğuz, 2018: 56.

⁹⁷⁴ Kaval, 2011: 12, 13.

⁹⁷⁵ Aynı yönde bkz. Oğuz, 2018: 56.

⁹⁷⁶ Kaval, 2011: 13; Bu performans ölçüsü sermaye piyasalarının evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin oluşumu, gelişmiş türev ürünleri ve diğer karmaşık finansal araçların kullanımının artması ile ortaya çıkmıştır. Bkz. Liu ve Liu, 2009: 74.

⁹⁷⁷ Zülch ve Pronobis, 2010: 2.

sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır (YKÇ, pr. 4.69).

Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmasında iki tablolü yaklaşım, tek tablolü yaklaşım ve özkaynaklar değişim tablosu yöntemi bulunmaktadır⁹⁷⁸. İki tablolü yaklaşımda geleneksel gelir tablosuna ek olarak kapsamlı kar bilgisini sunmak için ikinci bir tablo olarak diğer kapsamlı gelir tablosu hazırlanır⁹⁷⁹. Tek tablolü yaklaşımda geleneksel gelir tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu birleştirilerek tek tablo olarak hazırlanır⁹⁸⁰. Özkaynaklar değişim tablosu yönteminde kapsamlı kar/zarar, performans esaslı finansal tablolarda raporlanmaz ve sadece özkaynaklar değişim tablosunda sunulur⁹⁸¹. TMS 1’de 2007 yılında yapılan revizyon öncesinde diğer kapsamlı kar/zarar kalemleri sadece özkaynaklar değişim tablosunda sunulmaktaydı. 2007 sonrası ise, TMS 1’de iki ve tek tablolü yaklaşım yöntemleri alternatif olarak yer almıştır⁹⁸². Şirketler her iki raporlama yönteminde de tamamıyla aynı bilgiyi raporlar. Farklılaşan sadece raporlama yeridir⁹⁸³. Buna göre işletme kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin iki ayrı bölüm halinde sunulduğu tek bir kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir (TMS 1, pr. 10A/c. 1). Bu bölümler, ilk olarak kar veya zarar bölümü, bu bölümün ardından da diğer kapsamlı gelir bölümü gelmek üzere birlikte sunulur. Bununla birlikte işletme, kar veya zarar bölümünü ayrı bir kar veya zarar tablosunda sunabilir. Bu durumda, ilk tablo kar ve zarar bileşenlerini gösterir. İkinci tabloda, ilk tabloda çıkan kar ve zarar tutarı en başa yazılarak diğer kapsamlı gelir bileşenleri eklenerek sunulur.

Bir gelir kaleminin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılabilmesi, güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi şartıyla, varlıklarda meydana gelen bir artış veya yükümlülüklerde meydana gelen bir azalış nedeniyle gelecekte elde edilmesi olası ekonomik faydalarda bir artışın oluşmasına bağlıdır. Benzer şekilde bir gider kaleminin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılabilmesi, güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi şartıyla,

⁹⁷⁸ Liu ve Liu, 2009: 75-76; Jordan ve Clark, 2002: 1.

⁹⁷⁹ Ulsan, 2013: 51; Tablonun şekli için bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 184 ve devamı; Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi: 6, 7 için bkz. RG. S. 28652, T. 20.05.2013; Bu yöntemin avantajı, gelir tablosunun dikkati dağıtan diğer kapsamlı kar/zarar kalemleri hakkındaki olası açıklamalardan kurtarılmasıdır. Dezavantajı, geleneksel finansal tablolara ilave bir tablo hazırlanmasının maliyetli olmasıdır. Bkz. McCoy vd., 2009.

⁹⁸⁰ Liu ve Liu, 2009: 76.

⁹⁸¹ Ulsan, 2013: 52.

⁹⁸² Değişiklik, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2007 yılında yapılmış ve 2009 yılı Ocak ayından itibaren uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca 13 Ağustos 2008 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan tebliğ ile 1 numaralı Türkiye Muhasebe Standardına (TMS 1) eklenmiştir. Bkz. Sarioğlu ve Türel, 2012: 83; Ulsan, 2013: 58; Doğan ve Ertugay, 2010: 121; Senal vd., 2013: 56.

⁹⁸³ Ulsan, 2013: 58.

varlıklarda meydana gelen bir azalışa veya yükümlülüklerde meydana gelen bir artış nedeniyle gelecekte elde edilmesi olası ekonomik faydalarda bir azalışın oluşmasına bağlıdır. Dolayısıyla, gelirlerin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılması, varlık artışının veya yükümlülüklerde meydana gelen bir azalışın bilançoğa yansıtılmasıyla, giderlerin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılması ise varlık azalışının veya yükümlülüklerde meydana gelen bir artışın bilançoğa yansıtılmasıyla eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir.

İşletme kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak, döneme ait kar veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin dağılımını gösteren aşağıdaki kalemleri sunar: (a) Aşağıdakilerin payına düşen döneme ait kar veya zarar: (i) Kontrol gücü olmayan paylar ve (ii) Ana ortaklığın sahipleri. (b) Aşağıdakilerin payına düşen döneme ait kapsamlı gelir: (i) Kontrol gücü olmayan paylar ve (ii) Ana ortaklığın sahipleri. İşletmenin kar veya zararı ayrı bir tabloda sunması durumunda, (a)'da yer alan bilgiler bu tabloda sunulur (TMS 1, pr. 81B).

Tablo 3.4: Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

TEK TABLOLU YAKLAŞIM			
... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)			
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU			
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)			
	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
KAR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kar/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			

<p>Esas Faaliyet Karı/Zararı</p> <p>Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler</p> <p>Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)</p> <p>Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar</p>			
<p>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI</p> <p>Finansman Giderleri (-)</p>			
<p>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</p> <p>Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri 			
<p>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</p> <p>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</p>			
<p>DÖNEM KARI/ZARARI</p> <p>Dönem Kar/Zararının Dağılımı</p> <p>Kontrol Gücü Olmayan Paylar</p> <p>Ana Ortaklık Payları</p> <p>Pay Başına Kazanç</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç - Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç <p>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç 			

<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</u>			
<u>Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
<ul style="list-style-type: none"> - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar⁹⁸⁴ - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler⁹⁸⁵ <ul style="list-style-type: none"> - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri 			
<u>Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u>			
<ul style="list-style-type: none"> - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergilerⁱⁱ <ul style="list-style-type: none"> - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri 			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			

⁹⁸⁴ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa “İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi; sadece iş ortaklıkları varsa “İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi kullanılabilir.

⁹⁸⁵ İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u>				
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				
Ana Ortaklık Payları				

3.3.2. Kar veya Zarar Kısmı

İşletmenin dönem net karının hesabında dikkate alınan gelir ve giderleri bu sınıfta gösterilir⁹⁸⁶. Kar veya zarar kısmı, bir işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösterir. Bu kısımda işletmenin ürettiği mal ve sunduğu hizmetten elde edilen satış hasılatı, finansal yatırım yapmışsa bunlardan elde ettiği gelirler, işletmenin esas faaliyetine girmeyen ama işletmenin elde ettiği gelirler ve bunlara ilişkin giderler bulunur.

3.3.2.1. Brüt Satış Hasılatı

İşletmenin esas faaliyeti sebebiyle oluşan gelirleri ve giderlerinin karşılaştırılması sonucunda aradaki farkın gösterildiği bölümdür⁹⁸⁷.

3.3.2.1.1. Genel Olarak

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal veya sunulan hizmet karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar⁹⁸⁸. Mal satışlarından doğan gelir, ticari mallar ile mamullerin ve bu nitelikteki diğer stokların satışından doğan geliri; hizmet sunumundan doğan gelir, belli bir zaman süresi ile sözleşmeye bağlanmış hizmetlerin yapılmasından kaynaklanan geliri ifade eder⁹⁸⁹. Bu grup altında işletmenin esas faaliyetinden elde edilen gelirler yer alır. Örneğin mobilyacılıkla uğraşan bir işletmede mobilya satımından elde edilen gelir bu grup altında izlenecektir. Buna karşın işletmenin demirbaşını satması, esas faaliyeti olmadığı için burada muhasebeleştirilmez.

Brüt satış hasılatı grubunda yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar, ihraç kaydıyla satışlar, özel üretim bölgelerinden satışlar ve diğer satış hasılatları hesapları bulunur. Bununla birlikte, kurumların niteliğine göre ortaya çıkan yukarıdaki hesaplardan farklılık arz eden esas faaliyet gelirleri 608 numaralı hesapta muhasebeleştirilir. Örneğin, meslek örgütlerinde, vakıflarda

⁹⁸⁶ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 131.

⁹⁸⁷ Sürmen, 2017: 89; Bayazıtlı vd., 2016: 567.

⁹⁸⁸ Bayazıtlı vd., 2016: 567; Sevilengül, 2016: 684; Gökçen, 2015: 368; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 131.

⁹⁸⁹ Sevilengül, 2016: 684.

üye aidatları, bağışları; döner sermayelerde bütçeden alınan gelirler, kuruluş amacı sadece yatırım yapmak olan şirketlerde alınan temettüer gibi⁹⁹⁰.

3.3.2.1.2. Satış Hasılatından Yapılan İndirimler

Bu grup, iskontolar, iadeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler gibi nedenlerle “60 Brüt Satış Hasılatı” grubunda yer alan hesaplara kaydedilen brüt hasılat tutarında yapılması gereken indirimlerin izlenmesinde kullanılan hesaplardan oluşur⁹⁹¹. Satış hasılatından yapılan indirimler, esas faaliyet gelirlerinden indirimler grubu olarak da adlandırılmakta olup, yapılan satış tutarının iade edilen mal veya alıcıya yapılan kasa iskontosu nedeniyle düzeltilmesi gerektiğinde kullanılır⁹⁹². Brüt satış hasılatından, esas faaliyet gelirlerinden indirimler hesabında bulunan tutar çıkarılarak net satış hasılat tutarına ulaşılır.

Grupta satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimler hesapları bulunur. Satış iadeleri, satılan malların işletmeye herhangi bir sebeple iadesi durumunda ilgili tutarın muhasebeleştirildiği hesaptır⁹⁹³. Örneğin satılan malın ayıplı çıkması sebebiyle iadesi gibi. Satış iskontoları hesabı, iskontolar dolayısıyla satış hasılatında yapılması gereken düzeltmelerin izlenmesinde kullanılır⁹⁹⁴. Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve tutar indirimleri izlenir⁹⁹⁵. Örneğin A işletmesi on ay vadeli satış yapmıştır; ancak B altıncı ayda tüm borcunu ödemek istemiştir. İşletme tarafından erken ödeme sebebiyle satış iskontosu uygulanmıştır.

3.3.2.1.3. Satışların Maliyetleri

Satış maliyetleri/esas faaliyet maliyetleri, işletme tarafından satılan malın maliyetidir. Dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi veya satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir⁹⁹⁶. Bu grup, işletmenin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan hasılat unsurlarına ilişkin maliyetler ile söz konusu mal ve hizmetlerle ilgili diğer giderlerin izlendiği hesaplardan oluşur⁹⁹⁷.

⁹⁹⁰ Hesap Planı Taslağı: 25 için bkz. http://www.esmmmo.org/storage/file/hesap_plani_taslagi.pdf, (ET. 23.07.2018); Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 131, 132.

⁹⁹¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 132; Gökçen, 2015: 372.

⁹⁹² Sevilengül, 2016: 686.

⁹⁹³ Bayazıtlı vd., 2016: 567; Gökçen, 2015: 372.

⁹⁹⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 133.

⁹⁹⁵ Bayazıtlı vd., 2016: 567; Gökçen, 2015: 373.

⁹⁹⁶ Bayazıtlı vd., 2016: 508, Gökçen, 2015: 374.

⁹⁹⁷ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 133.

Bu grup altında, satılan mamuller maliyeti, satılan ticari mallar maliyeti, sunulan hizmet maliyeti, dağıtılmayan sabit genel üretim maliyetleri, diğer satışların maliyeti, stok anormal fire ve kayıpları, stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, stoklara ilişkin konusu kalmayan karşılıklar, diğer giderler hesapları bulunur⁹⁹⁸. Hesaplar, satılan ürünün türüne göre isimlendirilmiştir⁹⁹⁹. Örneğin işletme tarafından satılmak üzere üretilen mallar 620 numaralı hesapta; herhangi bir değişikliğe uğratılmadan satılmak üzere alınan mallar 621 numaralı hesapta gösterilir.

3.3.2.2. Esas Faaliyet Dönem Giderleri

İşletmenin faaliyetinin sürdürülmesi için gerekli olan giderlerin gösterildiği bölümdür¹⁰⁰⁰. Brüt satış karından, faaliyet giderleri çıkartılarak “Esas Faaliyet Karı/Zararı”na ulaşılır. Faaliyet giderleri grubunda, araştırma ve geliştirme giderleri¹⁰⁰¹, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri¹⁰⁰², genel yönetim giderleri¹⁰⁰³ hesapları bulunur.

3.3.2.3. Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar ile Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar

İşletmenin esas faaliyet konusu dışında, süreklilik gösteren diğer faaliyetler sebebiyle ortaya çıkan olağan gelir ve karlarla, gider ve zararların gösterildiği bölümdür¹⁰⁰⁴. Faaliyet karına, diğer faaliyet olağan gelir ve karlar eklenir. Bu tutardan, diğer faaliyet olağan gider ve zararlar ile finansman giderleri çıkartılarak “Olağan Kara” ulaşılır.

⁹⁹⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 134, 135.

⁹⁹⁹ Sevilengül, 2016: 688.

¹⁰⁰⁰ Sürmen, 2017: 89; Gökçen, 2015: 377.

¹⁰⁰¹ Bu hesap, araştırma giderleri ile uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre aktifleştirilemeyen geliştirme giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan endirekt malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlara ilişkin giderler ile amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 136.

¹⁰⁰² Bu hesap mal ve hizmetlerin pazarlanması, satışı ve dağıtım faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan endirekt malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlara ilişkin giderler ile amortisman ve tükenme paylarının izlenmesinde kullanılır. Bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 136.

¹⁰⁰³ Bu hesap, işletmenin yönetim fonksiyonuyla ilgili giderler ile genel işletme giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu giderler; üretim, araştırma ve geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım faaliyetiyle doğrudan ilişkisi kurulamayan, yönetim faaliyetiyle ilgili endirekt malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlara ilişkin giderler ile amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Bkz. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 137.

¹⁰⁰⁴ Sürmen, 2017: 89.

3.3.2.3.1. Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar

Bu grup, işletmenin müşterilerine yaptığı mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan brüt satış hasılatı dışında kalan esas faaliyet gelirlerinin izlendiği 640-644 nolu hesaplardan oluşur¹⁰⁰⁵.

Esas faaliyet alacaklarına ilişkin vade farkı gelirleri ve esas faaliyetlerle ilgili kur farkı kazançları, esas faaliyet alacaklarına ilişkin konusu kalmayan karşılıklar, esas faaliyetlerle ilgili komisyon gelirleri, tarımsal faaliyetlerde değerlendirme artışları, esas faaliyetlerden diğer çeşitli gelir ve kazançlar hesapları bulunur¹⁰⁰⁶.

3.3.2.3.2. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar

İşletmenin esas faaliyet konusu dışında kalmakla birlikte, işletme için olağan sayılan faaliyetlerden oluşan gelirdir¹⁰⁰⁷. Örneğin işletme mobilya sektöründe faaliyet göstermektedir. Bununla birlikte, yatırım amaçlı olarak gayrimenkul satın almış ve kiraya vermiştir. Elde edilen kira geliri, diğer faaliyetlerden gelir ve kazançlar grubunda muhasebeleştirilecektir.

Bu grupta özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların karlarından paylar, ortaklıklardaki yatırımlardan sağlanan gelir ve kazançlar, yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen gelir ve kazançlar, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından ortaya çıkan kazançlar, diğer faaliyetlerden çeşitli gelir ve kazançlar hesapları bulunur¹⁰⁰⁸.

3.3.2.4. Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar ile Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar

3.3.2.4.1. Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar

İşletmenin uğraşmış olduğu esas faaliyetiyle ilgili katlandığı gider ve zararları bu grupta izlenir. Bu grupta ticari borçlara ilişkin vade farkı giderleri ve esas faaliyetlerle ilgili kur farkı zararları, esas faaliyet alacaklarına ilişkin değer düşüklüğü karşılık giderleri, esas faaliyetlerle ilgili komisyon giderleri, tarımsal faaliyetlerde değerlendirme azalışları, esas faaliyetlerden diğer çeşitli gider ve zararlar hesapları bulunur¹⁰⁰⁹.

3.3.2.4.2. Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar

İşletmenin esas faaliyeti dışında kalmakla birlikte işletme için olağan sayılan giderlerdir. Bu grupta özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların zararlarından paylar,

¹⁰⁰⁵ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 137.

¹⁰⁰⁶ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 139.

¹⁰⁰⁷ Sevilengül, 2016: 692; Gökçen, 2015: 379.

¹⁰⁰⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 139-141.

¹⁰⁰⁹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 141, 142.

ortaklıklardaki yatırımlardan kaynaklanan gider ve zararlar, yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan gider ve zararlar, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından ortaya çıkan zararlar, diğer faaliyetlerden çeşitli gider ve zararlar hesapları bulunur¹⁰¹⁰.

3.3.2.5. Finansal Gelirler

Finansman faaliyetleri, işletmenin ödenmiş sermayesinin ve borçlanmalarının büyüklüğünde ve birleşiminde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir (TMS 7, pr. 6). Hangi faaliyetlerin finansman faaliyetleri kapsamına girdiği TMS 7 çerçevesinde değerlendirilir.

Bu grupta, mevduat faiz gelirleri, menkul kıymet yatırımlarından faiz gelirleri, diğer alacaklara ilişkin vade farkı gelirleri, diğer faiz gelirleri, kur farkı kazançları, nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin değer artış kazançları, nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin diğer gelir ve kazançlar, türev araçlardan sağlanan kazançlar, diğer finansal gelirler, net parasal pozisyon kazançları (enflasyon düzeltmesi karları) hesapları bulunur¹⁰¹¹.

3.3.2.6. Finansal Giderler

Finansman giderleri, finansman faaliyetlerine ilişkin giderlerin bulunduğu gruptur. Bu grupta kısa vadeli finansal borçlanma maliyetleri, uzun vadeli finansal borçlanma maliyetleri, diğer borçlara ilişkin vade farkı giderleri, diğer faiz giderleri, kur farkı zararları, nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin değer azalış zararları, nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin diğer gider ve zararlar, türev araçlardan kaynaklanan zararlar, diğer finansal giderler, net parasal pozisyon zararları (enflasyon düzeltme zararları) hesapları bulunur.

3.3.2.7. Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları ile Gider ve Zararları

Bu grup, TFRS 5’de tanımlanan durdurulan faaliyetlerin dönem karını oluşturan temel gelir ve giderler ile durdurulan faaliyet niteliği taşıyan varlıkların ya da elden çıkarılacak grubun (grupların) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı üzerinden ölçülmesi ya da elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan vergi öncesi kazanç ve kayıpların izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta durdurulan faaliyetler – net satış hasılatı, durdurulan faaliyetler – diğer gelir ve kazançlar, durdurulan faaliyetler – gider ve zararlar, durdurulan faaliyetlere ilişkin değer

¹⁰¹⁰ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 144 - 146.

¹⁰¹¹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 146 - 150.

artış ve satış kazançları, durdurulan faaliyetlere ilişkin değer azalış ve satış zararları hesapları bulunur¹⁰¹².

3.3.2.8. Dönem Net Karı ve Zararı

Dönem kar ya da zararından, tespit edilen vergi ve diğer kanuni yükümlülükler karşılıkları indirildikten sonraki kalan tutarın gösterildiği bölümdür¹⁰¹³. Bir başka deyişle, kurumlar vergisi yükümlüsü olan işletmeler dönem karı üzerinden hesapladıkları vergi ve diğer kanuni yükümlülükler için karşılık ayırarak dönem karını netleştirir¹⁰¹⁴.

3.3.2.8.1. Dönem Karı veya Zararı Hesabı

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı hesabı işletmenin devam eden faaliyetlerinden dönemde ortaya çıkan kar veya zararın izlenmesinde kullanılır¹⁰¹⁵. İşletme sahipleri ve yöneticileri, bir faaliyet dönemi içerisinde çalışmalarının sonuçlarının olumlu veya olumsuz olduğunu dönem karı veya zararı hesabında görebilir¹⁰¹⁶. Dönem karına, ticari kar denilmekte olup, TTK, muhasebe standartlarına ve muhasebe ilke ve kurallarına göre bir faaliyet döneminde elde edilen gelirlere yapılan giderlerin çıkarılması sonucu bulunur¹⁰¹⁷.

BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zararın ayrı olarak gösterilmediği durumda, işletmenin tüm faaliyetlerinden ortaya çıkan kar veya zarar bu hesapta gösterilir. Bu durumda bu hesabın ismi “690 Dönem Karı veya Zararı” olarak kullanılabilir. Dönem sonunda hesabın kalanı, “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” ve “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarıyla birlikte “693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesabına aktarılarak kapatılır.

3.3.2.8.2. Dönem Karı Kanuni Vergi Gideri Hesabı

Bu hesap, faaliyetlere ilişkin mali kar üzerinden ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan döneme ait vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır¹⁰¹⁸. Sermaye şirketleri kurumlar vergisi yükümlüsü oldukları için, döneme ait kurumlar vergisi tutarının bulunması gerekir. KVK m. 6 uyarınca kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap

¹⁰¹² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 155 - 157.

¹⁰¹³ Sürmen, 2017: 89; Küçüksavaş, 2016: 570; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 157.

¹⁰¹⁴ Sevilengül, 2016: 704.

¹⁰¹⁵ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 157; Sürmen, 2017: 89; Gökçen, 2015: 393.

¹⁰¹⁶ Küçüksavaş, 2016: 564.

¹⁰¹⁷ Sağlam ve Şengel, 2016: 117; Haftacı, 2015: 180; Atabey vd., 2015: 643; Küçüksavaş, 2016: 529.

¹⁰¹⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 158.

dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. GVK m. 38 uyarınca, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özkaynağın¹⁰¹⁹ hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. GVK uyarınca, ticari kazanç dönem başında bilançoda yer alan özkaynak tutarı ile yılsonunda hazırlanan bilançonun arasındaki farktır.

Vergiye esas olacak karın bulunabilmesi için öncelikle mali karın bulunması gerekir¹⁰²⁰. Zira muhasebenin gereği olarak temel kavramlara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına göre hesaplanan dönem karı veya zararı tutarı her zaman vergi ile aynı değildir. Vergi mevzuatı hükümleri devletin vergi politikalarına göre şekillenir¹⁰²¹. Bu sebeple, 690 Dönem Karı veya Zararı hesabının kalanı vergi matrahının belirlenmesi için hareket noktasını oluşturur. Bu tutarın vergi mevzuatı uyarınca vergi matrahına dönüştürülmesi gerekir¹⁰²².

Vergi matrahının tespiti için ilk olarak kanunen kabul edilmeyen giderlerin dönem karı veya zararı tutarına eklenmesi gerekir. Bunlar, muhasebe kuramı açısından bir gider olduğu halde, vergi politikaları gereği vergi hesaplamalarında indirim konusu yapılmayan giderlerdir¹⁰²³. Şirketler açısından kurumlar vergisine etki edecek kanunen kabul edilmeyen giderlerden biri¹⁰²⁴ KVK m. 11'de düzenlenmiştir¹⁰²⁵. Örneğin KVK m. 11/1-ç uyarınca her

¹⁰¹⁹ Kanunda öz sermaye kavramı geçmekle birlikte, TTK, TMS/TFRS ile uyumlu olmak adına özkaynak olarak kullanılmıştır.

¹⁰²⁰ Sağlam ve Şengel, 2016: 117.

¹⁰²¹ Bayazıtlı vd., 2016: 576.

¹⁰²² Bayazıtlı vd., 2016: 576; Atabey vd., 2015: 643; Küçükşavaş, 2016: 529; Sağlam ve Şengel, 2016: 117.

¹⁰²³ Bayazıtlı vd., 2016: 576; Yücel, 2016: 624 vd.; Sağlam ve Şengel, 2016: 117; Haftacı, 2015: 180.

¹⁰²⁴ Vergi kanunlarına göre indirilemeyen giderler GV, KVK ve ödenmeyen sigorta primlerinden oluşur. Bkz. Atabey vd., 2015: 644.

¹⁰²⁵ KVK m. 11 uyarınca, "(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez: a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler. b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler. c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar. Ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil). (2) d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri. e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarı değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler. f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları. g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri. h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri. İ) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Cumhurbaşkanı bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. (1) i) (Ek: 31/5/2012-6322/37 m.) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar,

ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler, vergiye esas olan karın hesaplanmasında gider olarak kabul edilmez.

Dönem karı veya zararı tutarının vergi matrahına dönüştürülmesinde ikinci adım, vergi muafiyetlerinin ve vergi istisnalarının dönem karı veya zararı tutarından indirilmesidir¹⁰²⁶. Vergi kanunlarında esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğurması öngörülmüş olduğu halde, bir mükellef veya mükellef grubunun sürekli veya geçici olarak vergi dışı tutulmasına vergi muafiyeti denir. Örneğin GVK göçmen muaflığı, diplomat muaflığı gibi. Vergi kanunları esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması ise vergi istisnasıdır. Ticari kazançlarda istisnalar, telif kazançları istisnası gibi¹⁰²⁷. Kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar KVK m. 5'te sayılmıştır. Örneğin KVK m. 5/1-ç uyarınca anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmından devlet vergi almayacaktır.

Bununla birlikte, KVK m. 9/1 uyarınca, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde dönem karı veya zararı tutarından indirilir. Buna göre kurumlar, daha önce beyan ettikleri zararları ilgili dönemde elde edilen dönem karı veya zararı tutarından indireceklerdir.

Dönem karı veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi, vergi muafiyet ve istisnalarının, geçmiş yıllar zararlarının çıkarılması sonrasında hesaplanan tutar işletmenin vergi matrahıdır. Vergi matrahı, döneme ilişkin kurumlar vergisi oranıyla çarpılarak vergi tutarı hesaplanır¹⁰²⁸. Hesaplanan bu tutar, dönem sonunda bilançoda kısa vadeli yükümlülükler arasında muhasebeleştirilir¹⁰²⁹. Zira izleyen dönemde vergi beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir. Bu sayede, kar veya zarar tablosu hesabı, bilançoya aktarılmış olacaktır. Ülkemizde vergi mevzuatı açısından vergilendirme dönemi bir takvim yılı olarak tanımlanmışken, devlet işletmelerin üçer aylık dönemler itibariyle vergi

finansal kiralama, sulleri ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı.”

¹⁰²⁶ Bayazıtlı vd., 2016: 577; Sağlam ve Şengel, 2016: 117; Haftacı, 2015: 180.

¹⁰²⁷ Bayazıtlı vd., 2016: 577.

¹⁰²⁸ Bayazıtlı vd., 2016: 577.

¹⁰²⁹ İnceleme için bkz. yuk. 3.2.2.2.2.8.1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları; Bayazıtlı vd., 2016: 577.

ödemelerini ve yıl boyunca ödedikleri vergileri beyanname döneminin sonunda indirmelerini öngörmüştür¹⁰³⁰.

Örneğin işletmenin 2018 dönem karı 100.000 TL, kanunen kabul edilmeyen giderler 35.000 TL ve vergi istisnaları 15.000 TL'dir. Dönem içinde peşin ödenen vergiler 10.000 TL'dir. Kurumlar vergisi oranı % 22'dir. Buna göre hesaplama şu şekildedir. Dönem karı (100.000) + kanunen kabul edilmeyen giderler (35.000) - vergi istisnaları (15.000) = Vergi matrahı (120.000) X Kurumlar Vergisi Oranı (% 22) = Vergi tutarı (26.400). İşletmenin 2018 yılı vergi tutarı 26.400'dür. 2019'da ödeyeceği tutar ise 16.400 olacaktır. Zira 2018 dönemi içinde peşin olarak 10.000 TL vergi ödemesi yapılmıştır.

Faaliyet dönemini zararla kapatmış olsa bile işletme vergi ödemek zorunda kalabilir. Zira kanunen kabul edilmeyen giderlerin dönem zararına eklenmesi ile birlikte vergilendirilebilir bir kar tutarı ortaya çıkabilir¹⁰³¹.

691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri hesabı, sürdürülen faaliyetlere ilişkin mali kar üzerinden ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan döneme ait vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır. BOBİ FRS'de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararın ve bunlara ilişkin vergi giderlerinin ayrı olarak gösterilmediği durumda, bu hesabın ismi "691 Dönem Karı Yasal Vergi Gideri" olarak kullanılabilir. Hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükler bu hesabın borcuna, "370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabının alacağına kaydedilir. Dönem sonunda hesabın kalanı, "690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı" ve "692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)" hesaplarıyla birlikte "693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı" hesabına aktararak kapatılır.

3.3.2.8.3. Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı

Bu hesap, işletmenin devam eden faaliyetlerinden ortaya çıkan dönem karından veya zararından, bunlara ilişkin yasal vergi giderleri ile ertelenmiş vergi etkilerinin indirilmesi sonucu hesaplanan net kar veya zararın izlenmesinde kullanılır¹⁰³². Dönem karından, vergi ve yasal yükümlülükler indirildikten sonra kalan tutar bu hesaba yazılır. Bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar "699 Dönem Net Kar veya Zararı" hesabına aktarılarak hesap kapatılır. Bu hesap alacak kalanı veriyorsa, bilançoda "590 Dönem Net Karı" hesabına; borç kalanı veriyorsa "591 Dönem Net Zararı" hesabına aktarılır. Net karın veya zararın

¹⁰³⁰ Bayazıtlı vd., 2016: 578.

¹⁰³¹ Bayazıtlı vd., 2016: 582.

¹⁰³² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 158.

bilançoda bu hesaplara aktarılması üzerine, 6. gruptaki tüm kar veya zarar tablosu hesapları kapanmış olur¹⁰³³.

3.3.3. Diğer Kapsamlı Gelir Kısmı

Kar veya zarar kısmında, sadece gerçekleşmiş olan gelir ve giderler raporlanmaktadır. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarına eksik bilgi sunmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin özkaynaklarında artış veya azalış yaratan ve henüz nakde dönüşmemiş olan gelirler veya giderler hakkında da bilgi sahibi olmak istemektedir¹⁰³⁴. Bu bilgiler diğer kapsamlı gelir kısmında sunulmaktadır. Diğer kapsamlı gelir, diğer TFRS'ler tarafından kar veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dahil) oluşur (TMS 1, pr. 7). Diğer kapsamlı gelirden, henüz gerçekleşmemiş gelir ve giderler raporlanmaktadır¹⁰³⁵. Esas itibarıyla varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri temsil ederler ve dolayısıyla geçicidirler¹⁰³⁶. Bu kısım, dağıtımına konu edilemeyecek olan gerçekleşmemiş gelir veya giderlerin özkaynak değişim tablosuna aktarılmasında kullanılan bir ara tablo görevi görür¹⁰³⁷. Diğer kapsamlı gelir kısmında raporlanan kalemler, bilançoda özkaynaklar grubunun altında muhasebeleştirilir.

3.3.3.1. Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)

Bu grup, TFRS uyarınca diğer kapsamlı gelire (gidere) yansıtılan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılmayacak olanların izlendiği hesaplardan oluşur.

Özkaynak araçlarına ilişkin dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farkları hesabı işletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına ilişkin dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farklarının izlenmesinde kullanılır¹⁰³⁸.

¹⁰³³ Sevilengül, 2016: 60; Atabey vd., 2015: 553; Gökçen, 2015: 394.

¹⁰³⁴ Örtün vd., 2012: 27.

¹⁰³⁵ Oğuz, 2018: 57.

¹⁰³⁶ Zülch ve Pronobis, 2010: 2.

¹⁰³⁷ Kaval, 2011: 15.

¹⁰³⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 185.

Maddi duran ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir¹⁰³⁹. Bu varlıkların, yer itibarıyla buldukları konum, işletmenin değerinin artması, ülkenin ekonomik durumu sebebiyle değerlerinde artış olabilir. Örneğin işletmenin 100.000 TL'ye aldığı bir arsanın yanından yeni yollar geçmesi sebebiyle, arsanın değeri 300.000 TL'ye çıkmış olabilir. 200.000 TL'lik fark, elde edilmiş bir gelir değildir; ancak şirketin değerini artırmaktadır. Elde edilen bir gelir olmadığı için de kar veya zarar kısmında muhasebeleştirilmesi istenmemiştir. Aksi takdirde, olmayan bir karın dağıtımını söz konusu olabilecektir. Bilançonun yanlış bilgi aktarmasına sebep olabilecektir. Şirketin finansal durumunun doğru değerlendirilmesinin istenmesi sebebiyle, diğer kapsamlı gelir kısmında muhasebeleştirilmesi istenmiştir. Buna göre maddi duran varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değeri artışı adı altında toplanmalıdır (TMS 16, pr. 39). Benzer şekilde bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir (TMS 38, pr. 85). Diğer kapsamlı gelirden, yeniden değerlendirme sonucu oluşan artışlar raporlanacaktır; azalışlar değil¹⁰⁴⁰. Eğer maddi veya maddi olmayan duran varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 16, pr. 40; TMS 38, pr. 86).

İşletme çalışanlarına TMS 19 bağlamında belirli faydalar sağlayabilir. Bunlardan biri de kıdem tazminatıdır. TMS 19'a göre kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınarak aktüeryal yöntemle göre hesaplanması gerekir¹⁰⁴¹. Standart gereği kıdem tazminatı belirlenirken, işten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetini belirleyecek olan değişkenlerin tahmin edilmesi gerekmektedir. Aktüeryal varsayımlar nazara alınarak belirlenen kıdem tazminatları, söz konusu varsayımların değişmesi ile birlikte değişikliğe uğramakta ve bunun sonucunda tanımlanmış fayda planında aktüeryal kazanç veya kayıplar ortaya çıkabilmektedir¹⁰⁴². Şayet bir işletme, aktüeryal kazanç ve zararları oluşturdukları dönemde muhasebeleştirilen bir politika uygularsa, tanımlanmış fayda esaslı planların ve aktüeryal kazanç ve zararların tümünü diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirir (TMS 19, pr. 93/a). Örneğin aktüeryal kazanç ve kayıplar, çalışanların işten ayrılma oranının, erken emeklilik oranının, ölüm oranının veya maaş, fayda (planın

¹⁰³⁹ Jianu vd., 2012: 185; Kaplanoğlu, 2014: 81; Gökgöz, 2013: 26, 27; Zavarı Rezaei, 2014: 53, 54; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 185.

¹⁰⁴⁰ Gökgöz, 2013: 26, 27; Kaplanoğlu, 2014: 81, 82; Zavarı Rezaei, 2014: 53, 54.

¹⁰⁴¹ Demir ve Bahadır, 2007: 77; Zavarı Rezaei, 2014: 70.

¹⁰⁴² Gökgöz, 2013: 30.

hukuki veya zımni kabulden doğan koşullarının enflasyondan kaynaklanan fayda artışları sağlaması durumunda) ya da sağlık harcamalarındaki artış oranlarının beklenmeyen ölçüde düşük veya yüksek gerçekleşmesi sebebiyle gerçekleşebilir (TMS 19, pr. 128/a). Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dönemde ortaya çıkan yeniden ölçüm kazançları (kayıpları) hesabı TFRS’de tanımlandığı şekilde tanımlanmış fayda planlarına ilişkin muhasebeleştirilmelerde tanımlanmış net fayda borcunun/varlığının yeniden ölçümünden ortaya çıkan kazanç veya kayıpların izlenmesinde kullanılır¹⁰⁴³.

Özkaynak araçlarına yapılan yatırımlara ilişkin dönemde ortaya çıkan finansal riskten korunma kazançları (kayıpları) hesabı işletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına yönelik korunma sağlayan korunma aracına ilişkin dönemde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların izlenmesinde kullanılır¹⁰⁴⁴.

3.3.3.2. Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirden dönemde kaydedilen diğer gelirler (giderler) hesabı TMS/TFRS’ye göre sonradan kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan ve dönem içerisinde diğer kapsamlı gelire yansıtılan diğer gelirlere (giderlere) ilişkin tutarlarının izlenmesinde kullanılır¹⁰⁴⁵.

Yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (TMS 1, pr. 7/c). İşletmelerin yurtdışında başka ülkelerde yatırımları, bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarında yatırımları olabilir. Yurtdışındaki ortaklıkların finansal tablolarında kullanılan yabancı para biriminin ulusal para birimine dönüştürülmesi gerekecektir. Bu durumda finansal tabloların ulusal para birimine çevrilmesinde, kur farklarından kaynaklanan kazanç veya kayıplar ortaya çıkabilecektir¹⁰⁴⁶. Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 21, pr. 39).

¹⁰⁴³ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 186.

¹⁰⁴⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 186.

¹⁰⁴⁵ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 191.

¹⁰⁴⁶ Gökçöz, 2013: 33; Zavarı Rezaei, 2014: 80; Jianu vd., 2012: 186; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 188.

İşletmenin yabancı paralı işlemleri sonucunda oluşan kur farkları açısından parasal kalem olup olmasına göre ikili ayrıma gidilmektedir¹⁰⁴⁷. Parasal kalemlere ilişkin kur farkları, kar veya zararda raporlanmaktadır. Parasal olmayan kalemlerde ilk muhasebeleştirilmeye göre farklılık olacaktır. Buna göre parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, pr. 30). Bununla birlikte, işletmenin maddi duran varlıklarının yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (TMS 21, pr. 31).

Dönemde ortaya çıkan yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma kazançları (kayıpları), yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma işlemlerinde korunma aracından kaynaklanan döneme ilişkin kazanç ve kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısmının izlenmesinde kullanılır. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kar veya zarar hesaplarında izlenir¹⁰⁴⁸.

Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlara ilişkin dönemde ortaya çıkan kazançlar (kayıplar) hesabı, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlara ilişkin dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farklarının izlenmesinde kullanılır¹⁰⁴⁹.

Türev finansal araçların değerlendirme farkları, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilecektir. Buna göre, opsiyonların zaman değerinde dönemde ortaya çıkan değişiklikler hesabı bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyon sözleşmesinin zaman değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin izlenmesinde kullanılır¹⁰⁵⁰. Forward sözleşmesinin forward bileşeninin değerindeki dönemde ortaya çıkan değişiklikler hesabı bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak

¹⁰⁴⁷ Zavarı Rezaei, 2014: 77; Kaplanoğlu, 2014: 79, 80.

¹⁰⁴⁸ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 189.

¹⁰⁴⁹ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 189.

¹⁰⁵⁰ Kaplanoğlu, 2014: 79; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 189.

tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin izlenmesinde kullanılır¹⁰⁵¹.

Döviz bazlı farkların değerindeki dönemde ortaya çıkan değişiklikler hesabı bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin izlenmesinde kullanılır¹⁰⁵².

Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların dönemde diğer kapsamlı gelirlerinde kaydettikleri gelirlerden (giderlerden) kar veya zararda sınıflandırılacak paylar hesabı özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirden kaydettiği ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak gelirlerinden (giderlerden) işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır¹⁰⁵³.

Dönemde ortaya çıkan kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) ilişkin vergiler hesabı kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) ilişkin ertelenmiş vergi etkileri dahil dönem vergisi giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, bu grupta yer alan her bir hesaba ilişkin ertelenmiş vergi etkisi ile dönem vergi giderlerinin ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak şekilde alt hesaplara ayrılır¹⁰⁵⁴.

3.3.4. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun Bilanço ile İlişkisi

Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu bilançonun hazırlanması açısından bir araçtır. Buna göre kar veya zarar tablosu, işletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği faaliyetlerinin sonucunda kar veya zarar ettiğini ortaya koymaktadır. Bu tablonun sonucunda elde edilen kar veya zarar tutarı, bilançoya aktarılacaktır. Bilançonun özkaynak grubunda bulunan Dönem Net Karı/Zararı hesabı¹⁰⁵⁵, bu tablodan çıkan sonuca göre oluşturulacaktır¹⁰⁵⁶. Bu sebeple, kar veya zarar tablosunda yapılan bir yanlışlık, bilançonun da yanlış olmasına sebep olacaktır. Diğer kapsamlı gelir¹⁰⁵⁷, diğer TFRS'ler tarafından kar veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden oluşur (TMS 1, pr. 7). Esas itibarıyla varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri temsil ederler ve dolayısıyla geçicidirler. Bu kısım sayesinde, işletmede bulunan varlıkların

¹⁰⁵¹ Kaplanoğlu, 2014: 79; Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 190.

¹⁰⁵² Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 190.

¹⁰⁵³ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 190.

¹⁰⁵⁴ Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı: 191.

¹⁰⁵⁵ İnceleme için bkz. yuk. 2.3.9. Dönem Net Karı/Zararı.

¹⁰⁵⁶ İnceleme için bkz. yuk. 3.3.2.8.3. Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı.

¹⁰⁵⁷ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 3.3.3. Diğer Kapsamlı Gelir Kısmı.

piyasadaki gerçek değeri takip edilebilecektir. Bu bölümün sonuçları, bilançonun özkaynak grubunda “Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak/Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” hesabında muhasebeleştirilir. Dolayısıyla bilançonun hazırlanabilmesi için, ilgili yıla ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun oluşturulması gerekir. Şayet bu tabloda yanlışlık yapılmışsa, bilançoya da yanlış bilgi aktarılacaktır.

3.4. Özkaynak Değişim Tablosu

3.4.1. Kavram ve İçerik

İlgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Bu tablonun düzenlenme amacı, dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır¹⁰⁵⁸. Özkaynaklardaki değişim kar dışındaki işlemlerden de meydana gelebildiği için, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu tüm değişiklikleri yansıtmada yeterli olmayabilir. Bu sebeple, özkaynaklar değişim tablosuna ihtiyaç duyulur. İşletme ortaklarının işletme üzerindeki haklarının durumunu gösterir. Sermaye artırımını, yedek akçeler, fonlar ve kar değişikliklerini içerir.

Özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgiler TMS 1’de düzenlenmiştir. Buna göre, ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir yer almalıdır (TMS 1, pr. 106/1-a). Bu tabloda, her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8’e göre muhasebeleştirilen, geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri gösterilmelidir (TMS 1, pr. 106/1-b). Özkaynak, ödenmiş sermaye, geri alınmış paylar, sermaye yedekleri, kar yedekleri, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelir veya giderler, kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir veya giderler, geçmiş yıllar kar/zararı ve dönem net kar/zararı kalemlerinden oluşur¹⁰⁵⁹. Dolayısıyla bunlara ilişkin geçmişe yönelik uygulama veya düzeltme varsa özkaynak değişim tablosunda yer verilecektir. Bununla birlikte, belirli kalemlerdeki değişiklikler (asgari olarak) ayrı olarak açıklanmak suretiyle, her bir özkaynak bileşeninin dönem başı ve dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat gösterilecektir (TMS 1, pr. 106/1-d). Bu kalemler, kar veya zarar, diğer kapsamlı gelir ve ortakların yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarıdır. Ortaklık paylarında

¹⁰⁵⁸ Küçüksavaş, 2016: 71; Gökçen, 2015: 12.

¹⁰⁵⁹ Ayrintılı inceleme için bkz. yuk. 3.2.2.2.3. Özkaynak.

meydana gelen değişiklikler ayrı olarak gösterilmek suretiyle, işletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf olduğu işlemlere yer verilecektir.

İşletme, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarını ve pay başına düşen tutarı açıklar (TMS 1, pr. 107).

İşletmenin raporlama dönemi başı ve sonu arasında özkaynaklarında meydana gelen değişiklikler, dönem içinde net varlıklarındaki artış veya azalışları yansıtır. Ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler (örneğin, sermaye katkıları, işletmenin özkaynak araçlarının yeniden edinimi ve temettüleri gibi) ve bu işlemlerle doğrudan ilgili giderler dışında, özkaynaklarda dönem içerisinde meydana gelen değişikliğin tümü, söz konusu dönem içinde işletme faaliyetlerinin yarattığı, kar ve zararları da içeren, tüm gelir ve giderleri gösterir (TMS 1, pr. 109).

3.4.2. Özkaynak Değişim Tablosunun Bilanço ile İlişkisi

Özkaynak değişim tablosu ilgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Bu tablonun düzenlenme amacı, dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişmelerin topluca gösterilmesini sağlamaktır¹⁰⁶⁰. İşletme ortaklarının işletme üzerindeki haklarının durumunu gösterir. Sermaye artırımı, yedek akçeler, fonlar ve kar değişikliklerini içerir. Bu sebeple, özkaynak değişim tablosu ile bilançonun özkaynak grubunda yer alan bilgilerin örtüşmesi gerekmektedir.

3.5. Nakit Akış Tablosu

3.5.1. Kavram ve İçerik

Nakit akış tablosu, belirli bir dönemde işletmenin nakit kaynaklarını ve bunları kullandığı alanları, nakit girişi sağlamayan veya nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler de dikkate alınarak gösteren bir tablodur¹⁰⁶¹. Nakit akış tablosu, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma kabiliyetini ve bu nakit akışlarını kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesi için bir esas teşkil eder. Zira TMS 1, pr. 27 uyarınca işletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler. Bu

¹⁰⁶⁰ Küçükşavaş, 2016: 71.

¹⁰⁶¹ Çabuk ve Lazol, 2010: 64; Diğer bir tanıma göre nakit akış tablosu “işletme faaliyetlerinden”, “yatırım faaliyetlerinden” ve “finansman faaliyetlerinden”, mali dönemde ortaya çıkan nakit akışlarını sınıflandıran, nakit ve nakit benzerlerindeki değişikliklere ilişkin bilgileri finansal tablo kullanıcılarına sunmayı amaçlayan bir finansal tablodur. Bkz. Karđın ve Aktaş, 2011: 2.

sebeple, nakit akış tablosu, bilanço ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun tamamlayıcısıdır¹⁰⁶².

Nakit akışları, nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye girişi ve işletmeden çıkışıdır (TMS 7, pr. 6). Nakitten kasıt, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduat olup (TMS 7, pr. 6), tüm varlık kalemleri içinde en likit olanıdır¹⁰⁶³. Bu, işletmenin kasasına fiilen giren nakit para ve işletme adına açılan vadesiz banka hesaplarını kapsar. Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır (TMS 7, pr. 6). Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları; esas, yatırım ve finansman faaliyetleri şeklinde sınıflandırılarak raporlanır (TMS 7, pr. 10). Esas faaliyetler, işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti niteliğinde olmayan diğer faaliyetleridir (TMS 7, pr. 6). İşletmenin esas faaliyeti, mobilya satımı üzerine ise, bu malların satışından elde edilen nakit tahsilatlar nakit akış tablosunda sunulur. Bununla birlikte fikri mülkiyet lisansı, ücret, komisyon ve diğer hasılat türlerinden elde edilen nakit tahsilatlar, mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan nakit ödemeler, çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeler ve sigorta şirketinin; primler ve tazminatlar, yıllık ödemeler (iratlar) ve poliçeyle ilgili diğer faydalara ilişkin nakit tahsilatları ve nakit ödemeleri esas faaliyetleri oluşturur (TMS 7, pr. 14/1-b,c,d,e). Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıklar ile nakit benzeri olarak nitelendirilmeyen diğer yatırımların edinilmesi ve elden çıkarılması faaliyetleridir (TMS 7, pr. 6). Yapılan harcamanın bilançoda duran varlıklar grubunda bulunan varlıklara ilişkin olması gerekir. Bu harcamalardan hepsi değil, yalnızca bilançoda bir varlığın kayda alınmasına neden olanlar yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılabilir. (TMS 7, pr. 16/1-c. 2). Örneğin, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların edinimi için yapılan nakit ödemeler veya bu varlıkların satışından elde edilen nakit tahsilatlar yatırım faaliyetini oluşturur (TMS 7, pr. 16/1-a). Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, gelecekte gelir ve nakit akışı yaratması öngörülen kaynaklar için ne ölçüde harcama yapıldığını gösterdiğinden, bu nakit akışları ayrı olarak açıklanır (TMS 7, pr. 16). Finansman faaliyetleri, işletmenin ödenmiş sermayesinin ve borçlanmalarının büyüklüğünde ve birleşiminde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir (TMS 7, pr. 6). Örneğin pay veya diğer özkaynak araçlarının ihracından elde edilen nakit girişleri, işletmenin kendi paylarını edinmek veya itfa etmek için ortaklarına yaptığı nakit ödemeler, borç senedi, bono ve tahvil ihracından, alınan kredi ve ipotekli kredilerden ve diğer kısa veya uzun vadeli borçlanmalardan elde edilen nakit girişleri gibi (TMS 7, pr. 17/1-a,b,c).

¹⁰⁶² Samonas, 2015: 26; Uyguntürk ve Vargün, 2018: 706.

¹⁰⁶³ Güredin, 2014: 373.

Nakit akış tablosu, nakit kaynakları ile nakdin kullanıldıkları yerleri gösterecek şekilde düzenlenir. Bu sebeple, iki yılın karşılaştırılmalı bilançolarından, iki yıldan sonuncusunun kar veya zarar tablosu ile kar dağıtım tablolarından ve ek bilgilerden yararlanır¹⁰⁶⁴.

Nakit akış tablosu işletme yönetimine, işletmeyle ilgili işlemlerde yol gösterici olacaktır; çünkü, nakit akış tablosu sayesinde işletmenin nakit sıkıntısı çekip çekmediği anlaşılır. Şayet işletmenin nakit ihtiyacı varsa, şirketin likiditesini koruyacak acil önlemler almak gerekir. Örneğin kriz durumunda, zorunlu olmayan satın almaları durdurmak, nakit girişleri hızlandırmak, borçlanmayı hemen ertelemek, satıcılara yapılacak büyük ödemeleri geciktirmek, diğer nakit akışı artışını ve/veya arzını kısa zamanda artıracak faaliyetlere yönelmek gerekir¹⁰⁶⁵. Dolayısıyla nakit akış tablosu verilerine rağmen, hiçbir önlem almayan işletme yönetimi bundan sorumlu olacaktır. Bununla birlikte, şirket genel kurulu da, şirketin finansal durumunu ve yönetimin performansını ayrıntısıyla öğrenebilecek ve denetleyebilecektir. Zira nakit akış tablosu ile bir işletmenin, ihtiyaç duyduğu nakit girişlerin hangi faaliyetlerinden sağladığı ve elde edilen nakit girişlerin nerelerde kullanıldığını belirtir¹⁰⁶⁶. Ayrıca yatırımcılar ve işletmeye kredi verenler de nakit akış tablosundan yararlanırlar¹⁰⁶⁷.

İşletmeler, TMS 7 hükümlerine uygun olarak nakit akış tablosunu hazırlamak ve bu tabloyu, finansal tabloların sunulduğu her bir dönemde finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak sunmak zorundadır (TMS 7, pr. 1). Aksi takdirde denetimden geçemezler.

3.5.2. Nakit Akış Tablosunun Bilanço ve Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu ile İlişkisi

TMS 1, pr. 27 uyarınca işletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler. Bilanço şirketin mevcut durumunu; kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu şirketin karlılık durumunu ortaya koyar. Finansal tablo kullanıcılarının, işletme yöneticilerinin finansal performans ölçümünde sadece karlılığı değil aynı zamanda işletmelerin nakit sağlama potansiyellerini de değerlendirmeleri gerekir. Dolayısıyla yöneticilerin bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla bu tablolar ile birlikte nakit akış tablosunun da doğru bir şekilde düzenlenip analiz edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple, nakit akış tablosu, bilanço ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun

¹⁰⁶⁴ Bektöre vd., 2015: 234.

¹⁰⁶⁵ Reider ve Heyler, 2003: 300.

¹⁰⁶⁶ Aktaş vd., 2012: 115; Varlıkların daha etkin ve verimli kullanılmasında da kritik öneme sahip olan nakit akışları işletme yöneticilerine hangi faaliyetlerden sağlanan nakitlerin işletme başarısına katkı sağladığını göstermesi bakımından önemli olduğu hususunda bkz. Uyguntürk ve Vargün, 2018: 707.

¹⁰⁶⁷ Savcı, 2010: 129.

tamamlayıcısıdır¹⁰⁶⁸. Nakit akış tablosu, kar veya zarar tablosu verilerini değerlendirmeye yardımcı olur. Nakit akış tablosu, dönem sonunda nakit ve nakde eşdeğer varlıklarda, neden dönem karı kadar para bulunmadığını açıklar¹⁰⁶⁹.



¹⁰⁶⁸ Samonas, 2015: 26; Uyguntürk ve Vargün, 2018: 706; Karğın ve Aktaş, 2011: 8.

¹⁰⁶⁹ Çiftçi ve Sarıoğlu, 2007: 184.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN TUTULMASININ HUKUKİ SONUÇLARI

4.1. Genel Olarak

TTK'da, finansal tabloların tutulmasıyla ilgili ilk görev yönetim kuruluna aittir. TTK m. 514 uyarınca yönetim kurulu finansal tabloları hazırlatacak ve genel kurula sunacaktır. Bununla birlikte, denetim finansal tablolar esas alınarak yapılacaktır. Buna bağlı olarak, denetçi şirket hakkında denetim raporunu oluşturacaktır. Bu sayede, finansal tablolarda yer alan bilgilere güvenilip güvenilemeyeceği ortaya konulacaktır. Genel kurul, denetimden geçmiş finansal tablolara dayanarak şirkete ve yönetim kuruluna ilişkin kararlar alacaktır. Bu bağlamda, finansal tabloların tutulmasının yönetim kurulu, denetim ve genel kurul açısından sonuçları genel hatlarıyla incelenecektir.

4.2. Yönetim Kurulu Açısından

4.2.1. Genel Olarak

Yönetim kurulu, anonim şirketi yönetmek ve temsil etmekle görevlidir. Bu kapsamda yönetim kurulu, şirket sermayesini kullanarak şirketin amacını elde etmesi için faaliyette bulunacaktır. Bu faaliyetler sonucunda şirketi borçlu veya alacaklı konumuna getirecek, şirket kar edecek veya zarara uğrayacaktır. Bu işlemler finansal tablolarda yer alacaktır. Genel kurul şirketin finansal durumu, performansı ve nakit akışı hakkında finansal tablolar aracılığıyla bilgi alacaktır. Bu sayede, yönetim kurulunun şirketi nasıl yönettiğini ve performansını değerlendirecektir. Bu sebeple finansal tabloların hazırlanması ve genel kurula sunulması, yönetim kuruluna bir görev olarak yüklenmiştir. Bir başka deyişle finansal tabloların tutulmasının yönetim kurulu açısından ilk sonucu, TTK m. 514 uyarınca yönetim kurulunun finansal tabloları ve eklerini bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlama ve genel kurula sunma görevidir. Böylelikle genel kurul olağan toplantısında finansal tabloları inceleyebilecektir. Yönetim kurulu açısından, finansal tabloları hazırlama görevinin niteliği, görevin devredilip devredilemeyeceği incelenmelidir.

Finansal tabloların tutulmasının yönetim kurulu açısından ikinci sonucu TTK m. 514 ve 516 uyarınca finansal tablolara bağlantılı yıllık faaliyet raporunu hazırlamak ve genel kurula sunmaktır. Yıllık faaliyet raporu hazırlanırken, finansal tablolarda yer alan bilgiler veri olarak alınacak; ancak bu verilerle yetinilmeyecektir. Zira şirketin gerçekleştirdiği bazı iktisadi olaylar, TMS/TFRS'nin koşullarına uymaması veya TMS/TFRS'de ilgili duruma

ilişkin kural bulunmaması sebebiyle, finansal tablolara aktarılamaz. Örneğin şirketin kendi ürettiği markası gibi. Bu olaylar, yıllık faaliyet raporu aracılığıyla açıklanacaktır. Bu sayede, ilgililerin aydınlatılması, şirketin durumunu doğru analiz edip karar alabilmesi sağlanacaktır.

Yönetim kurulunun, finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunu hazırladıktan sonra; ancak genel kurula sunmadan önce bunları denetletirmesi gerekmektedir. TTK m. 397/2 uyarınca denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Şayet yönetim kurulu denetletirmezse, bunları genel kurula sunamaz. Bu tablolara bağlı olarak, genel kurul herhangi bir karar alamaz. Zira TTK m. 397/2 uyarınca denetçinin denetiminde geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.

4.2.2. Finansal Tabloları Hazırlama Görevi

TTK m. 514/1 uyarınca yönetim kurulu¹⁰⁷⁰, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörölmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Hükümde, finansal tabloları hazırlama ve genel kurula sunma görevi yönetim kuruluna verilmiştir. TTK m. 514/1 uyarınca hazırlanacak finansal tablolar TMS'ye göre belirlenecektir. Buna göre bilanço, döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar hazırlanacaktır (TMS 1, pr. 10). Bu tablolar yıl içinde tutulan ticari defterlerin özeti olduğu için teknik bir iş yapılmaktadır. Muhasebe ve şirketler hukuku bilgisi gerektirmektedir. Bununla birlikte, tabloların hazırlanması çok zaman alan bir iştir. Bu sebeple, yönetim kurulunun bu görevi başkasına devredip devredemeyeceği incelenmelidir. TTK m. 514'te buna ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. TTK sisteminde yönetim kurulu, TTK m. 375 ve TTK'da sayılan bazı hükümler dışında bulunan görev ve yetkilerini usulüne uyararak devredebilir¹⁰⁷¹. Dolayısıyla finansal tabloların hazırlanması görevi, söz konusu düzenlemeler kapsamında yer alıyorsa devredilemeyecektir.

¹⁰⁷⁰ Benzer düzenleme SerPK'da yer almaktadır. SerPK m. 14, f. 2 uyarınca, finansal tablo ve raporların birinci fıkrada yer aldığı şekilde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan ihraççı ile kusurlarına ve durumun gereklerine göre ihraççının yönetim kurulu üyeleri sorumludur.

¹⁰⁷¹ TTK'da bulunan bazı hükümlere, yönetim kurulunun, ticari mümessil ve ticari vekiller atayabileceğine ilişkin TTK m. 368 örnek gösterilebilir. Bu ve diğer örnekler için bkz. Helvacı, 2014: 128.

Buna göre yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerini düzenleyen TTK m. 375 incelenebilir. TTK m. 375/1-c uyarınca muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerindedir¹⁰⁷². Finansal tablolar açısından, muhasebe düzeninin kurulması görevi incelenmelidir. Muhasebe, şirketin finansal durumunun resmini göstererek, şirketin hangi ürünlerde ve hangi sektörlerde ne kadar para kazandığını ortaya koyar¹⁰⁷³. Gerekçede muhasebenin bölüm olarak belirlenmesi ile kastedilen, kanuna ve genel kabul gören muhasebe ilkelerine göre muhasebe örgütünün (bölümünün), konsolide hesap sisteminin, defter ve kayıtların tutulma kurallarının tespiti, hesap planlarının yapılması olduğu yer almıştır. Buna göre muhasebe düzeninin kurulması görevinin kapsamına öncelikle ticari defterlerin tutulması¹⁰⁷⁴ için gerekli düzenin kurulması girer¹⁰⁷⁵. Ticari defterlerden kasıt, işletmenin muhasebesiyle ilgili defterlerdir. Bunlar yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteridir; çünkü, işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlere (TTK m. 64/4) ilişkin düzenleme TTK m. 375/1-f’de yer almaktadır. Hüküm uyarınca pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması yönetim kurulunun devredilemez görevlerindedir. Kanaatimizce şirketin muhasebe düzeninin kurulması görev ve yetkisine finansal tabloların çıkarılması ve hazırlanması için gerekli düzenin kurulması da dahildir¹⁰⁷⁶. Zira muhasebe, işletmenin varlık ve kaynakları üzerindeki iktisadi nitelikteki olayları kaydeder, sınıflandırır ve özetleyerek rapor eder. Özetleyerek rapor etme aşaması finansal tablolar aracılığıyla yerine getirilir. Buna göre tacirin, ticari işletmesiyle ilgili işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde öncelikle günlük işlemler yevmiye defterine kaydedilir. Yevmiye defterinde yer alan tüm işlemler, sınıflandırılarak defter-i kebirde aktarılır. Ardından ilgili dönemin bütün bilgilerinin “özet”

¹⁰⁷² TTK m. 375/1-c, mehzaz kanundan farklı bir şekilde düzenlenmiştir. Hükümün mehzazı Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 716a/3 uyarınca “die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist”. Hükümde TTK m. 375/1-c’den farklı olarak şirket yönetimi için gerekliyse anlamına gelen “sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist” ifadesi fıkranın tamamı için kullanılmıştır. TTK’da ise sadece finansal planlama yetkisi için “şirket yönetiminin gerektirdiği ölçüde” ifadesi kullanılmıştır. Buradan muhasebe, finans denetimi için gerekli düzenin kurulması her halükarda zorunlu; ancak finansal planlamanın şirket yönetiminin gerektirdiği ölçüde yapılması gerektiği sonucuna varılacaktır. Oysa kanaatimizce bu yerinde bir yaklaşım değildir. Zira her şirketin büyüklüğü birbirinden farklıdır. Dolayısıyla muhasebe, finans denetimi ve finansal planlama için gerekli düzenin yeterliliğine, şirketin büyüklüğüne ve ihtiyacına göre karar verilecektir.; Aynı konuya değinen Doğan, “TTK’da ise sadece finansal planlama yetkisi şirket yönetiminin gerekli görmesi şartına bağlanmıştır” ifadesini kullanmıştır (Bkz. Doğan, 2011: 185). Kanaatimizce yazarın kastettiği “şirketin yönetiminin gerektirmesi”dir. Yoksa şirket yönetiminin gerekli görmesi değildir. Aksi takdirde, düzen kurulması görev ve yetkisi yönetim kurulunun takdirine bırakılacaktır. Oysa bu durum, yönetim kurulunun takdirinde değildir.

¹⁰⁷³ Behr vd., 2002: 145.

¹⁰⁷⁴ 375/1-c’nin kapsamına sadece işletmenin muhasebesiyle ilgili defterler dahildir. Bkz. Akdağ Güney, 2016: 149, 150.

¹⁰⁷⁵ Kırca vd., 2013: 547.

¹⁰⁷⁶ Aynı yönde bkz. Kırca vd., 2013: 547; Manavgat, 2016: 205.

şeklinde görülebileceği finansal tablolar hazırlanır. Dolayısıyla, muhasebenin kapsamına ticari defterlerin tutulması ve bunların özetinin sunulduğu finansal tabloların hazırlanması girer. Bununla birlikte kanunda, muhasebenin tutulması değil, muhasebe düzeninin kurulması kavramı yer almıştır. Buradan hareketle doktrinde muhasebe kayıtlarını yönetim kurulunun bizzat kendisinin tutması gerekmediği ileri sürülmektedir¹⁰⁷⁷. Gerekçede devredilmez olanın “düzenin kurulması görevi” olduğu; yoksa muhasebenin tutulmasının devredilebileceği yer almıştır¹⁰⁷⁸. Yönetim kurulu üyelerinden beklenebilecek olan defterlerin tutulması için seçilecek kişilerde özen gösterme, bunlara nezaret etme ve bu kişileri denetlemedir¹⁰⁷⁹. Muhasebe düzeninin kurulmasında, yönetim kurulu uzman kişilerden yararlanabilir. Kendisi bu konuda bilgiye hiç veya yeterince sahip değilse, uzman kişilerden yararlanmak, TTK m. 369/1 uyarınca özen borcunun bir gereğidir¹⁰⁸⁰. Zira TTK m. 375/1-c, yönetim kurulunu muhasebe için gerekli düzenin kurulmasından, onun usulüne ve amaca uygunluğundan sorumlu tutar; ancak ona düzenin kurulması ve ayrıntılarının belirlenmesi için gerekli faaliyetleri bizzat gerçekleştirme zorunluluğu yüklemesiz¹⁰⁸¹. Düzen kurulması yönetim kuruluna defterleri bizzat tutmak ve finansal tabloları hazırlayıp çıkarmak görevini yüklemesiz¹⁰⁸².

Doktrinde ve madde gerekçesinde, muhasebenin tutulması işinin özel uzmanlık alanı gerektirdiği sebebiyle bu görevin devredilebileceği ileri sürülmektedir¹⁰⁸³. Düzen kurulduktan sonra TTK m. 367/1 çerçevesinde muhasebenin tutulması görev ve yetkisinin devredilebileceği ifade edilmektedir¹⁰⁸⁴. Bu sonuca pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulmasının yönetim kurulunun devredilemez görevlerinden olduğunu düzenleyen TTK m. 375/1-f’den de varılabilir. Zira hükümde açıkça tutulacak defterlerin sayılmasına rağmen, TTK m. 375/1-c’de muhasebe düzeninin kurulmasından bahsedilmiştir. Dolayısıyla 375/1-f’den hareketle işletmenin muhasebesiyle ilgili defterlerin tutulması görevinin devredilebileceği sonucuna varılabilecektir¹⁰⁸⁵. Doktrinde bir görüş finansal tablolar bakımından bu sonuca katılmamaktadır¹⁰⁸⁶; çünkü, TTK m. 71 uyarınca finansal tablolar tacir tarafından tarih atılarak imzalanır. Buradaki imzayı, anonim

¹⁰⁷⁷ Kälın, 2016: 135; Stöckli, 1994: 582 ve devamı.: 582; Kırcı vd., 2013: 548; Helvacı, 2001: 57.

¹⁰⁷⁸ Aynı yönde bkz. Helvacı, 2014:130.

¹⁰⁷⁹ Helvacı, 2001: 57.

¹⁰⁸⁰ Helvacı, 2001: 57; Kırcı vd., 2013: 548.

¹⁰⁸¹ Meier Gubser, 2013: 26; Forstmoser, 2011: § 8, Nr. 51; Helvacı, 2001: 57, 58.

¹⁰⁸² Meier Gubser, 2013: 26; Krneta, 2005: Nr. 1229.

¹⁰⁸³ Kälın, 2016: 135; Kartscher vd., 2016: 8, 9; Krneta, 2005: Nr. 1229; Böckli, 2009: Nr. 343; Helvacı, 2014: 130; Forstmoser vd., 1996: § 30, Nr. 40; Akdağ Güney, 2016: 149.

¹⁰⁸⁴ Madde gerekçesi.

¹⁰⁸⁵ Akdağ Güney, 2016: 149, 150.

¹⁰⁸⁶ Kırcı vd., 2013: 54.

şirketlerde, yönetim kurulu kararının altındaki imzalar gibi algılamak, dolayısıyla finansal tabloların gerekli nisabı sağlayacak sayıda üye tarafından imzalanması şeklinde anlamak gerekir.

Kanaatimizce muhasebenin tutulması işi başkasına yaptırılabilir. Zira TTK m. 375/1-c'de muhasebe düzeninin kurulması görevinin yönetim kuruluna ait olduğu yer almaktadır; yoksa yönetim kurulunun muhasebe defterlerini bizzat tutulması değil. Bununla birlikte, ticari defterlerin tutulması görevini bizzat yönetim kurulunun yapacağını söylemek hayatın olağan akışıyla bağdaşmaz; çünkü, muhasebe kayıtlarını tutmak hem zaman alan hem de teknik bilgi gerektiren bir iştir. Bunun yönetim kurulu tarafından yapılamayacağı açıktır. Dolayısıyla defterlerin tutulması görevi başkasına yaptırılabilir. Bunun için TTK m. 366/2 uyarınca komite veya komisyon kurulabilir. Bu durumda, yetki devri yapılmadığı için sorumluluk yönetim kuruluna ait olacaktır. Yönetim kurulu, yönetimin devrine ilişkin TTK m. 367'de sayılan koşulları yerine getirerek, muhasebenin tutulması işini devredebilir. Bu devir, kural olarak muhasebenin tutulmasından dolayı yönetim kurulunun sorumluluğunu kaldıracaktır; meğerki bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde yönetim kurulunun makul derecede özen göstermedikleri ispat edilsin (TTK m. 553/2).

Finansal tabloların hazırlanması açısından, kanaatimizce, yalnızca TTK m. 375/1-c'den yola çıkılamaz. Bu konuda finansal tabloların hazırlanmasına ve yönetim kurulunun bundan doğan sorumluluğuna ilişkin TTK'da yer alan diğer hükümlerin de incelenmesi gerekir.

İlk olarak TTK m. 401/1'de şirketin yönetim kurulunun, finansal tabloları düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin denetçiye vereceği yer almaktadır. Buna göre yönetim kurulu finansal tabloları başkasına düzenlettirebilir; ancak finansal tabloları başkası düzenlese dahi, bunları onaylamak yönetim kurulunun görevidir. Dolayısıyla bu hüküm, finansal tablolar konusunda sorumluluğun başkasına devredilmesi imkanını ortadan kaldırmaktadır. Zira finansal tabloların denetimden önce son kez kontrol görevi yönetim kuruluna verilmiştir. Hükümde yer alan başkasına düzenlettirmeden kasıt ise, bu işin yapılmasında yönetim kurulu dışında kişilerden yararlanabileceği; ancak bunun görevin devri niteliğinde olmadığıdır. Bu düşüncenin kanuni zemini de TTK m. 366'da öngörülmüştür. Hüküm uyarınca yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir. Yönetim kurulu, finansal tabloların hazırlanması işini kuracağı komiteye veya komisyona yaptırabilir. TTK m. 366'da yer alan komite ve

komisyonlar, yönetim kurulundan bağımsız olmayıp, ayrıca karar alma yetkileri bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu komite ve komisyonlara TTK m. 367 ve 370 anlamında yönetim ve temsil yetkisi devredilemez. Buna bağlı olarak, komite ve komisyonlar TTK m. 533 ve devamı hükümlerinde yer alan sorumluluk düzenlemelerine tabi olmazlar¹⁰⁸⁷.

İkinci olarak TTK m. 403/5 uyarınca denetçi, finansal tabloları incelemesi sonucunda hazırlayacağı raporda olumsuz görüş yazmışsa, yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Buna göre finansal tabloların usulüne uygun düzenlenmediği durumlarda oluşan sorumluluk yönetim kuruluna yüklenmiştir. Zira denetçinin finansal tablolar hakkında olumsuz görüş vermesine bağlanan sonuç, mevcut yönetim kurulunun görevinin sona ermesidir. Şayet sorumluluğun devredilebileceği kabul edilseydi, görevi yapan, bizzat finansal tabloları hazırlayan kişinin veya yönetim kurulu üyesinin görevinin sona ereceği kabul edilirdi. Hükmün devamında kural olarak yeni bir yönetim kurulu oluşturulacağı yer almaktadır. Dolayısıyla hakkında olumsuz görüş yazılan finansal tabloların hazırlandığı dönemde görev yapan yönetim kuruluna herhangi bir savunma imkanı da verilmemiştir. Bununla birlikte, TTK m. 403/5-son uyarınca yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Bu hükümde de, hazırlatma görevinin yönetim kuruluna ait olduğu; ancak işin başkasına yaptırılabilmesi yer almaktadır. Benzer şekilde, TTK m. 413/2-3'te yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi yılsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayılmıştır.

Ayrıca SerPK m. 2'de finansal tablo ve raporların SPK tarafından belirlenen düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan kusurlarına ve durumun gereklerine göre ihraççının yönetim kurulu üyeleri sorumlu tutulmuştur.

Son olarak, finansal tabloların niteliği bu işin yapılmasında başkasından yardım alınabileceği; ancak bundan doğan sorumluluğun devredilemeyeceğini ortaya koymaktadır; çünkü, finansal tabloların hazırlanması teknik bilgi gerektirir. Örneğin işletmenin malvarlığı sayılan unsurların bilançoda muhasebeleştirilebilmesi için TMS/TFRS'de yer alan varlık sayılma koşullarını sağlaması gerekmektedir. Bu gibi bilgilere yönetim kurulunun sahip olması mümkün değildir. Yönetim kurulu işi başkasına yaptırabilir; ancak bunların hazırlanmasından doğan sorumluluk devredilemez. Bununla birlikte, bu sonuca yalnızca

¹⁰⁸⁷ Helvacı, 2014: 121.

finansal tabloların, tacir tarafından tarih atılarak imzalanacağını düzenleyen TTK m. 71'den varılamaz. Zira gerekli usullere uyararak, yönetim kurulu görevini bir başkasına devrettiğinde, ilgili kişiye imza atma yetkisi de verilmektedir.

Bu bağlamda, mevcut düzenlemede muhasebenin tutulması görevi devredilebilirken, finansal tabloların hazırlanması görevi devredilemeyecektir. TTK'da yer alan düzenlemeler sebebiyle, bu sonuca varmak kaçınılmazdır. Bu durum kendi içinde bir çalışki oluşturmaktadır. Kanaatimizce olması gereken hukuk açısından muhasebenin tutulması ve finansal tabloların hazırlanması görevinin birbirinden ayrı değerlendirilmesi yerinde değildir. Zira finansal tabloların hazırlanması, muhasebenin tutulması işinin bir ayağını oluşturur. Buna göre finansal tablolar, yıl içinde tutulan defterlerin özetini yansıtır. Buradaki bilgiler, defterlerden aktarılır. Bu işlem, uygulamada elle değil, bilgisayar ortamında otomatik olarak yapılmaktadır. Bu sebeple, olması gereken hukuk açısından her iki görev açısından aynı düzenleme yapılmalıdır. Mevcut düzenleme değiştirilmelidir.

4.2.3. Faaliyet Raporu Düzenleme Yükümü

4.2.3.1. Genel Olarak

Yıllık faaliyet raporu yönetim organı tarafından düzenlenen, Şirketin ilgili yıla ilişkin faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunun doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir Şekilde yansıtıldığı, Şirketin gelişmesinin ve karşılaşılması muhtemel risklerin belirtildiği rapordur (TTK m. 516/1; KYİT m. 3/g). Yönetim organı, anonim Şirketlerde yönetim kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit Şirketlerde yöneticiyi veya yöneticilerini, limited Şirketlerde müdürü veya müdürler kurulunu ifade eder (KYİT m. 3/ę). Faaliyet raporlarının temel amacı, işletme ortaklarının veya potansiyel yatırımcıların Şirket performansı hakkında bilgi edinme ihtiyaını karřılamaktır¹⁰⁸⁸. Yıllık faaliyet raporu finansal tablolardaki bilgileri ve bunların yorumunu içermekte olup, bu bilgileri tamamlayarak¹⁰⁸⁹ Şirketin performansı hakkında hazırlanmaktadır. Dolayısıyla, faaliyet raporunun içeriğine esas alınacak bilgiler, finansal tablolarda yer almaktadır. Bununla birlikte faaliyet raporu, finansal tablo kullanıcılarının aydınlatılması açısından, finansal tabloların tamamlayıcısıdır. Zira Şirketin gerçekleştirdiği bazı iktisadi olaylar, TMS/TFRS'nin koşullarına uymaması veya TMS/TFRS'de ilgili duruma ilişkin kural bulunmaması sebebiyle, finansal tablolara aktarılamaz. Örneğin Şirketin kendi ürettiği markası gibi. Bu olaylar, yıllık

¹⁰⁸⁸ Sağlam ve Yolcu, 2014: 663.

¹⁰⁸⁹ Bilanço ve başarı hesabı (kar veya zarar tablosu) Şirket işlemlerinin sayısal bir Őemasını verir. Bu sebeple, aydınlatma gücü zayıftır. Bu tablolardaki rakamlara ulaştıran işlemler hakkındaki açıklamalar yıllık raporda yer alır. Yıllık rapor ortakları ve kamuyu aydınlatmak açısından bilanço ve başarı hesabını (kar veya zarar tablosu) tamamlamaktadır. Bkz. amoğlu, 1971b: 540, 541.

faaliyet raporu aracılığıyla açıklanacaktır. Benzer şekilde, faaliyet raporunda finansal tablolarda yer alan bilgilerin nedenleri ve şirketin finansal durumuna etkilerine ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi yer alacaktır. Bu sayede, ilgililerin aydınlatılması, şirketin durumunu doğru analiz edip karar alabilmesi sağlanacaktır. Faaliyet raporu, şirketin finansal durumunun yanında yönetim kurulunun performansının değerlendirilebilmesi açısından da önem arz etmektedir. Faaliyet raporunda, yönetim kurulu şirket hakkında ve kendi performansı hakkında değerlendirmelere yer verecektir.

TTK m. 514 uyarınca, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. TTK m. 375/1-f uyarınca yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerindedir. Bununla birlikte şirketler topluluğu varsa, şirketler topluluğunun faaliyet raporu, ana şirketin yönetim kurulu tarafından hazırlanır (TTK m. 518/1). TTK m. 562/2 ve 610'da anonim şirket hükümlerine yapılan yollamalar gereğince, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketlerde de yönetim organları tarafından yıllık faaliyet raporu hazırlanması zorunludur.

4.2.3.2. Faaliyet Raporunun Hazırlanması

4.2.3.2.1. Görevin Niteliği

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar (TTK m. 514). TTK m. 375/1-f uyarınca yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerinden sayılmaktadır. Dolayısıyla faaliyet raporunu hazırlama görevi yönetim kuruluna verilmiştir. Doktrinde bir görüş, hakim görüşün yönetim kurulu ile şirket arasında vekalet sözleşmesi olduğunu belirterek bir değerlendirmede bulunmuştur. Buna göre TBK m. 508'de yer alan vekilin hesap verme borcu, yönetim kurulu üyelerine yüklenen yıllık faaliyet raporu hazırlama yükümlülüğünün hukuki temeli olarak gösterilebilecektir¹⁰⁹⁰. Kanaatimizce TTK'da açık hüküm varken, faaliyet raporu hazırlama görevinin temelini vekalet sözleşmesine dayandırmak yerinde değildir. Bir başka deyişle, yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi, yönetim kurulu açısından kanundan doğan bir yükümlülüktür¹⁰⁹¹.

Doktrinde faaliyet raporunun hazırlanması görevinden doğan sorumluluğun devredilip devredilemeyeceği konusunda bir tartışma mevcuttur. Bir görüş yönetim kurulunun, faaliyet raporunun hazırlanması görevini delegasyon yoluyla murahhaslara devredebileceği,

¹⁰⁹⁰ Ayoğlu, 2014: 35.

¹⁰⁹¹ Yavuz, 2012: 185.

yöneticilere veya yardımcı personele verebileceği yönündedir¹⁰⁹². Buna göre görev delegasyon yolu ile devredildiğinde, yıllık faaliyet raporunda mevcut olan rakamsal hatalar yönetim kurulu tarafından bilinmediği veya bilinmesinin gerekmediği durumlarda bu hatalardan doğan sorumluluk, raporu hazırlayana ait olacaktır¹⁰⁹³. Diğer görüş faaliyet raporunun gerçekte kim tarafından hazırlandığının yönetim kurulunun sorumluluğu açısından bir önemi olmadığı yönündedir¹⁰⁹⁴. Zira yönetim kurulu faaliyet raporunu genel kurula kendi raporu olarak sunmaktadır¹⁰⁹⁵.

Kanaatimizce de yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun hazırlanmasından sorumludur ve bu sorumluluğu devredemez. TTK m. 375/1-f'de yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesinin yönetim kurulunun devredilemez görevlerinden olduğu yer almaktadır. Bu sebeple, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun hazırlanması görevini başkasına devredemez. Devretmek istese bile, yapılan devir işlemi geçersiz olacaktır. Bu kural, yönetim kurulunun faaliyet raporunun hazırlanmasında yardımcı kişiler kullanamayacağı anlamına gelmez. Yönetim kurulu, faaliyet raporunu başkasına hazırlatsa dahi, rapordan kaynaklanan tüm sorumluluk kendisine aittir. Aynı sonuca yıllık faaliyet raporunun şirketin yönetim organı başkanı ve üyeleri tarafından imzalanarak onaylanacağını düzenleyen FRY m. 16/1'den de varılabilir. Faaliyet raporunu fiilen kim hazırlarsa hazırlasın, raporun altına imza atıp raporu onaylayacak yönetim kuruludur. Bununla birlikte, faaliyet raporunun içeriği de, hazırlanması görevinin devrinin mümkün olmadığını ortaya koymaktadır; çünkü faaliyet raporu, şirket yönetiminin yapmış olduğu işlemlerin ve performansının açıklandığı bir belgedir.

4.2.3.2.2. Faaliyet Raporunun Kapsamı

4.2.3.2.2.1. Genel Olarak

TTK m. 516'da yıllık raporunun içeriğine ilişkin asgariyi gösteren konular listesi verilmemiş; ancak ana konu belirtilmiş, bu ana konunun açıklanmasında uyulması gerekli ilkeler gösterilmiştir¹⁰⁹⁶. Bununla birlikte TTK m. 516/3'te, hem anonim şirketler hem de şirketler topluluğu bakımından yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriğinin, ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle belirleneceği yer almaktadır. Bakanlık tarafından “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik (FRY)” yayınlanmıştır¹⁰⁹⁷. Payları

¹⁰⁹² Müller vd., 2007: 252.

¹⁰⁹³ Krneta, 2005: N. 1321.

¹⁰⁹⁴ Doğan, 2011: 205; Akdağ Güney, 2016: 151.

¹⁰⁹⁵ Doğan, 2011: 205.

¹⁰⁹⁶ Madde gerekçesi.

¹⁰⁹⁷ RG. S. 28395, T. 28.08.2012.

Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık anonim şirketler (borsa şirketleri) açısından yönetim kurulu faaliyet raporu, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ¹⁰⁹⁸”e göre hazırlanacaktır. Bu bağlamda, TTK'ya tabi anonim şirketler açısından yıllık faaliyet raporunun kapsamı TTK m. 516 ve FRY esas alınarak belirlenecektir.

4.2.3.2.2.2. TTK'ya Tabi Anonim Şirketler Açısından

4.2.3.2.2.2.1. Genel Bilgiler

Yıllık faaliyet raporunda ilk olarak FRY m. 7/1-a uyarınca genel bilgiler bölümü bulunur. Bu bölümde, şirkete, şirketin yöneticilerine ve üst düzey çalışanlarına ilişkin bilgiler verilerek, şirketin tanıtılması sağlanır. Bu bölümde aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır:

FRY m. 8/1-a uyarınca raporun ilgili olduğu hesap dönemi yer almalıdır. Hesap döneminden kasıt, işletmenin faaliyetlerini yürüttüğü yıldır. Hangi faaliyet yılı için faaliyet raporu hazırlanıyorsa, bu dönem yazılmalıdır. Genel olarak Türkiye'de şirketlerin faaliyet gösterdiği dönem, yılın birinci gününden başlar. Örneğin 01.01.2017-31.12.2017 yılına ait faaliyet raporudur gibi. Bununla birlikte, şirketin faaliyet dönemi yılın farklı aylarını kapsayabilir. Bu durumda, faaliyetin türüne göre raporun ilk günü belirlenecektir. Örneğin Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş.'nin faaliyet yılı 01.06.2016-31.05.2017 şeklinde raporlanmıştır¹⁰⁹⁹. Bununla birlikte faaliyet raporunda, şirketin ticaret unvanı, ticaret sicili numarası, merkez ve varsa şubelerine ilişkin iletişim bilgileri ile varsa internet sitesinin adresi yer almalıdır (FRY m. 8/1-b). Bu bilgiler sayesinde, faaliyet raporunun hangi şirkete ait olduğu bilgisine erişilecektir.

FRY m. 8/1-c uyarınca şirketin organizasyon, sermaye ve ortaklık yapıları ile bunlara ilişkin hesap dönemi içerisindeki değişiklikler yer almalıdır. Burada şirketin türüne, sermaye sistemine, miktarına, pay senetlerinin türlerine ve hakim şirket olup olmadığına dair bilgiler açıklanmalıdır. Şirketin halka açık anonim şirket veya kapalı anonim şirket mi olduğu; kayıtlı sermaye veya esas sermaye sistemine mi tabi olduğu; varsa iştiraklerine dair bilgilere yer verilmelidir. Örneğin Galatasaray A.Ş.'nin faaliyet raporunda, A ve B grubu paylarının olduğu belirtilmiştir. A grubu paylara sadece Galatasaray Spor Klübü derneğine aitken, B

¹⁰⁹⁸ SPK, Seri: IV No: 56 Tebliğ için bkz. RG. S. 28158, T. 31.12.2011.

¹⁰⁹⁹ Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş.'nin 31 Mayıs 2017 tarihinde sona eren hesap dönemine ilişkin yıllık faaliyet raporu için bkz. https://www.trabzonspor.org.tr/Download/files/faaliyet_raporu_31_mayis_2017_final_1489314263.pdf, (ET. 01.03.2019).

grubu paylarının sahipleri bu dernekten ve halka açık kısımdan oluştuğu, bu payların adedi ile ne kadarlık sermaye tutarına denk geldiği açıklanmıştır¹¹⁰⁰.

Faaliyet raporunda varsa imtiyazlı paylara ve payların oy haklarına ilişkin açıklamalar bulunmalıdır (FRY m. 8/1-ç). Burada imtiyazlı pay grupları ve bunların ne gibi haklara sahip olduğu yazılmalıdır. İmtiyazlara ilişkin bilgilere şirket esas sözleşmesinden ulaşılabilir (TTK m. 339/1-d). İmtiyaz, kar payı, tasfiye payı, rüçhan ve oy hakkı gibi haklarda, paya tanınan üstün bir hak veya kanunda öngörülmemiş yeni bir pay sahipliği hakkıdır (TTK m. 478/2). Bununla birlikte, TTK m. 360 uyarınca belirli grupların yönetim kurulunda temsil edilmesi hakkı imtiyaz olarak sağlanabilir. Örneğin şirket payları A ve B grubu paylar olarak ayrılmış ve esas sözleşmede şirket yönetim kurulu üyelerinin A grubu pay sahibinin göstereceği adaylar arasından genel kurul tarafından seçileceği yazılıdır. Buna dair açıklamanın faaliyet raporunda yapılması gerekir. Bununla birlikte her bir payın kaç oy hakkı verdiği, şayet oy hakkında imtiyaz varsa, bu hakkın kime verildiği ve kaç oy sağladığı belirtilmelidir. Ayrıca oy kullanma yöntemine de yer verilmelidir. Örneğin şirketimizde birikimli oy kullanma yöntemi kullanılmaktadır gibi. Bu sayede şirketle ilgili bilgi almak isteyen kişilere, kararların alınmasında kimlerin etkili olduğu bilgisi verilecektir. Bu da, şirkette pay sahibi olma veya şirkete yatırım yapma kararını etkileyecektir.

Doktrinde, c ve ç bentlerinde yer verilen sermaye ve ortaklık yapısındaki değişiklikler ile imtiyazlı paylara ve oy haklarına ilişkin açıklamaların, yönetim kurulunun ilgili faaliyet yılı içerisindeki faaliyetlerine ilişkin değil, şirketin korporatif yapısına ilişkin olduğu belirtilmiştir. Buna göre yönetim kurulunun faaliyetleri ile bağlantılı bulunmayan bu tür korporatif -şirketin ortaklıklar hukuku alanındaki yapılanmasına ilişkin- bilgilere faaliyet raporu içerisinde yer verilmesi yönünde getirilen düzenleme yerinde değildir¹¹⁰¹.

FRY m. 8/1-d uyarınca şirketin yönetim organı, üst düzey yöneticileri ve personel sayısı ile ilgili bilgiler açıklanmalıdır. Şirketin yönetim kurulu başkanı, başkan yardımcısı, üyeleri, bağımsız yönetim kurulu üyeleri, bunların görev süresine yer verilmelidir. Yönetim kurulunun ismen tanıtılması yeterli değildir. Şayet yönetim veya temsil yetkisi devri varsa, bunlara da değinilmelidir. Bununla birlikte, halka açık anonim şirketler açısından zorunlu olan komiteler ve kapalı anonim şirketler açısından ihtiyaren kurulmuş olan komitelere yer verilmelidir. Örneğin denetimden sorumlu komite, kurumsal yönetim komitesi, riskin erken

¹¹⁰⁰ Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.'nin 1 Haziran 2017-31 Mayıs 2018 hesap dönemi faaliyet raporu.

¹¹⁰¹ Ayoğlu, 2014: 40.

saptanması komitesi gibi¹¹⁰². Üst düzey yönetici, şirket yönetim organı üyeleri dışında, yönetim organınca şirketin faaliyetlerini doğrudan veya dolaylı olarak planlama, yönetme ve kontrol etme yetkisi ve sorumluluğu verilen kişilerdir (FRY m. 3/1-f). Her somut olayda işletmenin çapı ve organizasyonu esas alınarak üst düzey yöneticilerin kimler olduğuna karar vermek gerekir. Genel müdür, müdür ve müdür yardımcıları ile ticari temsilci ya da genel yetkili ticari vekil konumunda görev yapan şirket çalışanlarının kural olarak bu tanıma dahil olduklarının kabul edilmesi gerekir. Buna karşın duruma göre, bankalar gibi çok büyük işletmelerde şube müdürleri dahi ticari temsilci niteliğinde olduklarından, üst düzey yönetici kavramını daha dar yorumlayarak şube müdürlerini kapsam dışında bırakacak şekilde yorumlamalıdır. Bu sebeple, genel geçer-objektif bir kriter ortaya koyabilmek mümkün değildir. Her bir şirket açısından, o şirketin işletme çapını ve organizasyonunu dikkate alarak sadece “planlama”, “yönetme” ve “kontrol etme” yetkilerinin tümüne birlikte sahip olan yöneticilerin bu kapsamda kabul edilmesi gerekir¹¹⁰³. Üst düzey yetkili belirlenirken, kişilerin “müdür” sıfatını kullanmalarına değil, atandığı bölüme dair karar verme ve imza atma yetkisine sahip olup olmadığı incelenmelidir. Ayrıca şirketin yönetim organı, üst düzey yöneticileri ve personel sayısı ile ilgili bilgiler açıklanırken sadece mevcut durumla yetinilmemeli, ilgili pozisyonlarda veya personel sayısında meydana gelen değişikliklere de yer verilmelidir.

Genel bilgiler bölümünde varsa; şirket genel kurulunca verilen izin çerçevesinde yönetim organı üyelerinin şirketle kendisi veya başkası adına yaptığı işlemler ile rekabet yasağı kapsamındaki faaliyetleri hakkında bilgiler bulunmalıdır (FRY m. 8/1-e). TTK m. 395/1 uyarınca yönetim kurulu üyesi, genel kuruldan izin almadan şirketle kendisi veya başkası adına herhangi bir işlem yapamaz. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyesi şirketle bir işlem gerçekleştirmişse, buna ilişkin açıklama yönetim kurulu tarafından yapılacaktır. Doktrinde yönetmelikte açıkça öngörülmemiş olmasına rağmen, yönetim kurulu üyelerinden bazılarının şirketle işlem yapmış olmaları halinde, bu işlemin konu, fiyat ödeme koşulları gibi önemli verileri ile birlikte açıklanması aranması gerektiği ileri sürülmüştür¹¹⁰⁴. Kanaatimizce bu bilgilerin yer almaması önemli bir eksiklik yaratmayacaktır. Zira işlemin diğer tarafı şirket olduğu için, şirketin ticari defterlerinde ve buna bağlı olarak hazırlanan finansal tablolardan bu bilgilere ulaşılabilecektir. Buna karşın, açıklama yapılmasına bir engel de yoktur. Bununla birlikte, yönetim kurulu şirket menfaatini her şeyden öncelikli tutması gerektiği için kural

¹¹⁰² Bak Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.’de bu üç komite kurulmuştur. Bkz. <http://www.bakambalaj.com.tr/images/kataloglar/31122017-faaliyet-raporu.pdf>, (ET. 01.03.2019).

¹¹⁰³ Ayoğlu, 2014: 41.

¹¹⁰⁴ Ayoğlu, 2014: 40.

olarak şirketin konusunu oluşturan işlerle uğraşamaz. TTK m. 396/1 uyarınca yönetim kurulu üyelerinden biri, genel kurulun iznini alarak şirketin işletme konusuna giren ticari iş türünden bir işlemi kendi veya başkası hesabına yapabilir. Buna ilişkin açıklamaya da yer verilmelidir.

4.2.3.2.2.2. Yönetim Organı ile Üst Düzey Yöneticilere Sağlanan Mali Haklar

TTK m. 516/2-c ve FRY m. 8/1-b uyarınca yönetim organı üyeleri ile üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklar faaliyet raporunda bir bölüm olarak yer almalıdır. Bu bölüm, özellikle şirketin pay sahipleri açısından önemlidir. Zira bu bilgiler sayesinde, yöneticilerin şirket malvarlığını kendi lehlerine ne şekilde kullandıkları değerlendirilebilecektir. Buna göre, yöneticilerin azline, haklarında sorumluluk davası açılmasına veya görevlerinin devamına karar verilebilecektir.

Bu bölümde yönetim organı ile üst düzey yöneticilere sağlanan huzur hakkı, ücret, prim, ikramiye, kar payı gibi mali menfaatlerin toplam tutarları yer alacaktır (FRY m. 9/1-a). Hükümde üye ya da yönetici bazında açıklama yapılması aranmamaktadır¹¹⁰⁵. Bununla birlikte, yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilerinin mali haklarının tek bir toplam tutar olarak mı, yoksa iki ayrı başlık halinde mi açıklanacağı net olarak düzenlenmemiştir. Tek bir toplam tutardan bahsedildiği göz önüne alınırsa, iki grubu ayrı başlıklar altında gösterme zorunluluğu bulunmamaktadır¹¹⁰⁶. Buna karşın uygulamada sadece üst düzey yöneticilere sağlanan faydalar toplamı ayrı olarak gösterilen faaliyet raporu da bulunmaktadır¹¹⁰⁷. Her ikisinin toplam tutarını birlikte veren şirketler de bulunmaktadır¹¹⁰⁸. SPK'nın belirlediği kurumsal yönetim ilkeleri uyarınca, kişi bazında açıklama yapılması esastır. Kişi bazında açıklamanın yapılamadığı durumlarda açıklamada asgari olarak yönetim kurulu ve üst düzey yönetici ayırımına yer verilmesi gerekmektedir. Kanaatimizce kapalı anonim şirketler açısından da kişi bazında açıklama yapılması faaliyet raporu açısından daha yerinde bir yaklaşım olacaktır. Bununla birlikte verilen ödenekler, yolculuk, konaklama ve

¹¹⁰⁵ Ayoğlu, 2014: 40.

¹¹⁰⁶ Ayoğlu, 2014: 41.

¹¹⁰⁷ Bak Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de, 2017 yılında üst düzey yöneticilerine sağladığı faydalar toplamı 4.207.371 TL'dir. Bkz. <http://www.bakambalaj.com.tr/images/kataloglar/31122017-faaliyet-raporu.pdf>, (ET. 01.03.2019; Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş' de hesap dönemi itibari ile Şirket'in üst düzey yöneticilerine tamamı kısa vadeli olarak sağladığı maaş, prim ve benzeri diğer faydaların toplam tutarı 391.988 TL'dir. Bkz. https://www.trabzonspor.org.tr/Download/files/faaliyet_raporu_31_mayis_2017_final_1489314263.pdf, (ET. 01.03.2019).

¹¹⁰⁸ Nuh Çimento'nun 2015 yılında Yönetim Kurulu Üyeleri ve Şirket Üst Düzey Yöneticilerine toplam 6.479.224 TL ödeme yapılmıştır. Nuh Şirketler Grubu Yönetim Kurulu Üyeleri ve Şirket Üst Düzey Yöneticilerine 31.12.2015 tarihi itibarıyla toplam 10.817.668 TL ödeme yapılmıştır. Bkz. https://www.nuhcimento.com.tr/wp-content/uploads/31.12.2015_Faaliyet_Raporu.pdf, (ET. 01.03.2019).

temsil giderleri ile aynı ve nakdi imkanlar, sigortalar ve benzeri teminatların toplam tutarlarına ilişkin bilgiler bulunur (FRY m. 9/1-b).

4.2.3.2.2.3. Şirketin Araştırma ve Geliştirme Çalışmaları Bölümü

TTK m. 516/2-b ve FRY m. 8/1-c uyarınca şirketin araştırma ve geliştirme (ar-ge) çalışmaları bölümü yer almalıdır¹¹⁰⁹. Bendin açıklamasının yapıldığı FRY m. 10'da şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları ile bunların sonuçlarına ilişkin bilgilere yer verileceği düzenlenmiş; ancak ayrıntısına girilmemiştir. Araştırma, yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmaya yönelik planlı ve özgün incelemelerdir¹¹¹⁰. Geliştirme, üretime ve kullanıma başlanmadan önce, yeni geliştirilmiş olan ürün, malzeme, süreç, aygıt veya hizmetlerin üretim planı ya da tasarımına yönelik araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır¹¹¹¹. Yönetim kurulunun faaliyet raporunda, araştırma ve geliştirme çalışmaları bölümünün bulunması önemlidir. Zira TMS/TFRS'de araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, pr. 54). Varlık olarak, bilançoya aktarılamaz. Araştırma faaliyetine ilişkin gider, yalnızca kar veya zarar tablosunda yer alır; ancak burada da ayrıntısına girilmez¹¹¹². Bununla birlikte, standartta sağlanan koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir. Şayet TMS 38, pr. 57'de sayılan şartlar sağlanamazsa, geliştirme faaliyetleri de gider olarak muhasebeleştirilecek ve bilançoda yer almayacaktır. Ayrıca TMS'de işletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerin, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmeyeceği düzenlenmiştir (TMS 38, pr. 64). Şirkette bu kalemlere ilişkin yüksek miktarda harcama yapılsa bile, ar-ge aşamaları bilançoya aktarılamayacaktır. Bu sebeple, yönetim kurulunun faaliyet raporunda araştırma ve geliştirme çalışmalarına yer verilerek, şirket hakkında doğru bilgi alınması sağlanacaktır.

Bu bölümde şirketin faaliyet konusu ile ilgili ar-ge çalışmasının mevcut olup olmadığına yer verilecektir. Şayet araştırma ve geliştirme faaliyeti yapılmamışsa, buna ilişkin açıklama da yapılmalıdır. Denetimden geçmiş faaliyet raporunda dönem içinde araştırma ve

¹¹⁰⁹ Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin incelenmesi için bkz. yuk. 2.8.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.

¹¹¹⁰ Yardımcıoğlu vd., 2008: 46; Özerhan ve Yanık, 2012: 275; Deloitte, 2011: 26.

¹¹¹¹ Yardımcıoğlu vd., 2008: 46; Deloitte, 2011: 26.

¹¹¹² Bkz. yuk. 3.3.2.2. Esas Faaliyet Dönem Giderleri.

geliştirme faaliyeti yapılmadığının belirtilmesi yeterli görülmüştür¹¹¹³. Doktrinde ar-ge faaliyeti varsa bu çalışmaların hangi konular üzerinde yoğunlaştığı ve şirkete ne şekilde fayda sağlayacakları; bu çalışmaların şirket bünyesinde mi, iştirakler vasıtasıyla mı, dışarıdan araştırma ve geliştirme hizmeti alınmak suretiyle mi gerçekleştirildiği ve bu çalışmaların faaliyet dönemi sonu itibariyle ulaştıkları durum faaliyet raporunda açıklanması gerektiği ifade edilmiştir¹¹¹⁴. Kanaatimizce burada sayılanların açıklanması faydalı olmakla birlikte, zorunlu değildir. Uygulamada bu bölüm altında çok ayrıntılı açıklamalar yapılmaksızın faaliyetin ne olduğundan bahsedilmiştir. Ayrıca doktrinde bir görüş faaliyet dönemi boyunca bu çalışmalara ne tutarda bütçe ayrıldığına da açıklanması gerektiği yönündedir¹¹¹⁵. Kanaatimizce ne kadar bütçe ayrıldığına ve ne tutarda harcama yapıldığının faaliyet raporunda yer almasına gerek yoktur. Zira araştırma faaliyetlerine ne kadar harcandığı kar veya zarar tablosunda; geliştirme harcamaları ise duruma göre kar veya zarar tablosunda ve bilançoda görülecektir. Uygulamada da yapılan çalışmanın ne olduğu ve işletmeye ne gibi yararları olacağına değinilmiştir.

4.2.3.2.2.2.4. Şirketin Faaliyetlerine İlişkin Önemli Gelişmeler

FRY m. 8/1-ç uyarınca şirket faaliyetleri ve faaliyetlere ilişkin önemli gelişmeler bölümü bulunmalıdır.

İlk olarak şirketin ilgili hesap döneminde yapmış olduğu yatırımlara ilişkin bilgiler açıklanmalıdır (FRY m. 11/1-a). Yatırım faaliyetleri, şirketin gelecekteki finansal durumunu kuvvetlendirmek için yapılan harcamalardan oluşur. Bu kuvvetlendirme, şirket varlığını artırma amacıyla yapılabileceği gibi müşteri taleplerini karşılamak için de yapılabilir. Buna göre şirketin yatırım amaçlı gayrimenkul¹¹¹⁶ satın alması, finansal yatırımlarda bulunması, şirket varlığını artıracak yatırımlardan olup, buna ilişkin bilgiler faaliyet raporunda açıklanmalıdır. Örneğin pay senedi, tahvil, hazine bonusu, finansman bonusu, yatırım fonu katılma belgesi, kar veya zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi alınabilir. Finansal yatırımlara ilişkin bilgilere bilançodan ulaşılabilir¹¹¹⁷. Finansal yatırımlara ilişkin giderler, kar veya zarar tablosunda finansal giderler¹¹¹⁸ grubunda muhasebeleştirilir. Dolayısıyla yönetim kurulu, yıllık faaliyet raporunda bu tablolarda yer alan bilgileri aktaracaktır.

¹¹¹³ Nuh Çimento'nun Faaliyet Raporu: 6 için bkz. https://www.nuhcimento.com.tr/wp-content/uploads/31.12.2015_Faaliyet_Raporu.pdf, (ET. 01.03.2019).

¹¹¹⁴ Ayoğlu, 2014: 41, 42.

¹¹¹⁵ Ayoğlu, 2014: 41, 42.

¹¹¹⁶ Muhasebeleştirilmesi için bkz. yuk. 3.2.2.1.3.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.

¹¹¹⁷ İnceleme için bkz. yuk. 3.2.2.1.2.2. Finansal Yatırımlar.

¹¹¹⁸ İnceleme için bkz. yuk. 3.3.2.6. Finansal Giderler.

FRY m. 11/1-b uyarınca şirketin iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri hakkında bilgiler ile yönetim organının bu konudaki görüşü yer almalıdır. TTK'ya tabi anonim şirketler açısından TTK m. 366/2 uyarınca yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir. Şayet böyle bir komisyon veya komite kurulmuşsa, bu açıklanmalıdır. İç kontrol için bir komite kurulmasa da şirkette iç kontrolün ne şekilde gerçekleştirildiği belirtilmelidir. Şirkette, tüm faaliyetleri ilişkin iç kontrol sistemi her birimin kendi yöneticisi tarafından yürütülebilir. Bu amirin astını kontrol etmesi, yapılacak işlemlerde çift imza gereksinimi veya bir bölümün diğer bölüm tarafından kontrol edilmesi şeklinde gerçekleşebilir.

Bu bölümde şirketin doğrudan veya dolaylı iştirakleri ve pay oranlarına ilişkin bilgiler açıklanmalıdır (FRY m. 11/1-c). İştirak, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmedir¹¹¹⁹. Şirketin finansal ve faaliyetiyle ilgili politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücü bulunduğu işletmelere ilişkin bilgiler açıklanmalıdır. Buna ilişkin bilgiler bilançoda bulunmaktadır¹¹²⁰. Doktrinde bu bilginin yönetim kurulunun faaliyetleri ile herhangi bir bağlantısı bulunmadığından raporda yer almasının anlamlı olmadığı ileri sürülmektedir¹¹²¹.

FRY m. 11/1-ç uyarınca şirketin iktisap ettiği kendi paylarına ilişkin bilgiler yer almalıdır. Şirketler kar payı ödemesinin bir alternatifi olarak, şirketlerin vergi yükünü azaltmak, şirketlerin ortaklarına nakit aktarmak istemesi, sinyal etkisi, şirketlerin finansal oranlarını iyileştirmek istemesi, şirketin kontrolünü rakiplere kaptırmama veya payları belli ortaklarda toplama isteği gibi nedenlerle kendi pay senetlerini satın alabilir. Şirketin iktisap ettiği kendi paylar bilançoda geri alınmış paylar hesabında¹¹²² muhasebeleştirilir. Bununla birlikte, şirket bu paylara ilişkin yedek akçe ayırmak zorundadır¹¹²³. Hem payların edinilme sebepleri hem de yedek akçe ayrılma zorunluluğu, finansal yatırımcıların kararlarını etkileyecektir.

Hesap dönemi içerisinde yapılan özel denetime ve kamu denetimine ilişkin açıklamalar yapılmalıdır (FRY m. 11/1-d). Özel denetçi atanmışsa onun raporunda ulaştığı

¹¹¹⁹ İştirak kavramının incelenmesi için bkz. yuk. 2.6.9.2. Bireysel Finansal Tablolar.

¹¹²⁰ Bkz. yuk. 3.2.2.1.3.3. Ortaklıklardaki Yatırımlar.

¹¹²¹ Ayoğlu, 2014: 42.

¹¹²² Bkz. yuk. 3.2.2.2.3.2.2. Geri Alınmış Paylar.

¹¹²³ Bkz. yuk. 3.2.2.2.3.4.4. Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler.

sonuçlar hakkında zet bilgiye yer verilmelidir¹¹²⁴. Sektörel, vergisel ya da Bakanlık kökenli tüm denetimler kamu denetimi olarak kabul edilmelidir¹¹²⁵.

Şirket aleyhine açılan ve şirketin mali durumunu ve faaliyetlerini etkileyebilecek nitelikteki davalar ve olası sonuçları hakkında bilgilere yer verilecektir (FRY m. 11/1-e). Bu bölüm faaliyet raporunda hukuki konular başlığı altında açıklanmaktadır. Burada tek tek açılan davalar, davaların kimler tarafından açıldığı, davanın konusu ve davanın sonuçlanıp sonuçlanmadığı belirtilmelidir. Açılmış ancak henüz sonuçlanmamıŐ davalar açısından finansal tablo hazırlayıcıları, karşılık ayırmakla ykmldr¹¹²⁶. Ayrılan karşılık tutarı hem bilançoda hem de faaliyet raporunda belirtilecektir. Bu sayede, bilançoda yalnızca rakamsal ifadelerle yer alan karşılıklara ilişkin açıklama faaliyet raporunda yapılarak, finansal tablolar hakkında finansal tablo kullanıcıları aydınlatılacaktır.

FRY m. 11/1-f uyarınca mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalar nedeniyle şirket ve yönetim organı yeleri hakkında uygulanan idari veya adli yaptırımlara ilişkin açıklamalar yapılacaktır. Bununla birlikte geçmiş dönemlerde belirlenen hedeflere ulaŐılıp ulaŐılamadıđı, genel kurul kararlarının yerine getirilip getirilmediği, hedeflere ulaŐılamamıŐsa veya kararlar yerine getirilmemiŐse gerekçelerine ilişkin bilgiler ve değerlendirmeler verilecektir (FRY m. 11/1-g). Ayrıca yıl içerisinde olağanüstü genel kurul toplantısı yapılmışsa, toplantının tarihi, toplantıda alınan kararlar ve buna ilişkin yapılan işlemler de dahil olmak üzere olağanüstü genel kurula ilişkin bilgiler yer alır (FRY m. 11/1-đ). Olağanüstü genel kurul toplantısının ve bu toplantıda alınan kararların yönetim kurulunun faaliyetleri ile hiçbir bağlantısı yoktur. Bu bilgiye faaliyet raporunda yer verilmesinin talep edilmesi yerinde deđildir¹¹²⁷. Bu bölümde şirketin yıl içinde yapmış olduğu bađıŐ ve yardımlar ile sosyal sorumluluk projeleri çerçevesinde yapılan harcamalara ilişkin bilgiler de yer alır (FRY m. 11/1-h).

FRY m. 11/1-ı uyarınca şirketler topluluğuna bağlı bir şirketse; hakim şirketle, hakim şirkete bağlı bir şirketle, hakim şirketin yönlendirmesiyle onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı hukuki işlemler ve geçmiş faaliyet yılında hakim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemler gösterilir. Bununla birlikte, bu bentte bahsedilen hukuki işlemin yapıldığı veya önlemin alındığı veyahut alınmasından kaçınıldığı anda kendilerince bilinen hal ve şartlara göre, her bir hukuki işleminde uygun bir karşı edim sağlanıp sağlanmadığı ve alınan veya alınmasından kaçınılan nlemin

¹¹²⁴ Ayoğlu, 2014: 42.

¹¹²⁵ Ayoğlu, 2014: 42.

¹¹²⁶ Karşılık kavramının incelenmesi için bkz. yuk. 3.2.2.2.2.8.2. Kısa Vadeli Karşılıklar.

¹¹²⁷ Ayoğlu, 2014: 43.

şirketi zarara uğratıp uğratmadığı, şirket zarara uğramışsa bunun denkleştirilip denkleştirilmediği açıklanmalıdır.

4.2.3.2.2.5. Finansal Durum

Yönetim kurulu faaliyet raporu şirketin her yönüyle finansal durumunu yansıtır (TTK m. 516/1). Her yönü ibaresi inter alia, malvarlığı durumunu, finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, alacak/borç ilişkisini, özkaynağın yeterli olup olmadığını içerir¹¹²⁸. FRY m. 8/1-d uyarınca faaliyet raporunda finansal durum bölümü yer alır. Yönetmelikte finansal durum bölümünde yer alması gerekenler beş bent halinde düzenlenmiştir. Buna karşın, bağımsız denetimden geçmiş faaliyet raporları incelendiğinde ayrıntılı şekilde bunların hepsinin açıklanmadığı görülmektedir.

Bu bölümde şirketin finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına ilişkin yönetim organının analizi ve değerlendirmesi, planlanan faaliyetlerin gerçekleşme derecesi, belirlenen stratejik hedefler karşısında şirketin durumu yer almalıdır (FRY m. 12/1-a). Şirketin finansal durumu, bilançoda ve kar veya zarar tablosunda yer alan bilgilere göre aktarılacaktır. Örneğin Galatasaray A.Ş.'nin faaliyet raporunda, şirketin bilançosuna ve kar veya zarar tablosundaki faaliyet karı ile dönem karı bilgilerine yer verilmiştir¹¹²⁹. Buna göre şirketin varlık ve kaynak durumuyla ilgili yapılmış olan planların gerçekleşip gerçekleşmediği belirtilecektir. Planları yapan organ anonim şirkette yönetim kurulu olduğu için, bu kısımda yönetim kurulu kendi performansını da değerlendirmiş olacaktır.

FRY m. 12/1-b uyarınca geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak şirketin yıl içindeki satışları, verimliliği, gelir oluşturma kapasitesi, karlılığı ve borç/öz kaynak oranı ile şirket faaliyetlerinin sonuçları hakkında fikir verecek diğer hususlara ilişkin bilgiler ve ileriye dönük beklentiler yer almalıdır. Geçmiş yıllarla karşılaştırılmalı olarak bu bilgilere ulaşılması için finansal tablolardan yararlanılacaktır. Şirketin yıl içindeki satışları, kar veya zarar tablosunda yer alan hesaplardan aktarılacaktır. Bu aktarım yapılırken, şirketin ilişkili taraflarla yapmış olduğu işlemler varsa, bunlar da açıklanmalıdır. Borç, bilançonun pasifinde yer alıp, kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerden oluşmaktadır. Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır¹¹³⁰. Buna göre muhasebesel anlamda, işletmenin özkaynak tutarının bulunabilmesi için, işletmenin pasif tutarından kısa ve uzun

¹¹²⁸ Madde gerekçesi.

¹¹²⁹ Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.'nin 1 Haziran 2017-31 Mayıs 2018 hesap dönemi faaliyet raporu için bkz. <https://galatasaray.blob.core.windows.net/files/sportif/faaliyet-raporu-31052018.pdf>, (ET. 29.04.2019).

¹¹³⁰ İnceleme için bkz. yuk. 3.2.2.2.3. Özkaynak.

vadeli yükümlülükler tutarının çıkarılması gerekir. Borç ve özkaynak tutarları bilgilerine bilançodan ulaşılabacaktır. FRY m. 12/1-b'de yönetim kurulunun ileriye dönük beklentilerinin de açıklanacağı yer olacaktır. Doktrinde ileriye dönük beklenti/projeksiyonlara yer verilmesinin zorunlu kabul edilemeyeceği; çünkü yönetim kurulunun yeni faaliyet yılında göreve devam etmiyor olabileceği ifade edilmektedir. Bununla birlikte bu tür projeksiyonların mutlaka hazırlanması yönünde yükümlülük getirilmesi geçmişe dönük nitelik taşıyan hesap verme borcunun kapsamını da aşacaktır¹¹³¹.

FRY m. 12/1-c uyarınca şirketin sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığına veya borca batık olup olmadığına ilişkin tespit ve yönetim organı değerlendirmeleri yer alır. Sermaye, işletmeye tahsis edilen ya da işletmelerin sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan tutardır. Şirketin sermayesi, bilançoda özkaynaklar grubunda sermaye hesabında muhasebeleştirilir. Sermayenin karşılıksız kalması, şirketin uğramış olduğu zararlar sebebiyle gerçekleşir. TTK m. 376'da sermayenin kaybı ve borca batık olma durumunda şirket yönetim kuruluna belirli görevler yüklenmiştir. Bununla birlikte, varsa şirketin finansal yapısını iyileştirmek için alınması düşünülen önlemler bulunur (FRY m. 12/1-ç). Şirketin mali durumunu güçlendirmek amacıyla yapılması düşünülen projeler belirtilecektir.

FRY m. 12/1-d uyarınca kar payı dağıtım politikasına ilişkin bilgiler ve kar dağıtım yapılmayacaksa gerekçesi ile dağıtılmayan karın nasıl kullanılacağına ilişkin öneri yer almalıdır. Kastedilen, yönetim kurulunun genel kurula karın dağıtılıp dağıtılmaması yönünde sunacağı önerinin gerekçelerinin açıklanmasıdır¹¹³².

4.2.3.2.2.2.6. Riskler ve Yönetim Organının Buna İlişkin Değerlendirmesi

FRY m. 8/1-e uyarınca riskler ve yönetim organının değerlendirilmesi bölümü yer almalıdır. Bu bölümde ilk olarak varsa şirketin öngörülen risklere karşı uygulayacağı risk yönetimi politikasına ilişkin bilgiler bulunur. (FRY m. 13/1-a). Örneğin şirketin nakit sıkıntısı çekme riski öngörülüyorsa, alınabilecek uygun kredilere yönelik araştırma yapılarak sunulabilir. Şirketin borçlarını vadesinde ödeyememe riski söz konusuysa, alacaklılarla konuşularak borçların vadelerine yönelik yeni düzenlemeler yapılabilir. Kanaatimizce şirketin öngörülen riskleri yalnızca şirkette varlık kaybına yol açacak veya yükümlülüklerin yerine getirilmesini engelleyebilecek durumlara karşı alınacak önlemlerle sınırlı değildir. Bununla birlikte, iş sağlığı ve güvenliği açısından öngörülen risklere karşı alınacak önlemler de

¹¹³¹ Ayoğlu, 2014: 44.

¹¹³² Ayoğlu, 2014: 44.

açıklanmalıdır. Ayrıca bu bölümde oluşturulmuşsa riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin çalışmalarına ve raporlarına ilişkin bilgiler yer alır (FRY m. 13/1-b). TTK m. 378/1 uyarınca pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Son olarak satışlar, verimlilik, gelir yaratma kapasitesi, karlılık, borç/öz kaynak oranı ve benzeri konularda ileriye dönük risklere yer verilir (FRY m. 13/1-c).

4.2.3.2.2.7. Diğer Hususlar

FRY m. 8/1-f uyarınca diğer hususlar bölümü yer almaktadır. Bu bölümde, faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve ortakların, alacaklıların ve diğer ilgili kişi ve kuruluşların haklarını etkileyebilecek nitelikteki özel önem taşıyan olaylara ilişkin açıklamalara yer verilmesi zorunludur (TTK m. 516/2-a; FRY m. 14/1). Finansal tablolar, yılsonunda 31 Aralık tarihinde şirkette mevcut bilgilere göre hazırlanır. Kar veya zarar tablosu, ilgili yılın faaliyet sonuçlarına yer verir. Bilanço ise, hazırlandığı gün itibarıyla, o güne kadar şirketin varlık ve yükümlülük ve özkaynak durumu hakkında bilgi verir. TTK m. 514 uyarınca yönetim kurulunun, finansal tabloları üç ay içinde hazırlayıp genel kurula sunması gerekir. Dolayısıyla bu süre içerisinde, şirketin finansal yapısını etkileyen önemli olaylar meydana gelebilir. Kanaatimizce özel önem taşıyan olaylar açısından şirketin bilançosu esas alınabilir. Buna göre bilançoda yer alan varlıkların kaybı özel önem taşıyabilir. Bunun dışında finansal tablolarda yer verilmeyen durumlar olabilir. Şirketin yüksek miktarda alacağı olduğu bir şirket iflas edebilir. Bu bölümde ayrıca, FRY hükümlerine aykırı olmamak kaydıyla yönetim organının uygun gördüğü ilave bilgilere de yer verilebilir. Örneğin uygulamada özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar, içeriden bilgi alabilecek kişilerin listesi, pay performansı gibi bilgilere yer verilmiştir¹¹³³.

¹¹³³Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş.'nin yönetim kurulu faaliyet raporu için bkz. https://www.trabzonspor.org.tr/Download/files/trabzonspor-faaliyet-raporu-31-mayis-2018_6657629878.pdf, (ET. 03.03.2019).

4.2.3.2.2.2.8. Şirketler Topluluğu

4.2.3.2.2.2.8.1. Genel Olarak

Şirketler topluluğu, ortaklığa hukuken bağlı bulunan ve hakim şirketin bağlı şirketleriyle birlikte oluşturduğu tüzel kişiliği haiz olmayan ekonomik bütündür¹¹³⁴.

Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkını haizse veya kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa, birinci şirket hakim, diğeri bağlı şirkettir (TTK m. 195/1-a). Bununla birlikte, bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hakimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hakim, diğeri bağlı şirkettir (TTK m. 195/1-b). Bunun dışında bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketinin paylarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek miktarda paylarına sahip bulunması, birinci şirketin hakimiyetinin varlığına karinedir (TTK m. 195/2). Sermaye şirketinin paylarının çoğunluğuna sahip olmak hakimiyet kurulması için yeterli değildir. Önemli olan öngörülen oyların çoğunluğuna sahip olmaktır; çünkü, oyda imtiyaz hakları ve yönetim organındaki çoğunluk, sermaye çoğunluğunu tamamen etkisiz hale getirebilir. Bu sebeple, şirket paylarının çoğunluğuna sahip olmak hakimiyet için sadece bir karine olarak öngörülmüştür¹¹³⁵. TTK m. 195/4 uyarınca hakim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Hakim şirketler ana, bağlı şirketler yavru şirket konumundadır. TTK'da sayılan hakimiyet araçlarından en az birine sahip şirket, hakim veya ana şirkettir. Hakim şirket bir ticaret şirketi ise, hakimiyeti altındaki şirketler bağlı şirket olarak adlandırılır¹¹³⁶.

4.2.3.2.2.2.8.2. Hakim Şirket Açısından

FRY m. 15 /1 uyarınca şirketler topluluğunda ana şirketin faaliyet raporlarında, yukarıda yer alan diğer hükümlere ek olarak aşağıda belirtilen hususların da yer alması zorunludur:

İlk olarak bir sermaye şirketinin sermayesinin, doğrudan veya dolaylı olarak, yüzde beşini, onunu, yirmisini, yirmi beşini, otuz üçünü, ellisini, altmış yedisini veya yüzde

¹¹³⁴ Poroy vd., 2017: 688; Şirketler topluluğu bir hakim şirketi veya hukuken bağımsız olmakla birlikte ekonomik bağımsızlığını yitiren ve en az bir bağlı şirketi içeren, bu şirketlerin tek elden yönetilmesi esası üzerine kurulan bir tür yoğunlaşmadır. Bkz. Ünlü, 2016: 102.

¹¹³⁵ Ünlü, 2016: 103.

¹¹³⁶ Poroy vd., 2017: 700; Kırca vd., 2013: 244.

yüzünü temsil eden miktarda paylarına sahip olduğu veya payları bu yüzdelerin altına düştüğü takdirde bu durum ve gerekçesine yer verilecektir (FRY m. 15 /1-a). Buna göre ana şirketi kanuni eşiklerin altına düşüren ya da üzerine çıkaran pay devir işlemleri açıklanacaktır¹¹³⁷. Bununla birlikte topluluğa dahil işletmelerin ana şirket sermayesindeki payları hakkında bilgiler açıklanacaktır (FRY m. 15 /1-b). Hükümle karşılıklı katılma durumu mevcutsa, bunun açıklanması istenmektedir¹¹³⁸. TTK m. 197/1 uyarınca birbirlerinin paylarının en az dörtte birine sahip bulunan sermaye şirketleri karşılıklı iştirak durumundadır. Anılan şirketlerden biri diğerine hakimse, ikincisi aynı zamanda bağlı şirket sayılır. Karşılıklı iştirak durumundaki şirketlerin her biri diğerine hakimse ikisi de bağlı ve hakim şirket kabul olunur.

FRY m. 15 /1-c uyarınca konsolide finansal tabloların hazırlanması süreci ile ilgili olarak topluluğun iç denetim ve risk yönetimi sistemlerine ilişkin açıklamalar bulunur. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu grup finansal tablolarıdır¹¹³⁹ (TFRS 10, EkA). Hakim şirket niteliğindeki bir işletme kural olarak konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır (TFRS 10, pr. 4). Bu finansal tablolar sunulurken uyulacak kurallar TMS/TFRS'de açıklanmıştır. Buna göre finansal tablolar hazırlanmakla birlikte, bu tablolara ilişkin açıklamalar faaliyet raporunda yapılacaktır.

Yönetim organı üyelerinden birinin talep etmesi halinde, TTK m. 199/4'te öngörülen raporun sonuç kısmı yer alacaktır (FRY m. 15 /1-ç). TTK m. 199'da hakim şirketin hakimiyet, bağlı şirketin bağlılık raporları yer almaktadır. Bunlar, her bir bağlı şirketin ve hakim şirketin bir faaliyet yılının sonuçlarını değerlendirmeleri ve dersler çıkarmaları için düzenlenmektedir¹¹⁴⁰. Hakim şirketin hakimiyet raporu, herhangi bir yönetim kurulu üyesi, yönetim kurulu başkanından talep etmişse hazırlanır (TTK m. 199/4). Dolayısıyla pay sahibi, azlık veya başka bir yetkili talep edemez. Yönetim kurulu, bağlı şirketlerin finansal ve malvarlığıyla ilgili durumları ile üç aylık hesap sonuçları, hakim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle, hakim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınlarıyla ilişkileri; yaptıkları işlemler ve bunların sonuç ve etkileri hakkında bir rapor hazırlar (TTK m. 199/4). Talep eden, bunun sonuç kısmının yıllık rapor ile denetleme raporuna eklenmesini isteyebilir. Sonuç kısmının yıllık faaliyet raporuna konulup konulmayacağını yönetim kurulu

¹¹³⁷ Ayoğlu, 2014: 45.

¹¹³⁸ Ayoğlu, 2014: 45.

¹¹³⁹ İnceleme için bkz. yuk. 2.6.9.1. Konsolide Finansal Tablolar.

¹¹⁴⁰ Poroy vd., 2017: 746.

kararlaştırır¹¹⁴¹. Hazırlanan raporun sadece sonucu, yıllık faaliyet raporuna eklenecektir. Zira TTK'da raporun tümünün alenileşmesi istenmemiştir¹¹⁴².

4.2.3.2.2.8.3. Bağılı Şirket Açısından

TTK m. 199/1 uyarınca bağılı şirketin yönetim kurulu, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hakim ve bağılı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenler. Bu rapora, bağılı şirketin bağılılık raporu denilmektedir (TTK m. 199/1'in gerekçesi). TTK m. 199/3 uyarınca hazırlanan raporun sonuç kısmı, yıllık faaliyet raporunda yer alacaktır¹¹⁴³. Bağılılık raporunda, şirketin geçmiş faaliyet yılında hakim şirketle, hakim şirkete bağılı bir şirketle, hakim şirketin yönlendirmesiyle onun ya da ona bağılı bir şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin ve geçmiş faaliyet yılında hakim şirketin ya da ona bağılı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır (TTK m. 199/1). Hükümde bağılılık raporunda yer alması gereken hususlar açısından "hukuki işlemler" ve "önlemler" ayrımı yapılmıştır¹¹⁴⁴. Buna göre, bağılı şirketin hakim şirketle veya diğer bağılı şirketlerle yaptığı işlemler açıklanacaktır. Bu işlemlerin, hakim şirketin isteği ile yapılması gerekmektedir. Açıklanacak işlemler, hakim şirketin veya diğer bağılı şirketlerin yararına olmalıdır. Hukuki işlemlerde edimler ve karşı edimler belirtilecektir (TTK m. 199/1). Önlem kavramı ile bağılı şirketin malvarlığı veya karı üzerinde etkileri olabilecek hukuki işlem niteliğini haiz olmayan her türlü fiil veya kaçınma ifade edilmektedir¹¹⁴⁵. Önlemlerde, önlemin sebebi ve şirket yönünden yarar ve zararları belirtilir (TTK m. 199/1). Zarar denkleştirilmişse, bunun faaliyet yılı içinde fiilen nasıl gerçekleştiği veya şirketin sağladığı hangi menfaatlere ilişkin olarak bir istem hakkı tanındığı ayrıca bildirilir (TTK m. 199/1).

Raporun sonuç kısmında, yönetim kurulu şirketin, hukuki işlemin yapıldığı veya önlemin alındığı veya alınmasından kaçınıldığı anda kendilerince bilinen hal ve şartlara göre, her bir hukuki işlemde uygun bir karşı edim sağlanıp sağlanmadığını ve alınan veya alınmasından kaçınılan önlemin şirketi zarara uğratıp uğratmadığını açıklar. Şirket zarara uğramışsa, yönetim kurulu ayrıca zararın denkleştirilip denkleştirilmediğini de belirtir (TTK m. 199/3). Buna göre yönetim kurulu, faaliyet yılında gerçekleştirdiği tüm hukuki işlemleri ve alınan veya alınmayan tedbirleri değerlendirerek, bunların şirkete sağladığı fayda ve uğrattığı kayıpları ortaya koyacaktır. Yönetim kurulu, değerlendirmesini, söz konusu işlemlerin veya

¹¹⁴¹ Poroy vd., 2017: 750.

¹¹⁴² Poroy vd., 2017: 746.

¹¹⁴³ TTK m. 199 emredici nitelikte olduğundan, şirket esas sözleşmesi ile bağılılık raporunun tamamının yayınlanması veya genel kurula sunulması yönünde bir düzenleme getirilmesi mümkün değildir. Bkz. Yılmaz, 2015: 103.

¹¹⁴⁴ Yılmaz, 2015: 109.

¹¹⁴⁵ Yılmaz, 2015: 111.

tedbirlerin gerçekleştirilmesinin söz konusu olduğu sırada kendisi tarafından bilinen hal ve şartlar ışığında yapacaktır. Her halükarda yönetim kurulu, ilgili her hukuki işlem için karşı edimin uygunluğunu değerlendirecek, uygun bir karşı edim alınmamışsa bundan doğan kaybın nasıl denkleştirildiğini açıklayacaktır¹¹⁴⁶. Aynı düzenleme FRY m. 11/1-b. i’de de bulunmaktadır; ancak FRY m. 11/1-b. ı’da daha ayrıntılı bir açıklama yapılması istenmiştir. Hüküm uyarınca şirketler topluluğuna bağlı bir şirketse; hakim şirketle, hakim şirkete bağlı bir şirketle, hakim şirketin yönlendirmesiyle onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı hukuki işlemler ve geçmiş faaliyet yılında hakim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemler de faaliyet raporunda yer alacaktır. Doktrinde TTK m. 199/3’te yer alan konuların özet şeklinde değerlendirmesinin faaliyet raporunda yer alacağı belirtilmiştir. Buna göre, raporun sonuç kısmında, bağlılık raporunda yer verilen her bir hukuki işlem veya önlem ayrı ayrı değerlendirilemez. TTK m. 199/3’ün karşısında, FRY m. 11/1-b. ı’nın uygulama olanağı yoktur¹¹⁴⁷.

Yönetim kurulunun hazırladığı raporun sonuç kısmı, yıllık rapora alınarak olağan genel kurula sunulan, böylece pay sahiplerinin aydınlatılmasında önemli rolü olan kısımdır¹¹⁴⁸. Bu sebeple, yönetim kurulunun faaliyet raporunda TTK m. 199/3 anlamında bağlılık raporunun sonuç kısmının yer alması pay sahibinin yönetim kuruluna karşı ileri sürebileceği bir hakır¹¹⁴⁹. Sonuç yoksa, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu da yoktur¹¹⁵⁰.

TTK m. 199/1’de bağlı şirketin yönetim kurulunun, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hakim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenleyeceği yer almıştır. Buna karşın, FRY 16/1 uyarınca yıllık faaliyet raporu ilgili olduğu hesap döneminin bitimini izleyen iki ay içinde hazırlanacaktır. Bağlılık raporunun sonuç kısmı faaliyet raporunda yer alacağı için doktrinde bir görüşe göre TTK m. 199/1’de öngörülen üç aylık süre, yönetmelik ile iki aya indirilmiştir¹¹⁵¹.

4.2.3.2.3. Borsa Şirketleri Açısından

Anonim şirketler, halka açık olup olmama açısından kapalı ve halka açık anonim şirket olarak ikiye ayrılır¹¹⁵². Halka açık şirket, kitle fonlaması platformları aracılığıyla para

¹¹⁴⁶ TTK m. 199/3’ün gerekçesi.

¹¹⁴⁷ Yılmaz, 2015: 119.

¹¹⁴⁸ TTK m. 199/3’ün gerekçesi; Raporun tümünün yayınlanması şirket sırlarının korunması kuralına aykırıdır. Bkz. Poroy vd., 2017: 746.

¹¹⁴⁹ Poroy vd., 2017: 748.

¹¹⁵⁰ Pay sahibi ilgili genel kurul kararının butlanının tespiti davası ve yönetim kuruluna karşı sorumluluk davası açabilir. Bkz. Poroy vd., 2017: 749.

¹¹⁵¹ Yılmaz, 2015: 105.

¹¹⁵² Bahtiyar, 2019: 119; Kırca vd., 2013: 228.

toplayanlar hariç olmak üzere, payları halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim şirketlerdir (SerPK m. 3/e). Halka açık anonim şirketlerden pay senetleri borsada işlem görenler, borsa şirketi olarak adlandırılır¹¹⁵³. Borsa şirketleri, SerPK ile birlikte Borsa mevzuatına ve denetimine tabidir. Borsa şirketlerinde yönetim kurulu faaliyet raporu, kamuoyunun şirketin faaliyetleri hakkında tam ve doğru bilgiye ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanır (KYİT m. 2.3.1.). KYİT’de faaliyet raporunun içeriği farklı hükümlerde düzenlenmiştir.

KYİT m. 2.3.2 uyarınca yıllık faaliyet raporlarında ilk olarak yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerin şirket dışında yürüttükleri görevler hakkında bilgiye ve yönetim kurulu üyelerinin bağımsızlığına ilişkin beyanlarına yer verilir (KYİT m. 2.3.2/a). Yönetim kurulu komitelerinin komite üyeleri, toplanma sıklığı, yürütülen faaliyetleri de içerecek şekilde çalışma esaslarına ve komitelerin etkinliğine ilişkin yönetim kurulu değerlendirme yapar (KYİT m. 2.3.2/b). Halka açık anonim şirketlerde, kurumsal yönetimin sağlanabilmesi için komitelerle birlikte çalışılması istenmiştir. Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı bir biçimde yerine getirmesini teminen “Denetimden Sorumlu Komite” (bankalar hariç), “Riskin Erken Saptanması Komitesi” (bankalar hariç), “Kurumsal Yönetim Komitesi”, “Aday Gösterme Komitesi, Ücret Komitesi” (bankalar hariç) oluşturulur (KYİT m. 4.5.1). Kurulan bu komitelerin, işlevsel olup olmadıkları açısından yönetim kurulu değerlendirmede bulunacaktır. Yönetim kurulunun yıl içerisindeki toplantı sayısına ve yönetim kurulu üyelerinin söz konusu toplantılara katılım durumu açıklanır (KYİT m. 2.3.2/c). Bu sayede yönetim kurulunun görevini ne şekilde yerine getirdiği, görevine yeterli zamanı ayırıp ayırmadığı incelenebilecektir. Varsa mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalar nedeniyle şirket ve yönetim kurulu üyeleri hakkında verilen önemli nitelikteki idari yaptırım ve cezalara ilişkin açıklama yapılır (KYİT m. 2.3.2/d). Şirket faaliyetlerini önemli derecede etkileyebilecek mevzuat değişiklikleri hakkında ve şirket aleyhine açılan önemli davalar ve olası sonuçları hakkında bilgiye yer verilir (KYİT m. 2.3.2/e-f). Şirketin yatırım danışmanlığı ve derecelendirme gibi konularda hizmet aldığı kurumlarla arasında çıkan çıkar çatışmaları ve bu çıkar çatışmalarını önlemek için şirketçe alınan tedbirler hakkında açıklama yapılır (KYİT m. 2.3.2/g). Şirketin, % 5’i aşan karşılıklı iştirakleri açıklanır (KYİT m. 2.3.2/h). Çalışanların sosyal hakları, mesleki eğitimi ile diğer toplumsal ve çevresel sonuç doğuran şirket faaliyetlerine ilişkin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri hakkında bilgiye yer verilir (KYİT m. 2.3.2/i).

¹¹⁵³ Bahtiyar, 2019: 121; Kırca vd., 2013: 228.

KYİT m. 1.3.7 uyarınca yönetim hakimiyetini elinde bulunduran pay sahiplerinin, yönetim kurulu üyelerinin, üst düzey yöneticilerin ve bunların eş ve ikinci dereceye kadar kan ve sıhri yakınlarının, şirket veya bağlı ortaklıkları ile çıkar çatışmasına neden olabilecek nitelikte işlem yapabilmesi ve rekabet edebilmesi için genel kurul tarafından önceden onay verilmeli ve söz konusu işlemler hakkında genel kurulda bilgi verilmelidir.

Kar dağıtım politikasına faaliyet raporunda yer verilir (KYİT m. 2.1.3.1). Kar dağıtım politikasını yönetim kurulu belirleyecektir. Finansal tabloların sonuçlarına göre, genel kurula kar dağıtım teklifinde bulunacaktır. Şayet yönetim kurulu, genel kurula karın dağıtılmamasını teklif ediyorsa, bunun nedenleri ile dağıtılmayan karın kullanım şekline ilişkin bilgi faaliyet raporunda yer alır (KYİT m. 2.1.3.3). Kanaatimizce dağıtılmayan karın kullanım şekline ilişkin bilginin faaliyet raporunda yer alması yerinde değildir. Zira yönetim kurulu karın dağıtılmasına veya dağıtılmamasına karar veremez. Buna genel kurul karar verir. Faaliyet raporu genel kurul toplantısından önce hazırlanır ve genel kurula sunulur. Dolayısıyla henüz toplantı yapılmadan dağıtılmayan karın kullanım şekline faaliyet raporunda yer verilemez.

Yönetim kurulu üyeleri arasında görev dağılımı varsa yönetim kurulu üyelerinin görev ve yetkileri faaliyet raporunda açıklanır (KYİT m. 4.2.2). Halka açık şirketler, pay sahipleri sayısının çok ve faaliyet alanının geniş olduğu şirketlerdir. Bu sebeple, genellikle yönetim kurulu arasında görev dağılımı yapılmaktadır. Bu dağılıma faaliyet raporunda da yer verilecektir. Bu sayede, genel kurul hangi işler hakkında kime soru yöneltebileceğini önceden bilecektir. Yönetim kurulu, yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir. İç kontroller ve iç denetimin varlığı, işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi verilir (KYİT m. 4.2.4). Yönetim kurulu başkanı ile icra başkanı/genel müdürün yetkilerinin net bir biçimde ayrıştırılması ve bu ayrımın yazılı olarak esas sözleşmede ifade edilmesi esastır. Şirkette hiç kimse tek başına sınırsız karar verme yetkisi ile donatılmamalıdır (KYİT m. 4.2.5). Yönetim kurulu başkanı ve icra başkanı/genel müdürün aynı kişi olmasına karar verilmesi durumunda, söz konusu husus, gerekçesiyle birlikte genel kurulda ortakların bilgisine sunulur ve faaliyet raporunda gerekçeli açıklamaya yer verilir (KYİT m. 4.2.6).

Yönetim kurulu, şirketin belirlenen ve kamuya açıklanan operasyonel ve finansal performans hedeflerine ulaşmasından sorumludur. Bunun sağlanamadığı durumlarda söz konusu husus gerekçeleri ile birlikte faaliyet raporunda açıklanır. Bu şekilde yönetim kurulu, hem kurul hem de üye bazında, özeleştirisini ve performans değerlendirmesini yapar.

Yönetim kurulu üyeleri bu değerlendirmeler dikkate alınarak ödüllendirilir veya azledilir (KYİT m. 4.6.1).

Yönetim kurulu üyelerine ve üst düzey yöneticilere verilen ücretler ile sağlanan diğer tüm menfaatler, yıllık faaliyet raporu vasıtasıyla kamuya açıklanır. Kişi bazında açıklama yapılması esastır. Kişi bazında açıklamanın yapılamadığı durumlarda açıklamada asgari olarak yönetim kurulu ve üst düzey yönetici ayırımına yer verilmelidir (KYİT m. 4.6.6). Yapılan ödemeler, maaş, ikramiye, diğer düzenli ve arızı ödemeler gibi nakdi, pay senetleri, pay senetlerine dayalı türev ürünler, çalışanları hisse senedi edindirme planları kapsamında verilen pay alım opsiyonları, mülkiyeti verilen ve/veya kullanım için tahsis edilen ev, otomobil gibi gayri nakdi olarak yapılan ödemeler ve sağlanan tüm menfaatleri kapsar.

4.2.4. Finansal Tabloların ve Faaliyet Raporunun Denetçiye İbraz Yükümü

TTK m. 401/1 uyarınca yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak¹¹⁵⁴, gecikmeksizin, denetçiye verir. Buna göre, yönetim kurulu kendisi hazırladığı veya başkasına hazırlattığı finansal tablo ve yönetim kurulu faaliyet raporunu denetçiye vermek zorundadır. Bunları denetçiye vermeden önce yönetim kuruluna, kurul olarak¹¹⁵⁵ belgeleri onaylama yükümlülüğü de getirilmiştir. Dolayısıyla yönetim kuruluna finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunu denetçiye vermeden önce finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunu bir kez daha inceleme yükümü getirilmiştir. Kanunda yönetim kurulunun onaylaması düzenlenmekle birlikte, onaya ilişkin kararda aranacak gerekli orana yer verilmemiştir. Kanaatimizce onaylama görevi yönetim kurulunun kurul olarak yapması gereken bir iştir. Bu sebeple, yönetim kurulu toplanarak karar almalıdır¹¹⁵⁶. Kanunda aksine bir düzenleme olmadığı için, yönetim kurulu üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanacak ve kararını toplantıda hazır bulunan üyelerin çoğunluğu ile alacaktır (TTK m. 390). Bu görüşümüzü şirketin yönetim organı başkanı ve üyeleri tarafından imzalanarak onaylanacağı ve yönetim organı üyelerinden herhangi birinin yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgilerle ilgili farklı görüşte olması halinde, itiraz ettiği hususları

¹¹⁵⁴ TTK m. 401/4 uyarınca terör örgütlerine aidiyeti, iltisakı veya irtibatı nedeniyle 4/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 133 üncü maddesi uyarınca kayyım atanmasına karar verilen şirketlerde, kayyımın ilk defa atandığı mali yıl ve öncesinde yapılan iş ve işlemler ile ilgili olarak birinci fıkranın ilk cümlesi kapsamında onay yükümlülüğü yoktur.

¹¹⁵⁵ Yönetmeliğin faaliyet raporunun başkanı ve üyeleri tarafından imzalanarak onaylanmasını istemesinin sebebi, uygulamada sık olarak rastlanılan hatalı bir anlayışı önleme amacıyladır. Zira faaliyet raporlarının hazırlanması yönetim kurulunun, kurul olarak yerine getirmesi gereken, devredilemez görev ve yetkileri arasındadır (TTK m. 375/f). Dolayısıyla faaliyet raporunun sadece yönetim kurulu başkanı ya da sadece tek bir üye tarafından tek başına hazırlanıp imzalanması yönündeki hatalı uygulama mutlaka terk edilmelidir. Bkz. Ayoğlu, 2014: 45, 46.

¹¹⁵⁶ Aynı yönde bkz. Poroy vd., 2019: 368;

gerekçeleri ile birlikte yıllık faaliyet raporunda belirteceğini düzenleyen FRY m. 16 da desteklemektedir. Yönetim kurulu üyeleri onay yönünde kararlarını açıklamakla birlikte, katılmadıkları kısımlar varsa bunlara itiraz edip itirazlarını aldıkları kararda belirtebilirler. Bu ilerde açılacak sorumluluk davalarında bir gerekçe olarak kullanılabilmesi gibi; denetçinin olumsuz görüş vermesi durumunda, genel kurulun yeni seçeceği yönetim kurulunda itiraz eden üyenin yeniden seçilebilmesini de sağlayacaktır. Şayet gerekli çoğunluk sağlanamazsa, finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporu onaylanmamış olacaktır. Bunun sonucunda denetçiye verilemeyecektir. TTK m. 397/2 uyarınca denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmünde sayılacaktır. Dolayısıyla bunlara dayanarak genel kurul karar alamayacak ve yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilebilecektir.

TTK m. 401/1'de finansal tablo ve faaliyet raporunun denetçiye gecikmeksizin verileceği düzenlenmiştir. Gecikmeksizin kavramının ifade ettiği süre, TTK m. 514/1 ile birlikte değerlendirilmelidir. Hüküm uyarınca yönetim kurulu finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Şirketlerin faaliyet türlerine göre işe başlangıç ve iş bitiş tarihleri farklı olmakla birlikte, genel olarak ilgili yılın ilk günü başlar ve son günü sona erer. Buna göre 2018 yılı için faaliyet dönemi, 01.01.2018 ila 31.12.2018 tarihleri arasındadır. Bilanço günü ise, yılın son günü olup 31.12.2018 tarihidir ve bu tarihin ertesi günü, üç aylık sürenin başlangıç tarihidir. Dolayısıyla gecikmeksizin ifadesi, üç aylık sürenin içerisinde ifade edilen bir süredir. Bununla birlikte TTK m. 514'te üç aylık süre, finansal tablo ve faaliyet raporunun hem hazırlanması hem de genel kurula sunulması için öngörülmektedir. Buna göre, denetçiye inceleyebilecek sürenin temin edilerek raporların hazırlanması gerekir. Denetçinin incelemesi için gerekli süreyi tespit açısından, geçmiş dönemlerde yapılan denetimlerde harcanan süre yönetim kuruluna yol gösterici olabilir. Ayrıca FRY m. 16/1'de yıllık faaliyet raporunun ilgili olduğu hesap döneminin bitimini izleyen iki ay içinde hazırlanacağı düzenlenmiştir. Hüküm yıllık faaliyet raporu ile ilgili olmakla birlikte, finansal tablolar düzenlenmeden yıllık faaliyet raporu çıkarılamayacağı için, zımni olarak finansal tabloları da kapsamaktadır.

TTK m. 401/1-c. 2 uyarınca yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkanları sağlar. Denetçiden beklenen denetim

hizmeti ancak bu şekilde mümkün olabilir¹¹⁵⁷. Finansal tablolar, kural olarak işletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği işlemlerin özetini sunar. Bu tablolardan bilanço, geçmiş yıllarla birlikte şirketin malvarlığını gösterir. Finansal tablolara bilgiler, şirket defterleri ve envanterden aktarılır. Dolayısıyla finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun denetlenebilmesi için şirket defteri, envanter gibi belgelerin incelenmesi gereklidir. Zira denetçi, görüşüne dayanak olarak uygun denetim kanıtı bulmak zorundadır. TTK m. 401/1-c. 2’de yönetim kuruluna denetçiye yardımcı olması görevi yüklenmiştir; aksi takdirde denetçi olumlu görüş dışında bir görüş verecektir. Kanundan doğan görevini yerine getirmeyen yönetim kurulunun da sorumluluğuna gidilebilecektir (TTK m. 553).

TTK m. 401/3 uyarınca konsolide finansal tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide finansal tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun finansal tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin finansal tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru şirketlerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi, birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu grup finansal tablolarıdır¹¹⁵⁸ (TFRS 10, EkA). Hakim şirket niteliğindeki bir işletme kural olarak konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır (TFRS 10, pr. 4). Bu finansal tablolar sunulurken uyulacak kurallar TMS/TFRS’de açıklanmıştır¹¹⁵⁹. Bunlar yapılırken esas, grup içi yapılan işlemlerin konsolide finansal tablolarda görülmemesini sağlayarak, finansal tablo kullanıcılarına şirketin finansal durumu hakkında gerçeğe uygun bilgi vermektir. Bu sebeple, TTK m. 401/3’te topluluk ile münferit şirketin finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporlarının birlikte denetçiye verilmesi istenmiştir.

TTK m. 397/2 uyarınca denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır.

¹¹⁵⁷ Kendigelen, 2012: 297.

¹¹⁵⁸ İnceleme için bkz. yuk. 2.6.9.1. Konsolide Finansal Tablolar.

¹¹⁵⁹ İnceleme için bkz. yuk. 2.6.9.1.3. Hazırlanmasında Uyulacak İlkeler.

4.2.5. Finansal Tabloların ve Faaliyet Raporunun Genel Kurula Sunulması

TTK m. 514/1 uyarınca yönetim kurulu finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Yönetim kurulu, finansal tabloları ve faaliyet raporunu denetçiye ibraz ettikten sonra, bunlar hakkında denetim raporunu alır. Denetim raporuyla birlikte finansal tablolar ve faaliyet raporu genel kurula sunulur.

4.3. Denetim Açısından

4.3.1. Genel Olarak

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili savların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk seviyesini belirlemek ve sonuçları yetkililere iletmek amacıyla tarafsızca delil toplayan ve bu delilleri değerlendirerek makul güvence sağlayan sistematik bir süreçtir¹¹⁶⁰. Finansal tabloların tutulmasının denetim açısından ilk sonucu, TTK m. 397/1 uyarınca anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının, KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesidir. Bununla birlikte, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtip yansıtmadığı da denetlenecektir (TTK m. 397/1).

Finansal tabloların tutulmasının denetim açısından diğer sonucu, denetçinin rapor hazırlama yükümlüdür. Denetimin sonucunda denetçi, ilki finansal tablolarla ikincisi faaliyet raporuyla ilgili olmak üzere iki ayrı rapor hazırlayacaktır (TTK m. 402/1). Denetçi raporunu bir görüş yazısıyla sonlandıracaktır. Yapmış olduğu denetimin sonucunda elde ettiği bulgularla finansal tablolarda yer alan bilgilerin uygunluğuna göre görüş yazısını oluşturacaktır. Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına işaret edecektir (TTK m. 403). Son olarak denetçi genel kurulda hazır bulunacak ve gerekirse bilgi verecektir.

4.3.2. Denetleme Görevi

Denetim, bütünü ile denetçilere verilmiş bir görevdir. TTK m. 397 ve devamı maddelerinde öngörülen denetim işlevine ilişkin yetkilerin tamamı devredilemez ve vazgeçilemez niteliktedir. TTK'da denetçinin görevini yerine getirirken ondan beklenen bir davranış tarzı vardır. TTK m. 398/1 uyarınca denetleme, KGK'nın belirlediği esaslar

¹¹⁶⁰ Gürol ve Tüysüzoğlu, 2018: 132; Denetim, belirli faaliyet ve işlemlerin kurallara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesidir. Bkz. Bahtiyar, 2019: 248.

bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Buna göre denetçi, denetimini KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında yapacaktır. TTK, bu esasların KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla¹¹⁶¹ uyumlu TDS'lerde belirlenmesini istemiştir. Buna karşın, TDS'ler, uluslararası standartların birebir çevirisinden öteye gidememektedir. Kanaatimizce uyumluluktan anlaşılması gereken, uluslararası düzenlemelerde yer alan temel ilkeler ve Türkiye'nin durumu esas alınarak, standartlar oluşturulmasıdır. Buna karşın KGK, standartları birebir çevirdiği için, uygulayıcıya geniş yorum alanları bırakan, kafa karışıklığına yol açan TDS'ler mevcuttur. Bununla birlikte, TTK'da denetime ilişkin genel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler, Alman Hukuku kaynaklıdır. Dolayısıyla denetim açısından temel düzenlemeler başka yapıya aitken, uygulanacak standartlar daha farklıdır. Standartlar incelendiğinde, hep olasılıklar üzerinde durulmaktadır. Bu da, kanaatimizce yerinde olmayan bir düzenleme tarzıdır.

Denetleme görevi yerine getirilirken, TTK m. 404'te denetçinin görevini dürüstçe, tarafsız yapması gerekliliğine ve sır saklama yükümlülüğüne yer verilmiştir. Bununla birlikte, denetçinin denetim esnasında uyması gereken etik kurallara yönelik "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar" standardı yayınlanmıştır¹¹⁶². Bu sebeple, denetleme görevi yerine getirilirken denetçinin davranış tarzı TTK ve standart hükümlerine göre değerlendirilecektir. Dolayısıyla yalnızca finansal tabloların ve faaliyet raporunun denetimine ilişkin hükümlere uyulması, denetim açısından yeterli sayılmayacaktır. Denetim görevinin gereklerinin de yerine getirilmesi gerekecektir. Aksi takdirde, denetim raporuna güven duyulamayacaktır. Bu da, şirketlerimizi uluslararası piyasaların bir parçası olmak hedefinden¹¹⁶³ uzaklaştıracaktır. Buna göre, denetçi denetim görevini dürüstçe yapmalıdır (TTK m. 404/1; BDEK, pr. 100.5/a). Dürüstlük ilkesi, tüm denetçiler için, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmekte; doğru iş yapma ve güvenilir olmayı da içermektedir (BDEK, pr. 110.1). İlke gereği denetçinin bilgilerin önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan, dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini veya içermesi gereken bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini düşündüğü durumlarda olumlu görüş vermemesi gerekir (BDEK, pr. 110.2). İkinci olarak denetçi, görevini tarafsız bir şekilde yerine getirmelidir (TTK m.

¹¹⁶¹ Uluslararası denetim standartları ile kastedilen IFAC kısaltmasıyla anılan "International Federation of Accountants"ın "Uluslararası Denetim Komitesi"nin (The International Auditing Practices Committee, IAPC) tavsiyeleridir. IAPC, 1 Nisan 2002 tarihinde yerini gene IFAC'a bağlı "Uluslararası Denetlemeyi ve Güvenliği Sağlayan Standartlar Komitesi"ne (The International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) bırakmıştır. Bu komite, uluslararası "Denetleme, Güvenlik Sağlayıcı ve Etiğe İlişkin Bildirimler" yapmaktadır.

¹¹⁶² Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının ilk sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 21/05/2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁶³ TTK, genel gerekçe, pr. 5.

404/1; BDEK, pr. 105/b). Tarafsızlık hem finansal tablolar hazırlanırken¹¹⁶⁴ hem de denetlenirken aranan özelliklerden biridir (YKÇ, pr. 2.15). Tarafsızlık ilkesi denetçilere, önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermeme yükümlülüğü getirmektedir (BDEK, pr. 120.1). Buna göre denetçi raporunu hazırlarken şirketin, pay sahiplerinin, yönetim kurulunun veya kendisinin tarafını tutmamalıdır. Burada özellikle yönetim kurulu ve denetçinin kendisinin geleceğini düşünerek verdiği kararlar önemlidir. Yönetim kurulu, finansal tabloları hazırladığından ve bu tablolara bağlantılı olarak ibra edileceğinden, denetçiden gerçekleri yansıtmamasını isteyebilir. Bununla birlikte, denetçi de olumsuz görüş vermesi durumunda şirketle sözleşmesinin devam etmemesi ve diğer şirketlerin de kendisiyle çalışmak istememesi korkusuyla mesleğin gereklerini yerine getirmeyebilir. Geçmişte yaşanan skandallar, bağımsız denetim kuruluşlarının tarafsız davranmamaları durumunda şirketlerin finansal tablo kullanıcılarını ne şekilde kandırabildiklerini göstermiştir¹¹⁶⁵. Bu özellikle, olumsuz görüş yerine sınırlı olumlu görüş yazısı vererek gerçekleştirilebilir. Denetçinin tarafsızlığını etkileyecek durumlar varsa, söz konusu mesleki hizmeti veya faaliyeti yürütmemekle yükümlüdür (BDEK, pr. 120.2). Kanaatimizce bu hüküm, denetçinin kendi tarafını tutmaması durumunda işlevseldir. Aksi durumda, denetçi kendi menfaatlerini düşünerek görevini yerine getirecektir. Üçüncü olarak denetçi, mesleki yeterliğe sahip olmalı ve özen ilkesine uyarak denetimini gerçekleştirmelidir. Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar (BDEK, pr. 130.4). Son olarak denetçi görevini yerine getirirken sır saklama yükümlülüğüne tabidir (TTK m. 404). Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar.

Denetçinin, TTK ve BDEK’da yer alan ilgili kurallara uyumu tehlikeye düşürebilecek durumlardan veya ilişkilerden haberdar olması veya haberdar olmasının makul bir şekilde beklenmesi durumunda, temel ilkelere uyumdan taviz verilmesine sebep olan her tür tehdidi değerlendirmesi gerekir. Denetçi, tehditlerin son derece ciddi olması ya da tehditlere uygun önlemlerin bulunmaması veya uygulanamaması sebebiyle söz konusu tehditlerin ortadan kaldırılamadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarla karşı karşıya kalabilir. Bu tür durumlarda denetçi, mesleki hizmeti/faaliyeti reddeder ya da sunmaya devam

¹¹⁶⁴ Gerçeğe uygun sunumun bir niteliği olarak bkz. yuk. 2.5.2.2. Gerçeğe Uygun Sunum.

¹¹⁶⁵ Enron skandalı için bkz. yuk. 1.2.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri.

etmez veya gerekli hallerde işten çekilir (BDEK, pr. 100.9). Aksi takdirde, denetçinin sorumluluğuna gidilecektir.

Denetleme görevi esnasında, denetçiden beklenen bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvence elde etmesidir. Buna karşın, denetçi aykırılıkları önlemekle sorumlu değildir ve denetçiden her tür mevzuata ilişkin aykırılıkları tespit etmesi beklenemez (BDS 200, pr. 5).

4.3.2.1. Denetimin Ön Şartları

Bağımsız Denetim Standardı 210¹¹⁶⁶, denetçiye denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespit ederek denetim sözleşmesini kabul etmek veya mevcut denetim sözleşmesini devam ettirmek sorumluluğunu yüklemektedir (BDS 210, pr. 3/a). Denetimin ön şartlarından kasıt, yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanmasında kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin kullanılması ve yönetimin ve -uygun hallerde- üst yönetimden sorumlu olanların yürütülecek denetime ilişkin ön kabullerde mutabık olmasıdır (BDS 210, pr. 4).

Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığını tespit etmek amacıyla denetçi ilk olarak finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler (BDS 210, pr. 6/1-a). Bunu belirlerken denetçinin işletmenin niteliğini, finansal tabloların amacını, finansal tabloların niteliğini, mevzuatın geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyip belirlemediğini dikkate alacaktır (BDS 210, pr. A4). Türkiye’de finansal raporlama yapacak şirketler açısından geçerli finansal raporlama çerçevesinin çizilmesinde, TTK’da yer alan düzenlemelerle birlikte, KGK tarafından yapılan belirlemeler de dikkate alınacaktır. Bu belirlemeye göre, TMS/TFRS’ye uygulamak zorunda olanlar¹¹⁶⁷, BOBİ FRS’ye tabi olanlar¹¹⁶⁸ ve MSUGT’ye tabi olanlar¹¹⁶⁹ şeklinde üçe ayrılmaktadır. TMS/TFRS’yi uygulayacak olanlar, TFRS, TMS, bunların Yorumları ve Kavramsal Çerçeve’yi esas alacaktır¹¹⁷⁰. Buna göre, TMS/TFRS’ye tabi olanların

¹¹⁶⁶ “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması” standardı için bkz. <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20210-Site.pdf>, (ET. 13.03.2019).

¹¹⁶⁷ İnceleme için bkz. yuk. 2.2.2. TMS/TFRS’yi Uygulamak Zorunda Olanlar.

¹¹⁶⁸ İnceleme için bkz. yuk. 2.2.3.2. BOBİ FRS’ye Tabi Olanlar.

¹¹⁶⁹ İnceleme için bkz. yuk. 2.2.3.3. MSUGT’ye Tabi Olanlar.

¹¹⁷⁰ İnceleme için bkz. yuk. 2.2.2.1. TMS/TFRS Kavramı; Bazı durumlarda, finansal tablolar belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanan bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanır. Bunlar, özel amaçlı finansal tablolar olarak adlandırılır. Bu durumlarda geçerli finansal raporlama çerçevesini hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçları belirler. Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik olarak tasarlanan finansal raporlama çerçevelerinin kabul edilebilirliği BDS 800’de ele alınmıştır (BDS 210, pr. A6).

hazırlayacağı finansal tablolar bilanço¹¹⁷¹, döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardır (TMS 1, pr. 10).

Denetçinin, denetim sözleşmesini imzalamadan önce yönetimin BDS 210'da yer alan sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alması gerekir (BDS 210, pr. 6/b). Buna göre yönetim, gerekli hallerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dahil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğunu anladığını ve bu sorumluluğu üstlendiğini belirtecektir (BDS 210, pr. 6/b-i). Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasının yanında gerçeğe uygun sunumuna dair sorumluluk üstlenmesinin sebebi, finansal raporlama çerçevelerinin birçoğunun finansal tabloların sunumuna ilişkin hükümler içermesidir. TMS/TFRS'ye tabi olanlar açısından da TMS 1'de gerçeğe uygun sunum ilkesi¹¹⁷² benimsenmiştir. Dolayısıyla yönetimin, sadece finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloları hazırlaması yeterli değildir. Yönetim, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumundan da sorumludur. Bununla birlikte, yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablolar hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu anladığına ve bu sorumluluğu üstlendiğine dair mutabakatı alınır (BDS 210, pr. 6/b-ii). İç kontrol kavramı, kontrol çevresi, işletmenin risk değerlendirme süreci, ilgili iş süreçleri dahil finansal raporlama ve iletişime ilişkin bilgi sistemi, kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesi şeklinde tanımlanabilecek bileşenler kapsamındaki birçok faaliyeti içerir (BDS 210, pr. A18). Bir işletmenin iç kontrolü özellikle muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemlerinin oluşturulmasını kapsar. Bu, yönetimin ihtiyaçlarına, işletme faaliyetlerinin karmaşıklığına, işletmenin maruz kaldığı risklerin niteliğine ve mevzuata göre şekillenir (BDS 210, pr. A19). TTK'da muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında sayılmıştır (TTK m. 375/1-c). Dolayısıyla yönetim kurulu hem TTK hem de standartlar bağlamında, yalnızca finansal tabloların hazırlanmasından değil, bunlar için gerekli sistemin oluşturulmasından da sorumludur.

Denetçi yönetimden, denetimin işlevsel olarak yerine getirilebilmesi için, yönetimin denetim esnasında yapacaklarına ilişkin güvence alır. Buna göre ilk olarak, yönetimin, denetçiye finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkanı sağlama sorumluluğu belirtilir (BDS 210, pr. 6/b-

¹¹⁷¹ TMS/TFRS'de finansal durum tablosu olarak adlandırılmaktadır.

¹¹⁷² İnceleme için bkz. yuk. 2.4.2.1. Gerçeğe Uygun Sunum.

iii-a). Bu sorumluluk, TTK'da da düzenlenmiştir. TTK m. 401/1-c. 2 uyarınca yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli imkanları sağlar. İkinci olarak denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilave bilgileri sağlama sorumluluğuna yer verilir (BDS 210, pr. 6/b-iii-b). Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkanı sağlama sorumluluğu konusunda da mutabakatı alınır (BDS 210, pr. 6/b-iii-c). Denetimin ön şartlarından yönetime ilişkin konular TTK'da düzenlenmektedir. Kanaatimizce bunlara ayrıca yer verilmesinin iki sebebi bulunmaktadır. İlki TTK'da yer alan denetim hükümlerinin Alman Hukuku kaynaklı, standartların ise uluslararası standartlardan alınmasıdır. İkincisi ise, denetçinin yaptığı denetim sonucunda sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sebeple, denetçinin kendisine gerekli bilgileri sağlamayacak bir şirketin denetimini kabul etmemesi gerekmektedir.

Denetimin ön şartlarının mevcut olmaması durumunda denetçi, bu konuyu yönetimle müzakere eder. Mevzuatta aksi zorunlu kılınmadıkça; denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığına karar vermesi veya yönetimden mutabakat alınamaması durumunda, denetim sözleşmesi teklifini kabul etmez (BDS 210, pr. 8).

4.3.2.2. Denetimin Konusu ve Kapsamı

4.3.2.2.1. Genel Olarak

Denetimin konusunu şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu oluşturur (TTK m. 397/1 ve 398/1). Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun bütünü değil, raporun içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetlenir (TTK m. 397/1)¹¹⁷³. Dolayısıyla yıllık faaliyet raporu açısından, denetimin kapsamı daraltılmıştır. Denetlemeye ilişkin hükümlerin temelinde yatan düşünce, yılsonu finansal tablolarının “sonuç belirleme” işlevine uygun olup olmadığının denetçi tarafından açıklanmasıdır. Denetçi, genel kurula, yılsonu finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını, gösterilen kar ve zarara güvenilip güvenilmeyeceğini bildirmelidir¹¹⁷⁴.

¹¹⁷³ Uluslararası uygulamada yönetim kurulunun faaliyet raporu denetlemenin dışındadır. Bunun tek istisnası Almanya'dır (APOK § 316).

¹¹⁷⁴ TTK m. 403'ün gerekçesi.

TTK m. 398/1-c. 2 uyarınca finansal tabloların denetlenmesi, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Yıllık faaliyet raporunun, finansal tablolara ilişkin bilgilerin yer aldığı bölümü de denetlemeye tabi olduğundan, ilgili bölüm açısından TMS, kanun ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığı denetlenecektir¹¹⁷⁵. Finansal tablolar ile faaliyet raporunun denetlenmesi, bu belgelerin kağıt üzerinden incelenmesi olmayıp, envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgeler (müsbet evrak) ile denetlenmesidir. Bu denetleme özel değil geneldir; kısmî veya bazı işlemlerin ya da halka açılma, menkul değer çıkarma, sermaye artırımını gibi bazı olayların denetimi olmayıp, tüm veya tümünün denetimidir¹¹⁷⁶.

660 sayılı KHK m. 2/b uyarınca bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgileri kapsama alınmaktadır. Doktrinde bir görüş, denetimin kapsamının finansal tablo ve “diğer finansal bilgiler”le sınırlandırılmasını eleştirmektedir. TTK’dan farklı bir bağımsız denetim alanı belirlenmesinin haklı bir gerekçesi yoktur. Aynı KHK’da bağımsız denetimin kapsamını belirleme yetkisi KGK’ya tanınmış¹¹⁷⁷ ve bu yetki çerçevesinde çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliği¹¹⁷⁸ m. 4/1-b’de de denetim kapsamı aynı şekilde belirlenmiştir. Buna göre, “diğer finansal bilgiler”in içeriği, TTK m. 397 ve 398’de sayılanlarla doldurulmalıdır¹¹⁷⁹. Halka açık anonim şirketlerin bağımsız denetiminin kapsamı konusunda SerPK’da özel bir hükme yer verilmemiş; “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ¹¹⁸⁰” m. 4.b hükmünde, 660 sayılı KHK’da yapılan tanım belirlenmiştir. Bu sebeple, halka açık anonim şirketlerde bağımsız denetimin kapsamı bakımından, genel hükümlere paralellik vardır¹¹⁸¹.

Bu bağlamda denetimin konusunu finansal tablolar, sınırlı olarak yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ve bunların hazırlanmasına dayanak olan belgeler oluşturacaktır.

¹¹⁷⁵ TTK m. 398/1’in gerekçesinde vardığımız sonuç “Finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporlarının denetimi ayrıca, kanuna, uluslararası muhasebe standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığını da içerir.” şeklinde ifade edilmektedir.

¹¹⁷⁶ TTK m. 398’in gerekçesi.

¹¹⁷⁷ 660 sayılı KHK m. 26/2 uyarınca kurul, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için uluslararası muhasebe standartlarından farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. 660 sayılı KHK m. 2/1-h uyarınca kurul, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu ifade eder.

¹¹⁷⁸ RG. S. 28509, T. 26.12.2012.

¹¹⁷⁹ Manavgat, 2014: 48.

¹¹⁸⁰ Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ için bkz. <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (ET. 20.03.2019).

¹¹⁸¹ Manavgat, 2014: 48.

4.3.2.2. Finansal Tabloların Denetimi

TTK m. 398/1 uyarınca şirketin ve topluluğun finansal tabloları denetlenecektir. Denetim, uluslararası standartlarla uyumlu¹¹⁸² Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacaktır (TTK m. 397/1). Buna göre, denetçi denetimi esnasında TDS’de yer alan düzenlemeleri esas alacaktır. BDS 200¹¹⁸³, pr. 1 uyarınca denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Zira finansal tablolar aracılığıyla işletmenin ekonomik durumu bilgi kullanıcılarına aktarılır ve yatırımlar bu bilgiler doğrultusunda şekillenir¹¹⁸⁴. Bu amaca finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Buna göre denetçi, denetimini yapacağı şirket açısından geçerli finansal raporlama çerçevesini esas alacaktır. Bu kapsamda, TMS/TFRS’ye tabi olanlar açısından geçerli finansal raporlama çerçevesini TTK, KGK tarafından yayınlanan TMS, TFRS, bunların yorumları ve Kavramsal Çerçeve oluşturacaktır¹¹⁸⁵ (TTK m. 398/2; BDY m. 8/1). Bununla birlikte, kendi özel düzenlemeleri olan kurumların denetiminde bu düzenlemeler de dikkate alınacaktır. Örneğin BDDK’nın yayınlamış olduğu “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik¹¹⁸⁶”; sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ¹¹⁸⁷” geçerli finansal raporlama çerçevesine dahildir.

Şirket, hazırlaması gerektiği tam set finansal tabloların nelerden oluştuğunu TMS/TFRS’ye göre belirleyecektir (BDS 200, pr. A8). TMS/TFRS’ye tabi olanların hazırlayacağı finansal tablolar, döneme ait bilanço¹¹⁸⁸, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardır (TMS 1, pr. 10; TTK m. 514/1). Dolayısıyla, finansal tabloların denetimi bu tabloların hepsinin denetimini içermekte olup, tablolar dönem sonunda çıkarılanlardır¹¹⁸⁹. TTK’da istenilen yalnızca bilançonun değil, finansal tabloların

¹¹⁸² Eleştiri için bkz. yuk. 4.3.2. Denetleme Görevi.

¹¹⁸³ Standardın açık yazılımı “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” olmakla birlikte, TDS’de yer alan düzenlemelere numara verilerek kısaltılmaktadır. Bu standart “Bağımsız Denetim Standardı 200 (BDS 200)” şeklinde adlandırılmaktadır.

¹¹⁸⁴ Bulmuş, 2018: 6.

¹¹⁸⁵ BOBİ FRS’ye tabi olanlar açısından geçerli finansal raporlama çerçevesini TTK ve BOBİ FRS; MSUGT’ye tabi olanlar açısından TTK ve MSUGT oluşturacaktır.

¹¹⁸⁶ RG. S. 29314, T. 02.04.2015.

¹¹⁸⁷ Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ.

¹¹⁸⁸ TMS/TFRS’de finansal durum tablosu olarak adlandırılmakla birlikte, TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılmıştır.

¹¹⁸⁹ Ara dönem -altı aylık- finansal tablolar açısından sınırlı bağımsız denetim söz konusudur. SPK, hangi kurumların sınırlı denetime tabi olacağını düzenlemiştir. Buna göre a) Yatırım kuruluşları, b) Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları, c) İpotek finansmanı kuruluşları, ç) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar altı aylık raporlarını da

tamamının denetlenmesidir; ancak bu şekilde finansal tablolardan doğru bir şekilde faydalanılabılır. Zira bilanço dışındaki diğer finansal tablolar, ya bilançonun hazırlanması açısından birer araçtır ya da bilançonun tamamlayıcısıdır. Tabloların içeriğinde yer alan bilgilerin birbiriyle ilişkisi, bunların bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu bilançonun hazırlanması açısından bir araçtır. Buna göre kar veya zarar tablosu, işletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği faaliyetlerinin sonucunda kar veya zarar ettiğini ortaya koymaktadır. Bu tablonun sonucunda elde edilen kar veya zarar tutarı, bilançoya aktarılacaktır. İlgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablo, özkaynak değişim tablosudur. Özkaynak değişim tablosu ile bilançonun özkaynak grubunda yer alan bilgilerin örtüşmesi gerekmektedir. Nakit akış tablosu, belirli bir dönemde işletmenin nakit kaynaklarını ve bunları kullandığı alanları, nakit girişi sağlamayan veya nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler de dikkate alınarak gösteren bir tablodur. Nakit esaslı hazırlanan tek tablo olduğu için, bilançonun tamamlayıcısıdır.

Denetçi, finansal tabloların TMS/IFRS’de yer alan kurallara uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını araştıracaktır. Finansal tablolar bakımından uygulanacak ilkelere¹¹⁹⁰ uyulup uyulmadığı veya finansal tablolarda raporlama kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınacaktır. Örneğin bilançoda yer alacak varlık, yükümlülük ve özkaynak gruplarına ilişkin muhasebeleştirilme kuralları mevcuttur. Bu kurallara uygun olarak bilançoya aktarım yapılmalıdır. Aksi takdirde, borçlu bir durumdaki şirketin finansal durumu daha iyi gösterilerek finansal tablo kullanıcıları kandırılabilir. Kural olarak, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtması denetim açısından yeterlidir (TTK m. 402/5-b). Buna karşın, soyut olarak tabloların, standartlara uygunluğu veya bilgilerin finansal tablolarda gösterilmiş olması yeterli değildir. Zira geçmişte yaşanan finansal raporlama skandalları, standartların yetersiz kalabildiğini ortaya koymuştur¹¹⁹¹. Bu sebeple, finansal tablolar hazırlanırken geçerli olan gerçeğe uygun sunum ilkesi, denetçi açısından da yol gösterici

denettirecektir. Buna karşın, Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Gelişen İşletmeler Piyasası Listesinde yer alan işletmeler ile Payları Serbest İşlem Platformunda İşlem Görecek Halka Açık Anonim Ortaklıklara İlişkin Esaslar Tebliği kapsamında payları Serbest İşlem Platformu’nda işlem gören işletmelerin altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamında değildir. Bkz. <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1>, (ET. 20.03.2019); KGK tarafından, “Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi” standardı yayınlanmıştır. Bkz. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%20B1/SINIRLI%20BA%20C4%20EIMSIZ%20DENET%20C4%20B0M%20STANDARTLARI/SBDS_2410_RG.pdf, (ET. 20.03.2019).

¹¹⁹⁰ İnceleme için bkz. yuk. 2.1.3.2. TMS/IFRS Bakımından Uyulacak İlkeler.

¹¹⁹¹ Enron skandalı için bkz. yuk. 1.2.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri.

olacaktır (TMS 1, pr. 15/c. 1). Denetim esnasında şirketin gerçekleştirmiş olduğu iktisadi işlemlerin özetinin tablolarda gösterilmesi yeterli sayılmayacaktır. Bununla birlikte finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunup sunmadığı incelenecektir. Aynı gereklilik, denetlemenin şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağını düzenleyen TTK m. 398/1-c. 4'te de aranmıştır. Buna göre, kural olarak TMS/IFRS'ye uygun finansal tablo hazırlanması gerçeğe uygun sunumu sağlayacaktır. Buna karşın denetçi, gerçeğe uygun sunum açısından sadece bununla yetinmeyecektir¹¹⁹². Zira TMS 1, pr. 19'da TMS/IFRS'ye uygunluk bilgilerin gerçeğe uygun şekilde açıklanmasını sağlamıyorsa TMS/IFRS'den sapılabileceği düzenlenmiştir. Denetçi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin şirketin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını denetleyecektir.

Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak olan işletmenin sürekliliği ilkesini de değerlendirmelidir¹¹⁹³. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlanması, işletmenin faaliyetlerini mevcut durumda devam ettirdiği ve öngörülebilir bir gelecekte de sürdüreceği esasına dayanarak hazırlanmasını ifade eder (BDS 570, pr. 2; YKÇ, pr. 3.9). İşletmenin sürekliliği ilkesine göre düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının kontrolü, denetçilere verilmiş bir görevdir. Bu konuda, KGK tarafından bir bağımsız denetim standardı yayınlanmıştır¹¹⁹⁴. Denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır (BDS 570, pr. 6). Denetçiden, yönetimin açıklamış olduğu bilgilerin doğru olup olmadığının saptanması istenmektedir. Örneğin yönetim, finansal tablolarını hazırlarken alınan kredilerin zamanında ödendiğini, mal üretimi sonucunda şirkete nakit girişi yapıldığını ve şirketin özkaynaklarında yer alan sermayenin var olduğunu tablolarda gösterebilir. Buna karşın, gerçek durumda işletme kredisini ödeyemiyor, mal satamıyor ve sermayesini yok ediyor olabilir. Bu durumlar,

¹¹⁹²Finansal tabloların denetimi açısından gerçeğe uygun sunumla birlikte, tabloların finansal durum hakkında herhangi bir belirsizlik, bulanıklık, çarpıtma içermemesi gerektiği yönünde bkz. Porter vd., 2008: 527; ABD hukukunda, emsal karar niteliğindeki *United States v. Simon* kararında Mahkeme tarafından ulaşılan sonuç uyarınca standartlara tam uyumun, gerçeğin doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıldığı anlamına gelmediğidir. Karar metni için bkz. 425 F.2d 796, Web. www.westlaw.com, (ET. 10.10.2019).

¹¹⁹³ İlkenin incelemesi için bkz. yuk. 2.4.2.2. İşletmenin Sürekliliği.

¹¹⁹⁴ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği Standardı"nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

finansal tabloların işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlanmaması gerektiğini ortaya koyar. Denetçi gerekli belgeleri inceleyerek finansal tablolarla gerçek durumun uyumlu olup olmadığını araştırır ve vardığı sonuca göre denetim raporunu hazırlar. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması ancak bu kullanımın, denetçinin yargısına göre uygun olmaması durumunda denetçi olumsuz görüş¹¹⁹⁵ verir (BDS 570, pr. 21). Denetçi, işletmenin sürekliliği ilkesini kullanmanın uygun olduğu, ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması durumunda, finansal tablolarda yeterli açıklamanın yapılmışsa, olumlu görüş verir (BDS 570, pr. 18-19). Bununla birlikte, denetçi raporuna, finansal tablolarda önemli bir belirsizlik bulunduğu dair “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı ekler¹¹⁹⁶.

Finansal tabloların denetimi esnasında denetçiden beklenen finansal tablolarda yer alan tüm bilgilerin ayrıntılı olarak incelenmesi değildir. Zira buna hem zaman yetmeyecek hem de bu anlayış finansal raporlama açısından daha önemli olabilecek bilgilerin göz ardı edilmesine yol açabilecektir. Bu sebeple, BDS’de denetçiden denetim çalışmalarını, hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini daha çok içerdiği düşünülen alanlara yönlendirmesi ve diğer alanlara daha az yoğunlaştırması beklenmektedir (BDS 200, pr. A51). Yanlışlık, raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır (BDS 200, pr. 13/1). Buna göre finansal tablolarda yer alan bilgiler, gerçek durumla uyuşmamaktadır. Örneğin bilançoda uzun vadeli yükümlülük olarak gösterilen bir borç, kısa vadeli yükümlükler arasında raporlanmış; duran varlık olarak muhasebeleştirilmemesi gereken bir malvarlığı unsuru bilançoda dönen olarak yazılmış veya tutarı gerçekte 10.000 TL olan bir alacak bilançoya 100.000 TL olarak aktarılmış olabilir. Bununla birlikte, denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulması için tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamındadır (BDS 200, pr. 13/1).

¹¹⁹⁵ Örneğin, denetçi şu şekilde bir görüş paylaşacaktır. “Görüşümüze göre, Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde belirtilen hususların finansal tablolarda yer almamasından dolayı ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS’lere) uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır (veya doğru veya gerçeğe uygun bir görünüm sağlamamaktadır.” Bkz. BDS 570: 31.

¹¹⁹⁶ Örneğin, denetçi şu şekilde bir görüş paylaşacaktır. “İşletmenin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren yıl boyunca ZZZ tutarında net zarar ettiğini ve bu tarih itibarıyla işletmenin kısa vadeli borçlarının toplam varlıklarını YYY tutarında aştığını gösteren X numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. X numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen diğer hususlarla birlikte bu durum işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin var olduğunu göstermektedir.” Bkz. BDS 570: 25.

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden¹¹⁹⁷ kaynaklanabilir (BDS 240, pr. 7). Hata, finansal tablolarda güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanan eksiklik veya yanlışlıklardır (TMS 8, pr. 5). Bunlar hesap, kayıt, nakil, sınıflama, unutmaya ve tekrar hataları şeklinde kendini gösterebilir¹¹⁹⁸. Örneğin yevmiye, defter-i kebir veya bilanço toplamlarında hata yapılması, rakamların eksik yazılması, yevmiye defterinden, defter-i kebir tutarların yanlış aktarılması gibi¹¹⁹⁹. Hile, bir kimsenin, diğer bir kimseyi bir hukuki işlemi yapmaya sevk etmek için, sözleri veya davranışları ile kasten onda yanlış bir kanaat uyandırması veya esasen mevcut yanlış bir kanaati güçlendirerek onun devamını sağlamasıdır¹²⁰⁰. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır (BDS 240, pr. 7)¹²⁰¹. Hile genellikle, şirketin durumunun daha iyi gösterilmesi amacıyla yapılır. Bunun için şirket karının artırılması, giderlerinin azaltılması veya giderlerin gelecek dönemlere aktarılması, şirket varlıklarının daha fazla, yükümlülüklerinin ise daha az gösterilmesi sağlanmaya çalışılır. Bu amaçla, ticari defterlerde oynanarak faaliyet sonuçları manipüle edilebilir ve özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru gerçek olmayan yevmiye kayıtları yapılabilir (BDS 240, pr. A4). Benzer şekilde yönetim, vergiyi asgari düzeye indirmek için kazançları önemli ölçüde azaltabilir veya banka finansmanını garanti altına almak için kazançları olduğundan çok gösterebilir (BDS 240, pr. A2).

Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya hileli hazırlanmışsa, TMS/TFRS'ye uygun hazırlanmış olamayacaktır. Dolayısıyla mevcut bilgilerle finansal tablolara aktarılan bilgilerin birbirinden farklılığı kasıtlı olarak yapılabileceği gibi, bilgisizlikten de meydana gelmiş olabilir. Bilgisizlik, standartların yeni olmasından ve şirketin standartların uygulanması konusunda deneyimsiz olmasından kaynaklanabilir. BDS'lerde bu durum öngörülerek finansal tablolarda yer alan yanlışlıkların önemli olması aranmaktadır. Genel

¹¹⁹⁷ Hile konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı". Standardın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 10/12/2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁹⁸ Açık, 2012: 353; Muhasebe bilgi sisteminde, değerlendirme, kayıt, raporlama ve açıklama konularında kasıt içermeyen yanlışlıklar hata olarak nitelendirildiği hususunda bkz. Alagöz, 2008: 116.

¹¹⁹⁹ Kaymak, 1996: 69; Ayrıntılı inceleme için bkz. Bulmuş, 2018: 45-47.

¹²⁰⁰ Kocayusufpaşaoğlu, 2014: 452; Kürşat, 2003: 12; Bir başka tanıma göre hile, başkaları üzerinden haksız kazanç elde etmek için, kurnazlığa, aldatmaya ve açgözlülüğe dayalı etik dışı davranışlardır. Bkz. Karabınar ve Akyel, 2009: 692.

¹²⁰¹ TMS 8, pr. 41'de, hata kavramı açıklanırken, işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için *kasıtlı olarak* yapılmış önemsiz *hatalar* içeriyorsa, söz konusu finansal tabloların TFRS'lerle uyumlu olmayacağı düzenlenmiştir. Kanaatimizce, burada hata kavramı yanlış kullanılmıştır. Şayet şirketin durumu iyi gösterilmek amaçlı finansal tablolarda kasten değişiklikler yapılmışsa, bu değişiklik önemsiz olsa bile, hile söz konusudur. Bununla birlikte, aynı hususa BDS 240, pr. 7'de de değinilmiştir. KGK tarafından çıkarılan iki ayrı düzenleme birbiriyle çelişmektedir. Bu da, standartların birebir çevirisinin dahi yanlış yapılmasından kaynaklanmaktadır.

olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilecektir (BDS 200, pr. 5). Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır. Bu yargılar, denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından; yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir.

Bu bağlamda BDS'ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, denetçinin vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılmaktadır (BDS 200, pr. 5; BDS 240, pr. 5). Makul güvence, finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir (BDS 200, pr. 13/e). Bir başka deyişle, denetçinin görüşünün oluşturması için ondan yüzde yüzlük bir güvence beklenmemektedir. Bu bağlamda denetçi finansal tabloları bir bütün olarak ele alacak ve finansal tabloların bütünü açısından önemlilik arz etmeyen yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu olmayacaktır.

TTK'da BDS'lere uygun denetim yapılacağı düzenlenmekle birlikte, standartta yer alan hükümlerin uygulanmayabileceği yer almaktadır. Buna göre istisnai durumlarda denetçi, bir BDS'de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Denetçinin bir hükümden sapma kararı verebilmesi için, bu hükmün uygulanacak özel bir prosedürle ilgili olması ve bu prosedürün, denetimin yürütüldüğü şartlarda, hükmün amacına ulaşılması konusunda yetersiz olması gerekir (BDS 200, pr. 23). Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular. Uygulama esnasında, denetçinin belgelendirme yükümlülüğü vardır. BDS 230¹²⁰² denetçinin ilgili bir hükümden saptığı istisnai durumlarda yapılacak belgelendirmeye ilişkin hükümleri düzenlemektedir (BDS 200, pr. A76).

Finansal tablolar denetlenirken kanuna uygunluğu da denetlenecektir. Kanun sözcüğü ile öncelikle TTK'da yer alan düzenlemeler kastedilmektedir. Bununla birlikte, özel kanunlarda farklı düzenlemeler varsa denetimde bunlarda dikkate alınacaktır¹²⁰³. TTK m. 398 uyarınca finansal tablolar denetlenirken, bunların esas sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığı da denetimin kapsamındadır. Buna göre anonim şirkette, esas sözleşmede yer alan

¹²⁰² BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı'nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/11/2013 tarihli ve 28861 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 07/12/2017 tarihli ve 30263 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁰³ Poroy vd., 2014: 469.

finansal tablolara ilişkin hükümler dikkate alınacaktır¹²⁰⁴. Örneğin esas sözleşmede karın paylaşımına ilişkin hüküm olabilir. Buna uyulup uyulmadığı kontrol edilecektir¹²⁰⁵. Kanun ile esas sözleşme hükümlerinin ihlal edilip edilmediğinin kontrolü hukuki nitelik taşımaz. Denetçiler hukuki denetleme yapmazlar, yapamazlar¹²⁰⁶. Bir başka deyişle, esas sözleşmeye yazılan bir kaydın hukuken geçerli olup olmadığının incelenmesi denetçinin görev kapsamına girmez.

Finansal tabloların denetimi, döneme ait bilanço¹²⁰⁷, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotların TMS/TFRS'ye, kanuna, esas sözleşmeye uygunluğunu kapsamaktadır; ancak yalnızca bu tabloların denetimi yeterli değildir. Zira finansal tablolar, ticari defterlerde yer alan bilgilerin özetlenerek sunulduğu tablolardır. Özellikle işletmenin aktif ve pasifini değerleriyle gösteren liste olan envanterde bulunan bilgiler bilançoya aktarıldığından, envanter tam ve doğru değilse, işletmenin hesapları ve sonuçları doğru çıkmayacaktır. Zira gerçeği yansıtmayan bilanço envanterden başlar¹²⁰⁸. Bu sebeple, denetçi finansal tabloların dayanağı olan ticari defterleri de denetleyecektir. Ticari defterlerin, öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ve TMS/TFRS çerçevesinde şirketin dürüst resmini verip vermediği, finansal tabloların denetimi kapsamına girmektedir (TTK m. 402/5-a ve b).

TTK m. 398/3 uyarınca topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, incelemekle yükümlüdür; meğerki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu Bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tabî tutulmuş olması halinde de geçerlidir. Buna göre topluluğun finansal tabloları denetleneceği zaman bunları denetleyen denetçinin görevi, konsolidasyona tabi şirketlerin finansal tablolarının incelenmesini de kapsar. Topluluğun denetimi konsolidasyona tabi olan şirketlerin denetiminden soyutlanamaz¹²⁰⁹. Buna karşın, konsolidasyona dahil şirket TTK'ya göre denetlenmişse, bu denetime gereklilik yoktur. Zira bir şirketin aynı hesap dönemine ait bilgi ve belgeler üzerinde

¹²⁰⁴ TTK m. 398'in gerekçesi.

¹²⁰⁵ Poroy vd., 2014: 469.

¹²⁰⁶ Poroy vd., 2014: 469; Poroy vd., 2019: 523.

¹²⁰⁷ TMS/TFRS'de finansal durum tablosu olarak adlandırılmakla birlikte, TTK esas alındığı için bilanço kavramı kullanılmıştır.

¹²⁰⁸ TTK m. 66/1'in gerekçesi; Envanter kavramının incelemesi için bkz. yuk. 2.6.3.1. Dönem Başı Envanterinin Düzenlenmesi.

¹²⁰⁹ TTK m. 398'in gerekçesi.

aynı ölçütler kullanılarak aynı niteliğe sahip iki farklı denetçi tarafından iki defa denetimden geçmesi hem maliyet hem zaman kaybına yol açacaktır¹²¹⁰. Ayrıca bu durum aynı hesap dönemine ait iki farklı denetim raporunun mevcudiyetine de sebep olacaktır. Gerekçede yapılan denetimlerin olumlu görüş yazısı almışsa veya sınırlı olumlu görüş verilmişse ya da ihtilaf varsa denetim gene gerekli olabileceğini; ancak bu sorunun çözümünün içtihatla gerçekleşeceği yer almıştır. Bununla birlikte, KGK topluluk denetimlerine uygulanmak üzere BDS 600¹²¹¹'ü yayınlamıştır. Standartta topluluk denetçisinin sorumluluğu, denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, genel denetim stratejisi ve denetim planı, risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapılacak işler, konsolidasyon süreci, bilanço tarihinden sonraki olayların denetimi, denetim kanıtının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesi gibi konulara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

4.3.2.2.3. Faaliyet Raporunun Denetimi

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, denetimin kapsamındadır; ancak denetlenme bazı sınırlar çerçevesinde yapılır¹²¹². TTK m. 397/1-c. 2 uyarınca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı denetlenecektir. TTK m. 397/1 kapsamında bağımsız denetçiye yıllık faaliyet raporlarının denetiminde bu iki inceleme dışında başkaca bir görev verilmemiştir¹²¹³. Dolayısıyla bunların dışında TTK m. 516 uyarınca yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun içeriğinde yer alması gereken hususlar denetimin kapsamına girmemektedir¹²¹⁴. Buna göre, denetçi yıllık faaliyet raporunda yer alan tüm bilgileri değil; finansal bilgileri denetleyecektir. Finansal bilgilerden kasıt, şirketin finansal durumunu, performansını, nakit akışını gösteren bilgilerdir. Özellikle bilanço açısından şirketin varlık, yükümlülük, özkaynak unsurlarına; kar veya zarar tablosu açısından şirketin gider, gelirleri ve bunun sonucunda elde edilen kar – zararına, nakit akış tablosu açısından şirketin tahsil etmiş olduğu nakde ilişkin bilgiler finansal bilgileri oluşturacaktır. Örneğin faaliyet raporu içinde yer alan şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları¹²¹⁵, faaliyetlerine ilişkin önemli gelişmeler¹²¹⁶, finansal durum¹²¹⁷ gibi başlıklar altında yer alan bilgiler denetlenecektir. Buna

¹²¹⁰ Bayat, 2015: 161.

¹²¹¹ BDS 600, “Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil) Standardı”nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 20/02/2014 tarihli ve 28919 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹²¹² TTK m. 397/1’in gerekçesi.

¹²¹³ Bayat, 2015: 144.

¹²¹⁴ Özkorkut, 2013: 217.

¹²¹⁵ İnceleme için bkz. yuk. 4.2.3.2.2.2.3. Şirketin Araştırma ve Geliştirme Çalışmaları Bölümü.

¹²¹⁶ İnceleme için bkz. yuk. 4.2.3.2.2.2.4. Şirketin Faaliyetlerine İlişkin Önemli Gelişmeler.

karşın, yönetimin dağılımı, şirket genel kurulunca verilen izin çerçevesinde yönetim organı üyelerinin şirketle kendisi veya başkası adına yaptığı işlemler ile rekabet yasağı kapsamındaki faaliyetler, yönetimin şirkete ilişkin değerlendirmeleri, genel bilgiler bölümünde yer alan imtiyazlı paylar ve oy hakkına ilişkin düzenlemeler denetlemenin kapsamına girmeyecektir. Bununla birlikte, finansal tablolarla ilgili finansal bilgiler denetlenirken faaliyet raporunda kullanılan başlıklara göre değil; raporun tamamı gözden geçirilerek finansal bilgilerin olup olmadığı kontrol edilmelidir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler denetlenirken, finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı incelenecektir. Buna göre faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin dayanağı finansal tablolarda bulunmalıdır. Örneğin şirket bilançosunda şirketin yükümlülük tutarı 50.000, özkaynak tutarı 100.000 TL olarak gösterilmektedir. Faaliyet raporunun finansal durum bölümünde yükümlülük/özkaynak oranı $\frac{1}{2}$ olarak gösterilmelidir¹²¹⁸. Şayet bu oranlarda bir değişiklik yapılmışsa, faaliyet raporu gerçeği yansıtmayacaktır. Bunun gibi finansal tablolarda olmayan bilgilerin faaliyet raporunda yer alıp almadığı kontrol edilecektir. Örneğin bilançoda raporlanmayan bir varlık unsuru faaliyet raporunda bilançoda varmış gibi gösterilemeyecektir. Bu bağlamda, faaliyet raporunun denetimi finansal tabloların sunulması, yorumlanması ve değerlendirilmesi ile sınırlı olarak tutarlılık, doğruluk, gerçeğe uygunluk denetimidir. Denetçi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, dünya ve ülke ekonomisi bakımından, anonim şirketin yatırım politikası açısından istihdam, üretim, çalışma programı hedeflerine uygun olup olmadığı yönünden denetleyemez, fiyatlama ve pazarlama ilkelerine uygunluğunu kontrol edemez¹²¹⁹.

Denetçi, yıllık faaliyet raporunun denetimini BDS'lere uygun olarak yürütür (BDS 720¹²²⁰, pr. 2T). TTK uyarınca yapılan yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetiminde denetçi diğer bilgilerin bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence elde etmekle yükümlüdür (BDS 720, pr. 8T).

4.3.2.2.4. Değişiklik Yapılan Finansal Tabloların ve Faaliyet Raporunun Denetimi

TTK m. 397/3 uyarınca şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik

¹²¹⁷ İnceleme için bkz. yuk. 4.2.3.2.2.2.5. Finansal Durum.

¹²¹⁸ İnceleme için bkz. yuk. 4.2.3.2.2.2.5. Finansal Durum.

¹²¹⁹ Poroy vd., 2014: 466.

¹²²⁰ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları Standardı"nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/03/2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. TMS 1, pr. 36 uyarınca bir şirket, tam bir finansal tablolar setini en az yılda bir kez sunmalıdır. Buna göre finansal tablolar, yılsonunda (31 aralık tarihinde) şirkette mevcut bilgilere göre hazırlanır. TTK m. 514 uyarınca yönetim kurulu geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörölmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamakla yükümlüdür. Buna göre, finansal tablolar hazırlandıktan sonra denetçiye sunulur. Denetleme zamanı, finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının sunulma tarihidir¹²²¹. Denetçi elinde mevcut verilere göre denetim raporunu hazırlar ve yönetim kuruluna iletir. Denetçinin vermiş olduğu rapor ve açıkladığı görüş yazısı eklenerek finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporu genel kurula sunulur. Dolayısıyla denetçinin hazırlamış olduğu rapor, yılsonunda hazırlanmış finansal tablo ve faaliyet raporuna ilişkindir.

Şayet denetçinin raporunda esas aldığı finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunda değişiklik yapılmışsa TTK m. 397/3 uygulanabilecektir. Bu değişiklik, denetlenmesi için finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunun denetçiye tesliminden sonraki bir zamanda denetim esnasında veya genel kurula sunulmadan önce gerçekleşebilir. Önemli olan, ilgili hesap dönemiyle ilgili hazırlanmış ve denetime raporunda esas alınmış olan finansal tablo ve yıllık faaliyet raporunda değişiklik yapılmasıdır¹²²². Örneğin değişiklik, yıllık karın kullanılışından, büyük bir müşterinin veya iştirakin iflasından veya ödeme güçlüğüne düşmesinden doğabilir. Madde gerekçesinde denetleme süreci içinde veya öncesinde bunlarda düzenleyici organ tarafından denetleme raporunu etkileyebilecek nitelikte değişiklikler yapıldığı takdirde, denetlemenin yeniden yapılacağı yer almıştır. Kanaatimizce “denetleme öncesinde” ibaresi yanlışlıkla kullanılmıştır. Bundan kasıt, denetleme sonrasıdır. Zira finansal tablolar, denetçiye verilmeden önce yapılmış olan değişiklikleri denetçi denetleyebilecektir.

Finansal tablo ile yönetim kurulu faaliyet raporunda yapılan değişiklik, denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse yeniden denetleme yapılmalıdır. Aksi takdirde, daha önce yapılmış denetim sonucunda verilen rapor geçerli olmayacaktır. Finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporu denetlenmemiş olacağından, düzenlenmemiş hükmünde sayılacaktır. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de

¹²²¹ TTK m. 397/3’ü gerekçesi.

¹²²² Finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumlulukları hakkında BDS 560 uygulanacaktır. BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı”nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 22/1/2014 tarihli ve 28890 sayılı; son sürümü 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir. Yeniden denetleme, “tablolar ile yıllık faaliyet raporları”nın hepsini kapsamakla birlikte, bu denetlemenin değişikliğin etkisini gösterdiği belgelere özgülmesi mümkündür. Bu hususa, somut olayın şartlarına, yapılan değişikliğin niteliği ve kapsamına göre karar verilecektir¹²²³.

4.3.2.3. Denetimin Zamanı

Denetleme zamanı, finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının sunulma tarihidir¹²²⁴. Finansal tablo ve yıllık faaliyet raporu yönetim kurulu tarafından denetçiye sunulacaktır. TTK m. 401/1’de finansal tablo ve faaliyet raporunun denetçiye gecikmeksizin verileceği düzenlenmiştir. Gecikmeksizin kavramının ifade ettiği süre, TTK m. 514/1 ile birlikte değerlendirilmelidir. Hüküm uyarınca yönetim kurulu finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Şirketlerin faaliyet türlerine göre işe başlangıç ve iş bitiş tarihleri farklı olmakla birlikte, genel olarak ilgili yılın ilk günü başlar ve son günü sona erer. Buna göre 2018 yılı için faaliyet dönemi, 01.01.2018 ila 31.12.2018 tarihleri arasındadır. Bilanço günü ise, yılın son günü olup 31.12.2018 tarihidir ve bu tarih, üç aylık sürenin başlangıç tarihidir. Dolayısıyla gecikmeksizin ifadesi, üç aylık sürenin içerisinde ifade edilen bir süredir. Bununla birlikte, TTK m. 514’te üç aylık süre içinde finansal tablo ve faaliyet raporunun hem hazırlanması hem de genel kurula sunulması için öngörülmektedir. Buna göre, denetçiye inceleyebilecek sürenin temin edilerek finansal tablo ve faaliyet raporunun hazırlanması gerekir. Denetçinin incelemesi için gerekli süreyi tespit açısından, TTK m. 437/1’de dikkate alınacaktır. Hüküm uyarınca finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları, genel kurulun toplantısından en az onbeş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur. Buna göre, genel kurul toplantısından en az onbeş gün önce denetleme işinin bitirilip, denetim raporunun hazırlanması gerekir. Denetim görevinin süresi açısından, geçmiş dönemlerde yapılan denetimlerde harcanan süre yönetim kuruluna yol gösterici olabilir. Bu bağlamda, finansal tablo ve yıllık faaliyet raporu en erken bilanço gününden itibaren hazırlanabilir. Üç aylık süre, genel kurula sunulmasını kapsadığından ve denetimin genel kurul toplantısından en az onbeş gün öncesinde bitirilmesi gerektiğinden, en geç hazırlanabileceği süre bu tarihten daha önceki bir gün olmalıdır. Örneğin X Gıda A.Ş.’nin bilanço günü, 31.12.2018’dir. 15.03.2018’den itibaren denetim raporunun hazır olması

¹²²³ TTK m. 397/3’ün gerekçesi.

¹²²⁴ TTK m. 397/3’ün gerekçesi.

gerekmektedir. Uygulamada denetçi raporunun verildiği tarihler genelde Mart ayının onbeşine kadar olmakla birlikte, Şubat ayında¹²²⁵ da verildiği gözlemlenmiştir.

FRY 16/1’de yıllık faaliyet raporunun ilgili olduğu hesap döneminin bitimini izleyen iki ay içinde hazırlanacağı düzenlenmiştir. Hüküm yıllık faaliyet raporu ile ilgili olmakla birlikte, finansal tablolar düzenlenmeden yıllık faaliyet raporu çıkarılmayacağı için, kanaatimizce zımni olarak finansal tabloları da kapsamaktadır. Dolayısıyla bilanço gününden itibaren iki ay içinde finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunu hazırlamış olan yönetim kurulu, görevini zamanında yerine getirmiş sayılacaktır.

Denetim, dönem sonunda gelip finansal tabloları incelemekten ibaret değildir. TTK m. 397/1’in gerekçesinde de denetimin zaman zaman değil sürekli olduğu açıklanmıştır. TTK m. 401/2 uyarınca yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçinin yönetim kurulundan belgeleri isteme hakkına finansal tabloların çıkarılmasından önce de haizdir. Dolayısıyla denetçi açısından, esas alınacak finansal tablolar ve faaliyet raporu kendisine sunum tarihinde verilenlerdir. Bununla birlikte denetçi, gerekiyorsa bu tarihi beklemeden dönem içerisinde hazırlıklarına başlayacaktır. Bu bağlamda denetimin zamanı yılsonundan ibaret değildir.

4.3.2.4. Denetimin Sonucu

4.3.2.4.1. Genel Olarak

TTK m. 402/1 uyarınca denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış bir rapor düzenler. Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, KGK’nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir (TTK m. 403/1). Görüş yazısı denetim raporunun bir parçası olsa dahi kanun koyucu taşıdığı önem dolayısıyla görüş yazılarını denetim raporunun düzenlediği 402 nci maddeden ayrı olarak müstakil bir maddede ele almıştır¹²²⁶.

¹²²⁵ Afyon Çimento Sanayi A.Ş. hakkında verilen rapor 15 Şubat tarihlidir. Bkz. http://www.afyoncimento.com/wp-content/uploads/2016/11/yonetim_kurulu_faaliyet_raporu_31122015.pdf, (ET. 25.03.2019).

¹²²⁶ Bayat, 2015: 218.

4.3.2.4.2. Denetim Raporu

4.3.2.4.2.1. Genel Olarak

TTK m. 402/1 uyarınca denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış bir rapor düzenler. Bu rapor, belirlenen ilke, kural ve standartlara uygun olarak yürütülen finansal tabloların işletmenin durumunu gösterip göstermediğini açıklayan bir rapordur¹²²⁷. Hükümde rapora ilişkin temel iki ilke düzenlenmektedir. Buna göre rapor anlaşılabilir ve geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir¹²²⁸ olmalıdır. Karşılaştırmanın tablo kullanıcılarının anlayabilecekleri, olumlu ve olumsuz sonuçları kolayca tespit edebilecekleri şekilde görsel olması gerekir¹²²⁹. Buna göre bağımsız denetim raporunda, cari döneme ait finansal tablolarla karşılaştırılmak üzere önceki döneme ait tutarlar ve diğer açıklamalar yer alacak ve önceki yıla ait finansal tablolar denetlenmişse denetçinin görüşüne atıfta bulunan karşılaştırmalı bilgilere de yer verilecektir (BDS 710, p. 15).

Denetçinin hazırlayacağı ilk rapor, finansal tablolara ilişkindir (TTK m. 402/1). Denetim raporu finansal tabloların tamamını kapsamakta olup, denetçi finansal tablo çeşitleri için ayrı ayrı rapor yazmayacaktır. Bir başka deyişle, sadece bilançoyu esas alarak rapor oluşturulmayacaktır. Dolayısıyla tablolardan birinin TTK ve TMS/TFRS'ye uygun hazırlanmadığı sonucuna varılırsa, bu durum finansal tabloların tamamını etkileyecektir. Bununla birlikte, ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (TTK m. 402/2). Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin raporu, ikinci rapordur¹²³⁰. Ayrı bir rapor istenmesinin sebebi denetçinin, kural olarak, yıllık faaliyet raporunu denetlememesi, denetleyebilecek olanaklara sahip bulunmamasıdır. Zira yıllık faaliyet raporunda sadece finansal tablolar hakkında bilgiye yer verilmemekte bu rapor aynı zamanda, plan ve projeksiyonları, istihdam durumunu, pazar payını, pazarlamayı ve saireyi de içermektedir. Finansal tablolara ilişkin kısımların veya bütünüyle raporun denetçi tarafından denetlenmesine olanak yoktur. Bu sebeple, fıkra, yıllık faaliyet raporunun hangi noktalara özgüleneceğini açıkça belirtmektedir¹²³¹. Bu bağlamda

¹²²⁷ Oğuz, 2015: 12.

¹²²⁸ KGK, denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin sorumluluğu hakkında BDS 710'u yayınlamıştır. BDS 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Standardı"nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²²⁹ Poroy vd., 2014: 470; Rapor potansiyel yatırımcılara da yönelik olacağı için bilgi asimetrisini ortadan kaldıracak şekilde önceki yıllla karşılaştırmaya imkan verecek şekilde hazırlanmalıdır. Bkz. Bayat, 2015: 212.

¹²³⁰ Poroy vd., 2014: 471; Poroy vd., 2019: 25; Bayat, 2015: 213.

¹²³¹ TTK m. 402/2'nin gerekçesi.

yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporunda, yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin ve işletmenin durumu hakkındaki irdelemelerin denetlenen tam set finansal tablolarla ve bağımsız denetim sırasında elde edilen bilgilerle tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir görüş bildirilir (BDS 720, pr. 2T). Denetçiden burada analiz yaparak görüşünü açıklaması beklenmektedir¹²³². Doktrinde finansal tablolar ile faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporlarında farklı görüş olamayacağı ileri sürülmektedir. Örneğin bir rapor için olumlu, diğeri için olumsuz görüş verilmesi mümkün olmayacaktır¹²³³. Zira faaliyet raporunun denetiminden kasıt, bu rapordaki finansal bilgilerin finansal tablolarla uyumlu olup olmadığının denetimidir. Kanaatimizce bu görüş kısmen yerindedir; çünkü, finansal tablolar gerektiği gibi hazırlanmakla birlikte, bunlarda yer alan bilgiler faaliyet raporuna farklı aktarılmış olabilir. Bu durumda finansal tablolarla ilgili olumlu, diğeri için olumsuz rapor verilebilir.

Şirketler topluluğu varsa, TTK m. 402/3 uyarınca denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alacaktır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analize yer verilir. Bunun yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

4.3.2.4.2.2. Şekil ve İçerik

Denetim raporunun şekli, BDS 700’de düzenlenmiştir.

İlk olarak raporda “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı açıkça yer alır (BDS 700, pr. 21).

Bunun altına, denetçi raporunun, hitaben düzenlendiği muhatap yazılır¹²³⁴ (BDS 700, pr. 22). Denetçi raporu, genellikle kimler için hazırlanmışsa onlara hitap eder ve bu kişiler, finansal tabloları denetlenen işletmenin ortakları veya o işletmedeki üst yönetimden sorumlu olanlardır (BDS 700, pr. 21A). Türk hukukunda denetçi raporu genel kurula hitaben yazılır. Örneğin Fenerbahçe Futbol A. Ş. Genel Kurulu’na veya Polisan Holding A.Ş. Genel Kurulu’na gibi.

¹²³² Poroy vd., 2014: 471.

¹²³³ Yavuz, 2012: 187.

¹²³⁴ Bu bölüme genel bilgi de denildiği hususunda bkz. Gün, 2014: 129.

Denetçi raporunun ilk bölümünde “Görüş” başlığı altında denetçi görüşüne yer verilir (BDS 700, pr. 23). Burada denetimin sonucunda oluşturulan görüş yazısı¹²³⁵ açıklanır. Finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir (TTK m. 402/5-a ve b). Bununla birlikte finansal tabloları denetlenmiş olan işletme, finansal tabloların denetlenmiş olduğu ve finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı, tarihi veya dönemi yer alır. (BDS 700, pr. 24). Örneğin Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi ile bağlı ortaklıklarının 31 Mayıs 2018 tarihli konsolide bilanço ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz¹²³⁶.

Denetçi raporunda bu bölümün hemen ardından “Görüşün Dayanağı” başlıklı bir bölüm yer alır¹²³⁷. Bu bölümde denetimin BDS’ye uygun olarak yürütülüp yürütülmediği belirtilir; denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunulur (BDS 700, pr. 28/a ve b). Denetçinin etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır. Denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir (BDS 700, pr. 28/c ve d).

¹²³⁵ Görüş bölümüne BDS 700’de verilen örnek yazı: “ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli bilanço ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz. Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, TMS’lere uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.” Bkz. BDS 700, pr. 41; Görüş yazılarının ayrıntılı incelemesi için bkz. aşağıda 4.3.2.4.2.3. Görüş Yazıları.

¹²³⁶ Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi’ne ilişkin bağımsız denetim raporu için bkz. [https://galatasaray.blob.core.windows.net/files/sportif/31052018-SPK-KONSOLIDE-09082018\).pdf](https://galatasaray.blob.core.windows.net/files/sportif/31052018-SPK-KONSOLIDE-09082018).pdf), (ET. 25.03.2019).

¹²³⁷ Görüşün dayanağı bölümüne BDS 700’de verilen örnek yazı: “Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS’lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.” Bkz. BDS 700: 41.

Bu bölümden sonra “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında denetçi, denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını raporunda BDS 701’e uygun olarak bildirir (BDS 700, pr. 30T)¹²³⁸. Kilit denetim konuları, denetçinin muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardan oluşur (BDS 701, pr. A9).

Denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bir bölüm yer alır. Yönetimin finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinden sorumlu olduğu açıklanır (BDS 700, pr. 34)¹²³⁹.

Denetçi raporunda, “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bir bölüm yer alır. Bu bölümde denetimin amacı, denetçinin sorumlulukları ve bunun sınırı açıklanır (BDS 700, pr. 37-41).

Son olarak denetçi, finansal tablolara ilişkin BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarına ek olarak, “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” bölümüne yer verir (BDS 700, pr. 43-45)¹²⁴⁰. TTK m. 402/4-a uyarınca denetim raporunun esas bölümünde defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına yer verilir. Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp

¹²³⁸ Kilit denetim konuları bölümüne BDS 700’de verilen örnek yazı: “Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz. [Her bir kilit denetim konusunun BDS 701’e uygun olarak açıklanması]” Bkz. BDS 700: 41.

¹²³⁹ Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları bölümüne BDS 700’de verilen örnek yazı: “Şirket yönetimi, finansal tabloların TMS’lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur. Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.” Bkz. BDS 700: 42.

¹²⁴⁰ Bu bölüme örnek olarak: “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (“TTK”) 398’inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 15 Şubat 2018 tarihinde Şirket’in Yönetim Kurulu’na sunulmuştur. 2) TTK’nın 402’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Topluluğun 1 Ocak - 31 Aralık 2017 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Topluluğa bağlı şirketlerin esas sözleşmelerinde finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır. 3) TTK’nın 402’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.” Bkz. Kartosan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi hakkında verilen bağımsız denetçi raporu, <http://www.kartosan.com.tr/files/GenelKurul/Konsolide-Finansal-Raporlar-2017-4.pdf>, (ET. 21.03.2019).

yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir (TTK m. 402/4-b). Aksi halde, sonuç ve değerlendirmelerinde bilgi ve belge eksikliği özrüne dayanamaz¹²⁴¹.

Denetim raporu, sorumlu denetçinin adı, imzası, adresi ve raporun tarihi yazılarak sonlandırılır (BDS 700, pr. 46-49). İmza, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılabilecektir (BDS 700, p. A37). Denetimin tamamlandığı tarihi gösteren bölümün ilgililer açısından önemi büyüktür. Zira finansal tabloların hazırlanmasından sonra meydana gelmiş önemli olayların gözden geçirilip incelenmesi ile ilgili denetçi sorumluluğunun bitmiş olduğu son günü ifade eder¹²⁴².

KGK tarafından yayınlanmış bağımsız denetçi raporu örneği aşağıdaki şekildedir¹²⁴³:

Tablo 4.1: Bağımsız Denetçi Raporu

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU
<p>ABC Anonim Şirketi Yönetim Kurulu'na</p> <p>Konsolide Olmayan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi</p> <p>Olumlu Görüş</p> <p>ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz. Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya ... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).</p> <p>Olumlu Görüşün Dayanağı</p> <p>Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.</p> <p>Diğer Bilgiler</p> <p>[BDS 720'de yer alan raporlama hükümlerine uygun olarak yapılan raporlama – Bkz. BDS 720]</p> <p>Kilit Denetim Konuları</p> <p>Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız</p>

¹²⁴¹ Poroy vd., 2014: 471.

¹²⁴² Gün, 2014: 129.

¹²⁴³ Bu örnek ve diğer örnekler için bkz. BDS 700.

denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Olmayan Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Şirket yönetimi; finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Konsolide Olmayan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır: Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir. Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumluluklarımıza yönelik ilâve açıklamalar [Kurum]'un internet sitesinde [internet sitesi adresi] yer almaktadır. Bu açıklamalar, raporumuzun bir parçasını oluşturur.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

1) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Banka'nın 1 Ocak—31 Aralık 20XY hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Banka esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

2) TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kumulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçinin adı soyadı.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

4.3.2.4.2.3. Görüş Yazıları

Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir (TTK m. 403/1). Denetçi tarafından verilen görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir (BDS 200, pr. A12; BDS 700, pr. 10). Bu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık¹²⁴⁴ içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır. Bu sonuca varırken neleri değerlendirmesi gerektiği denetim standardında açıkça düzenlenmiştir. İlk olarak tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri dikkate alınacaktır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, TTK, KGK tarafından yayınlanan TMS, TFRS, bunların yorumları ve Kavramsal Çerçeve'ye uygun şekilde aktarılıp aktarılmadığı incelenecektir. TMS/TFRS'de finansal tablolar hazırlanırken uyulacak ilkeler hiyerarşisinin tepesinde gerçeğe uygun sunum ilkesi yer almaktadır. Dolayısıyla finansal tabloların, yalnızca standartlara uygun olarak hazırlanması yetmez. Denetçi, bu tabloların gerçeğe uygun sunumu sağlayıp sağlamadığını da denetleyecektir. Standartlar işletmenin muhasebe tahminleri yapmasına ve muhasebe politikaları ile finansal tablo dipnotlarına ilişkin muhakemede bulunmasına izin verir (BDS 260¹²⁴⁵, pr. A19). Buna bağlı olarak şirket yönetimi kendi öznel yargılarını kullanarak finansal tabloları oluşturabilir. Buna işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönleri denir (BDS 260, pr. A19; BDS 700, pr. A1). Denetçi, işletmenin muhasebe politikalarının nitel yönlerini değerlendirecek, yönetimin yargılarında muhtemel taraflılığın olup olmadığını inceleyecektir. Yönetim denetim boyunca dikkatine sunulan yanlışlıkları seçici şekilde düzeltiyorsa, denetçi yönetimin taraflı olduğuna karar verecektir. Örneğin raporlanan kazançları artırıcı etkisi olan yanlışlıkları düzeltirken, azaltıcı etkisi olan yanlışlıkları düzeltmemesi gibi (BDS 700, pr. A2). Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin denetçinin değerlendirmesini etkileyebilecektir.

Görüş yazısı oluşturulurken seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı değerlendirilecektir. Muhasebe politikaları¹²⁴⁶, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır (TMS 8, pr. 5).

¹²⁴⁴ Hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlığın incelenmesi için bkz. yuk. 4.3.2.2.2. Finansal Tabloların Denetimi.

¹²⁴⁵ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardı"nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 10/12/2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁴⁶ İnceleme için bkz. yuk. 2.4.2.1.1.2. Özel Olarak Muhasebe Politikalarının Açıklanması.

Denetçi bu değerlendirmeyi yaparken, uygulanan muhasebe politikalarının işletmenin ihtiyacına uygunluğunu ve bu politikaların anlaşılabilir bir şekilde sunulup sunulmadığını mütalaa eder. Ayrıca finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığı incelenecektir (BDS 700, pr. 13/ç). Bu incelemeyi yaparken denetçi dahil edilmesi gereken bilgilerin dahil edilip edilmediği ile bu bilgilerin uygun bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını, bir araya getirilip getirilmediğini ya da parçalara (alt bölümlere) ayrılmış ayrılmadığını ve özelliğine uygun bir şekilde belirtilip belirtilmediğine dikkat edecektir. Ek olarak her bir finansal tablonun başlığı dahil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığı da değerlendirilecektir.

Bu bağlamda denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair vardığı sonuca göre görüş yazısını oluşturacaktır. Denetçi olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz görüş yazısı ve görüş vermektan kaçınma şeklinde dört şekilde görüşünü bildirebilir (BDS 705¹²⁴⁷, pr. 2). Görüş vermektan kaçınma, olumsuz görüş yazısıyla aynı hukuki sonuçları doğurduğu için gerekçede denetçinin üç tür görüş yazısı verebileceği belirtilmektedir. Buna karşın, BDS 705'te olumlu görüş dışında, üç farklı görüş türü olabileceği bunların sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermektan kaçınma olacağı düzenlenmektedir (BDS 705, pr. 2).

TTK m. 397/2 uyarınca denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır¹²⁴⁸. TTK denetim raporunun değil, görüş yazısının kamuya paylaşılmasını uygun görmüştür. Görüş yazıları esasen özet raporlardır. Bu itibarla denetçi denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar¹²⁴⁹. Görüş yazısı, denetimin konusunu, türünü, niteliğini ve kapsamını içermenin yanı sıra denetçinin değerlendirmelerini de içerir¹²⁵⁰.

¹²⁴⁷ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı"nın ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁴⁸ 1524 üncü maddede bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketleri için internet sitesi oluşturma zorunluluğu getirilmişti. Kanunun ilk düzenlemesinde şirketle ilişkili menfaat gruplarının doğru bilgilendirilmesi amacı ile bu sitelerde bağımsız denetim raporunun yayımlanması zorunlu tutulmuştu. Buna karşın, 6335 sayılı Kanun değişikliği ile bu zorunluluk kaldırılmıştır.; Doktrinde buna bağlı olarak TTK m. 397/2 ile denetçi görüşünün içeriğine ulaşma imkânı kalmayan menfaat gruplarının en azından ilgili finansal tabloya ilişkin denetçi görüşünün ne yönde olduğunu hakkında bilgi alma imkânı getirdiği ifade edilmektedir. Bkz. Bayat, 2015: 146.

¹²⁴⁹ Toroslu, 2015: 412

¹²⁵⁰ Arslan, 2011: 83.

TTK m. 403/2 uyarınca görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilir. Finansal tabloların hazırlanması görevi yönetim kuruluna aittir. Bu sebeple TTK denetçiden yönetim kuruluna ilişkin bir açıklama yapması istenmiştir. Bu sayede genel kurul toplantısında yönetim kurulunun faaliyetleri doğru şekilde değerlendirilmesi kolaylaştırılmış olacaktır. Görüş, KGG'nın belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır (TTK m. 403/2).

Denetçi bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüş yazısı verecektir. Denetçi görüşünü, şirketin bir kül halinde denetimini yapmak suretiyle edinecektir. Dolayısıyla finansal tablo seti dahilindeki her bir finansal tabloya ilişkin ayrı ayrı görüş veremeyecektir. Bir çelişki oluşmaması amacı ile denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermeyi gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almayacaktır (BDS 705, p. 15).

4.3.2.4.2.3.1. Olumlu Görüş

TTK m. 403/1-c. 2 uyarınca denetçi, olumlu görüş yazısı verebilir. Olumlu görüş, denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüştür (BDS 700, 7/c). Bunun için, öncelikle TTK m. 398 ve TDS'ler uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmaması gerekir. Bununla birlikte, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olması, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunması ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıtması gerekir. Bu koşullar yerine gelmişse, koşulların yerine getirildiği de tek tek açıklanarak olumlu görüş yazısı verilir. Finansal tabloda dürüst resim ilkesine uyulmamışsa denetleme raporu bunun sebeplerini ortaya koymalı ve olumlu görüş vermemelidir¹²⁵¹.

Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğu veya geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığı

¹²⁵¹ Poroy vd., 2014: 469.

belirtilecektir (BDS 700, pr. 25). Gerçeğe uygun sunum ilkesi¹²⁵², finansal tabloların hazırlanmasında geçerli kurallar hiyerarşisinde en üstte bulunduğu gibi, denetimde de aynı yerdedir. Zira gerçeği yansıtmayan finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarına bir faydası bulunmamaktadır. Bu sebeple denetçi tarafından olumlu görüş verildiğinde, bu ilkeye uygunluğun ayrıca açıklanması istenmiştir.

Olumlu görüş, tabloların sonuçları hakkında genel kurulun karar alabileceği anlamına gelir ve bu sebeple yöneticilerin ibrası için hem esas olur, hem de dayanak oluşturur¹²⁵³. Doktrinde olumlu görüş yazısına rağmen yönetim kurulunun ibra edilmesi ve hakkında sorumluluk davası açılmasının mümkün olduğu ileri sürülmektedir¹²⁵⁴. Kanaatimizce bu görüş kısmen yerinde değildir. İbranın kapsamına göre varılacak sonuç değişmelidir. TTK m. 558/2 uyarınca şirket genel kurulunun, sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddi olaylara ilişkin olarak, dava haklarını kaldıracaktır. Dolayısıyla ibra, yönetim kurulunun faaliyetlerine bağlı olarak her bir olaya ilişkin alınabilir. Buna karşın finansal tablolara bağlı olarak yönetim kurulunun mali açıdan ibra edilmemesi yerinde değildir. Şirkete faydası da bulunmamaktadır. Zira bu sebeple açılacak sorumluluk davasında yönetim kurulu, finansal tablolara ilişkin olumlu denetçi görüşüne dayanarak savunma yapabilecektir.

4.3.2.4.2.3.2. Sınırlı Olumlu Görüş

TTK m. 403/3 uyarınca çekinceleri varsa denetçi, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir. Sınırlı olumlu görüş¹²⁵⁵, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Bu sebeple, doktrinde ve madde gerekçesinde sınırlı olumlu görüşün esasen olumlu bir yazı olduğu ifade edilmektedir¹²⁵⁶.

Sınırlı olumlu görüş verilen durumlarda, aslında denetlenmiş olan finansal tablolar TMS/TFRS bağlamında gerçeğe uygun sunuşu sağlamaktadır; ancak tablolarda yer alan bazı bilgilerde yanlışlık bulunmaktadır veya bu bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı bulunamamıştır. Buna göre finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermekteyse; ancak yanlışlıklar finansal tablolarda yaygın değilse denetçi görüşünü sınırlandırılacaktır (BDS 705,

¹²⁵² İnceleme için bkz. yuk. 2.4.2.1. Gerçeğe Uygun Sunum İlkesi.

¹²⁵³ TTK m. 403’ün gerekçesi; Aydın, 2012: 409.

¹²⁵⁴ Bahtiyar, 2019: 265.

¹²⁵⁵ Sınırlı olumlu görüş, doktrinde ve SPK tarafından şartlı görüş olarak da adlandırılmaktadır. Bkz. Altaş, 2016: 143; Gün, 2014: 130; Bulmuş, 2018: 25; Balıkoğlu, 2018: 17; *Urkan*, bu tür görüş yazılarının bir eksikliğin giderilmesi gerektiğini işaret etmesi nedeniyle “şartlı görüş” kavramını kullandıklarını belirtmiştir. Bkz. Urkan, 2015: 204; SPK tarafından yapılan açıklama için bkz. <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1>, (ET. 22.03.2019).

¹²⁵⁶ Poroy vd., 2019: 526; Altaş, 2016: 143; Bayat, 2015: 221.

pr. 7/a). Bu durumda denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı da elde etmiştir. BDS 450'ye göre yanlışlık; bir finansal tablo kaleminin raporlanan tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık olarak tanımlanır. Buna göre finansal tablolarda yer alan bilgiler, gerçek durumla uyuşmamaktadır. Örneğin bilançoda uzun vadeli yükümlülük olarak gösterilen bir borç, kısa vadeli yükümlülükler arasında raporlanmış; duran varlık olarak muhasebeleştirilmemesi gereken bir malvarlığı unsuru bilançoda dönen olarak yazılmış veya tutarı gerçekte 10.000 TL olan bir alacak bilançoya 100.000 TL olarak aktarılmış olabilir. Bununla birlikte finansal tablolardaki önemli bir yanlışlık, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu, seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği ile ilgili olarak ortaya çıkabilir (BDS 705, pr. A3). Örneğin yönetim stokları maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla değerlemek yerine, sadece maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durumun TMS'lere aykırılık teşkil etmesi¹²⁵⁷, karşılık ayrılması gereken yerde karşılık ayrılmamış olması¹²⁵⁸, grup şirketin, gruba bağlı ortaklıklarının konsolidasyona alınmaması¹²⁵⁹ sınırlı görüş verilmesine sebep olacaktır. Şayet, önemli yanlışlık aynı zamanda finansal tablolarda yaygınsa, denetçi olumsuz görüş vermek zorundadır.

Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verecektir (BDS 705, pr. 7/b). Kanıt elde edilememesinin sebebi, işletmenin kontrolü dışında yaşanan olaylar olabilir. Örneğin işletmenin muhasebe kayıtları tamamen tahrip olmuş veya topluluğa bağlı önemli bir birimin muhasebe kayıtlarına kamu otoritesi tarafından süresiz olarak el konulmuştur (BDS 705, pr. A10). Denetim sırasında denetçinin çalışmasının niteliği ve zamanlamasıyla ilgili durumlar sebebiyle denetim kanıtı elde

¹²⁵⁷ BDS 705: 21.

¹²⁵⁸ Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş.'nin 2014-2015 yılı finansal tabloları hakkında sınırlı olumlu görüş verilmiştir. Buna göre şirket hakkında başlatılmış olan vergi incelemesi sonuçlandırılmış olup vergi aslı ile buna ilişkin vergi ziyai cezalarını içeren 765.435 tutarında vergi/ceza ihbarnameleri 2013 yılı Mart ayı içinde Şirket'e bildirilmiştir. Şirket bu vergi cezasının aslı ve ilgili vergi ziyai cezalarına karşı kararın iptali davası açmış olup finansal tablolarda söz konusu cezalara ve bu cezaların geç ödenmesinden kaynaklanabilecek diğer yasal yükümlülüklerle ilişkin olarak herhangi bir karşılık ayırmamıştır. İnceleme için bkz. Bulmuş, 2018: 90; Şirketin finansal performansının ve karının manipülasyon yoluyla gerçekte olduğundan farklı gösterilmesinin önüne geçmek için gerçek yükümlülüklerin finansal tablolarda yer alması amaçlanmaktadır. Bu sebeple, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükler için karşılık ayrılacaktır. Şirketin, vergi borcuna karşılık açtığı dava sonucunda karşılık ayrılması gereklidir. İnceleme için bkz. yuk. 3.2.2.2.2.8.2. Kısa Vadeli Karşılıklar.

¹²⁵⁹ Doğtaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin finansal tabloları hakkında 2014 yılında sınırlı olumlu görüş verilmiştir. Buna göre grubun bağlı ortaklıklarından Doğtaş Germany GmbH, Doğtaş Bulgaria Eood ve Doğtaş Holland B.V 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla konsolidasyon kapsamına alınmamıştır. Bu yüzden satılmaya hazır finansal varlıklar olarak kayıt edilmiştir. İnceleme için bkz. Bulmuş, 2018: 83.

edilememiş olması mümkündür. Örneğin finansal tablolarda zarar kalemi olarak açıklanan bir tutar hakkında yeterli denetim kanıtı elde edilememiştir. Polisan Holding A.Ş. hakkında verilen raporda, sınırlı olumlu görüşün sebebi, topluluğun Amerika’da faaliyet gösteren Rohm and Haas iştirakine ilişkin raporlanan zararın kanıtlanmamış olmasıdır¹²⁶⁰.

TMS/TFRS gereği gibi uygulanmış olup da, sadece bazı sonucu değiştirmeyen veya etkilemeyen aykırılıklar varsa; temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler mevcut değilse; belgesiz kayıt yapılmamışsa, dayanak belgeler sahte değilse, envanterle oynanmamışsa; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan, ihmal edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, iskontolardan, değer düzeltmelerinden hatta aktifleştirmelerden doğuyorsa, sınırlı olumlu görüş verilebilir¹²⁶¹.

Denetçi sınırlı olumlu görüş verdiği durumda, “Sınırlı Olumlu Görüş” başlığını kullanmak zorundadır (BDS 705, pr. 16). Zira finansal tablo kullanıcıları teknik bilgilere sahip olmayabilir. Bu sayede, bu bilgi ile dikkatleri çekilmiş olacaktır. Denetçi, raporun görüş bölümünde, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı bölümünde belirtilen hususun (veya hususların) etkileri hariç olmak üzere, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu belirtecektir (BDS 705, pr. 16). Örneğin, Polisan Holding A.Ş. hakkında verilen denetçi raporunda¹²⁶², “Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanakları bölümünde belirtilen konuların olası etkileri hariç olmak üzere ilişikteki konsolide finansal tablolar, Topluluğun 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS’lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.” şeklinde açıklanmıştır. Bu bölümün ardından, “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” bölümüne yer verilecek ve burada neden sınırlı olumlu görüş verildiği açıklanacaktır (BDS 705, pr. 20).

Denetçi, denetim sözleşmesinin kabulünden sonra, yönetimin finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmesine yol açması muhtemel şekilde denetimin kapsamını

¹²⁶⁰ Polisan Holding A. Ş.’nin 31 Aralık 2017 tarihli konsolide finansal tablolarından kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, ‘Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların (zararlarından)/karlarından paylar’ hesabında 57.876 TL zarar gösterilmiştir. Buna karşın Rohm and Haas iştirakinin Amerika’da kabul gören muhasebe ilkelerine (US GAAP) göre hazırlandığı belirtilen 31 Aralık 2017 ve 2016 tarihli finansal tabloları denetimden geçmemiştir. Bu nedenle, Rohm and Haas ile ilgili olarak, Polisan Holding A. Ş. konsolide finansal tablosunda raporlanan zarar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir. Bunun sonucunda, şirkete sınırlı olumlu görüş verilmiştir. Polisan Holding A. Ş. hakkında verilen bağımsız denetim raporu için bkz. http://www.polisanholding.com/pdf/KonsolideFinansalTablolar_2017_31.12.2017.pdf, (ET. 21.03.2019).

¹²⁶¹ TTK m. 403’ün gerekçesi.

¹²⁶² Polisan Holding A. Ş. hakkında verilen bağımsız denetim raporu için bkz. http://www.polisanholding.com/pdf/KonsolideFinansalTablolar_2017_31.12.2017.pdf, (ET. 21.03.2019).

sınırladığının farkına varırsa, yönetimden söz konusu sınırlamayı kaldırmasını talep eder (BDS 705, pr. 11). Yönetimin sınırlamayı kaldırmayı reddetmesi durumunda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif prosedürleri uygulamanın mümkün olup olmadığına karar verir. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse, sınırlı olumlu görüş verebilir; denetimden çekilebilir veya görüş vermektan kaçınabilir. Sınırlı olumlu görüş vermesi için denetçinin, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varması gerekir (BDS 705, pr. 13).

TTK m. 403/5 uyarınca sınırlı olumlu görüş verilen hallerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar¹²⁶³. Düzeltilecek husus yönetim kurulu yetkisi dahilinde ise bu düzeltmeleri kendisi yapar ve genel kurulun bilgisine sunar. Buna karşın düzeltilmesi gereken husus genel kurul kararını gerektiriyor ise yönetim kurulunun bunu genel kurula taşıması gerekmektedir¹²⁶⁴. Genel kurul düzeltmeleri yaparak yılsonu finansal tabloları kabul edecek olursa, kanun ve esas sözleşme çerçevesinde karar alabilir, aksi halde kar üzerinde tasarrufta bulunamaz¹²⁶⁵. Kanaatimizce sınırlı olumlu görüş verilen haller, yönetimin performansının değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir. Zira tablolarda bunların tamamına sirayet etmeyen önemli bir yanlışlık veya belirli konularda denetim kanıtı elde edilememektedir. Finansal tabloları hazırlamak yönetim kurulunun görevidir. Dolayısıyla söz konusu eksikliklerle ilgili yönetim kuruluna bilgi alma hakkı bağlamında soru sorulmalı ve bu konuda açıklama yapması istenmelidir. Gerekirse finansal tablolar onaylanmasına rağmen, ilgili olaylarla ilgili ibra kararı verilmemelidir.

4.3.2.4.2.3.3. Görüş Vermekten Kaçınma

TTK m. 403/4 uyarınca şirket defterlerinde, denetlemenin TTK'nın dördüncü kısım üçüncü bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermektan kaçınabilir. TTK'da, kaçınmayı gerektiren haller bu şekilde belirtilmekle birlikte, ne TTK m. 403/4'te ne de anılan hükmün gerekçesinde "belirsizliklerin" ve "kısıtlamaların" neler olabileceği konusunda bir açıklamaya

¹²⁶³ Hükmün pratik bir sonucu olmadığı hususunda bkz. Bilgili ve Demirkapı, 2013: 439.

¹²⁶⁴ Urkan, 2015: 205.

¹²⁶⁵ Poroy vd., 2019: 526.

yer verilmemiştir¹²⁶⁶. Doktrinde belirsizliklerin bulunması ifadesi ile kastedilenin, finansal tabloların, yıllık faaliyet raporunun ve defterlerin, denetçinin rapor düzenleme ve sonuçlandırmasına imkan vermemesi olduğu ileri sürülmektedir¹²⁶⁷. Kanaatimizce bu konuda BDS 705’de yer alan düzenlemeler yol gösterici olabilir.

Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır (BDS 705, pr. 9). Bununla birlikte denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır (BDS 705, pr. 10). Örneğin denetçi dönem başındaki ve sonundaki fiziki stok sayımını gözlemleyememiş; yeni bilgisayarlı alacak hesapları sistemi, alacak hesaplarında çok sayıda hataya sebep olmuştur. Denetçi raporu tarihi itibarıyla, yönetim hala sistem eksikliklerinin giderilmesi ve hataların düzeltilmesine devam etmektedir. Yapılan denetimin sonucunda kaydedilmiş ve kaydedilmemiş stoklar ve alacak hesapları ile kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu, özkaynak değişim tablosunu ve nakit akış tablosunu oluşturan unsurlar için herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığı tespit edilememiştir. Bu sebeple, görüş vermekten kaçınılmıştır¹²⁶⁸.

Denetçi, tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği ve bu sebeple sınırlı olumlu görüşün, durumun ciddiyetinin iletilmesinde yetersiz kalacağı sonucuna varırsa, denetçi raporu düzenlenmeden önce denetçinin denetimden çekilmesinin mümkün veya uygulanabilir olmadığı durumda, finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır (BDS 705, pr. 13/b-ii).

Denetçi görüş vermekten kaçındığı durumda, “Görüş Vermekten Kaçınma” başlığını kullanmak zorundadır (BDS 705, pr. 16). Bu bölümde ilişikteki finansal tablolara ilişkin görüş bildirmediğini; görüş vermekten kaçınmanın dayanağı bölümünde tanımlanan hususun (veya hususların) öneminden dolayı, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini belirtir¹²⁶⁹ (BDS 705, pr. 19). Bu

¹²⁶⁶ Gerekenin ikincil mevzuat, öğreti ve mahkeme kararları ile doldurulacağı yönünde bkz. Altaş, 2016: 147, 148.

¹²⁶⁷ Üçışık ve Çelik, 2013: 663.

¹²⁶⁸ BDS 705: 33.

¹²⁶⁹ Bu bölüme BDS 705’te verilen örnek yazı: “Topluluğun ilişikteki konsolide finansal tablolarına ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz. Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde belirtilen hususun

bölümden sonra görüş vermekten kaçınmanın dayanağı bölümünde, görüşün sebeplerine yer verilir. Örneğin topluluğun yurtdışındaki iş ortaklığı niteliğinde olan X Şirketindeki yatırımı, topluluğun konsolide bilançosunda 50.000.000 TL olarak gösterilmekte olup, bu tutar 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla topluluğun net varlıklarının % 90'ından fazlasını oluşturmaktadır. X şirketinin denetçilerinin çalışma kağıtları da dahil olmak üzere denetçilerine ve yönetimine erişime izin verilmemiştir. Bunun sonucunda, topluluğun; X şirketinin varlıklarında müştereken kontrol ettiği payı, X Şirketinin borçlarındaki müştereken sorumlu olduğu payı, X şirketinin ilgili yıla ilişkin gelir ve giderlerindeki payı ile konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosunu oluşturan unsurlarla ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediği tespit edilememiştir. Bu sebeple, görüş vermekten kaçınılmıştır.

Denetçinin finansal tablolara ilişkin bir görüş vermekten kaçınması durumunda, denetçi raporunda denetçinin sorumluluklarının açıklandığı bölüme yönelik atıf ve elde edilen denetim kanıtlarının, denetçi görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturup oluşturmadığı hakkında bir açıklamaya yer verilmez (BDS 705, pr. 26).

TTK m. 403/4-c. 2 uyarınca kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur¹²⁷⁰. Kaçınma yazısı, denetime konu oluşturan belgelerin kanunda aranılan unsurlardan mahrum bulunması ve denetiminin yapılmasının önemli ölçüde engellenmesi durumlarında söz konusu olmaktadır. Kaçınma yazısının olduğu durumlarda ortada bir rapor yoktur¹²⁷¹.

4.3.2.4.2.3.4. Olumsuz Görüş

TTK'da olumsuz görüşü yazısı açıklanmamış, yalnızca TTK m. 403/5'te çekincesi varsa denetçinin görüşünü sınırlandırabileceği veya olumsuz görüş yazısı verebileceği düzenlenmiştir. Madde gerekçesinde ise, olumsuz görüş yazısının, şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun TMS ile Kanuna¹²⁷² ve/veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade ettiği yer almıştır¹²⁷³. Bu sebeple, doktrinde sınırlı olumlu görüş yazısı ile olumsuz görüş yazısı arasında fark gözetilmediği, bu iki görüşün

öneminden dolayı, tarafımızca söz konusu konsolide finansal tablolara ilişkin denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir." Bkz. BDS 705: 30.

¹²⁷⁰ *Gün*, görüş vermekten kaçınma ile olumsuz görüşün aynı sonuçlar olmadığını; çünkü olumsuz görüşte, işletmede meydana gelen eksiklik veya aksaklıklar somut olarak tespit edildiği halde, görüş bildirmekten kaçınmada belirsizlikler olduğunu ileri sürmektedir. Bkz. *Gün*, 2014: 133.

¹²⁷¹ Üçışık ve Çelik, 2013: 663.

¹²⁷² Gerekçede "Tasarı" ifadesi geçmekle birlikte, tarafımızca Kanun ifadesi kullanılmıştır.

¹²⁷³ TTK m. 403'ün gerekçesi.

birbirinin alternatifi gibi konumlandırıldığı gerekçesiyle TTK eleştirilmiştir¹²⁷⁴. Kanaatimizce de bu bir eksiklik olmakla birlikte, bu konuda BDS 705'ten yararlanılacaktır.

BDS 705, pr. 8 uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir. Sınırlı olumlu görüş yazısı ile olumsuz görüş yazısı arasındaki sınır yanlışlıkların yaygın olmamasıdır. Finansal tabloların yanlışlık içeriyor olması halinde; denetçi bu yanlışlıkların önemli ve yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş, önemli ve ancak yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verecektir (BDS 705, p. A1). Finansal tablolarda bulunan önemli yanlışlıklar aynı zamanda tablonun tamamına yaygınsa, denetçi olumsuz görüş vermek zorundadır. Önemli yanlışlıklar, finansal tabloların TTK ve TMS/IFRS'ye uygun hazırlanmamasından, şirketin durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtmamasından, finansal tablolara aktarılan bilgilerin ticari defterlerle uyuşmamasından veya bunlarla ilgili kanıt bulunamamasından kaynaklanabilir¹²⁷⁵. Örneğin konsolide finansal tablolar, bir bağlı ortaklığın konsolidasyona dahil edilmemesi sebebiyle önemli yanlışlık içermektedir. Önemli yanlışlığın konsolide finansal tablolar üzerindeki etkisinin yaygın olduğu düşünülmektedir. Bir bağlı ortaklık konsolide finansal tablolara dahil edilmediğinden, yanlışlığın konsolide finansal tablolar üzerindeki etkisi belirlenememiştir¹²⁷⁶.

Denetçi olumsuz görüş verdiği durumda, "Olumsuz Görüş" başlığını kullanmak zorundadır (BDS 705, pr. 16). Bu durumda denetçi, denetçinin görüşüne göre olumsuz görüşün dayanağı bölümünde belirtilen hususun (veya hususların) öneminden dolayı ilişikteki finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle TMS/IFRS'ye uygun olarak hazırlanmamış olduğunu belirtir (BDS 705, pr. 18).

Olumsuz görüş yazısı şirketin kurumlar vergisi beyannamesi vermesi yükümünü ortadan kaldırmaz ve bu beyannamenin hazırlanmasına, matrahın belirlenmesine olumsuz etki yapmaz; böyle bir bahaneye haklılık kazandırmaz. Zira bugün Türk hukukunda ticari ve mali bilanço tamamen ayrılmıştır; her iki bilançonun ilkeleri farklıdır¹²⁷⁷.

Denetçi olumsuz görüş yazısı vermesi gerektiği durumlarla karşılaştığında ilk önce şirket yetkilileriyle görüşür ve durumun düzeltilmesini ister. Yöneticiler genellikle bu hataları

¹²⁷⁴ Bayat, 2015: 222.

¹²⁷⁵ Finansal tabloların denetiminin kapsamının incelenmesi için bkz. yuk. 4.3.2.2.2. Finansal Tabloların Denetimi.

¹²⁷⁶ BDS 705: 23.

¹²⁷⁷ TTK m. 403'ün gerekçesi.

düzeltilme yoluna giderler¹²⁷⁸. Zira olumsuz görüş yazısı yöneticilerin sorumluluğuna dayanak oluşturan bir belge olarak kabul edilebilir¹²⁷⁹.

Denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi halinde, söz konusu finansal tabloların sonuçlarına dayanılarak hiçbir karar alınamaz; çünkü, denetlenen yılsonu finansal tablolarının, faaliyet döneminin sonuçlarını belirlemediği, belirlemeye uygun olmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan sonuçlar, başka bir anlatımla, kar veya zarar gerçek değildir; gerçek sonucu yansıtmamaktadır¹²⁸⁰.

TTK m. 403/5 uyarınca olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Denetçi raporunu şirket yönetim kuruluna teslim edecektir. Şayet rapor olumsuzsa, yönetim kurulu genel kurulu toplantıya çağırarak zorundadır. Kanun, yönetim kurulunun görevini savaştırmaması amacıyla, genel kurulun toplantıya çağırılması için dört iş günü sınırlaması yapmıştır. Genel kurulun bu süre içerisinde çağırılması yeterlidir. Kanun koyucu, genel kurulun yapılacağı tarihe ilişkin bir düzenlemeye gitmemiştir. Kanaatimizce, bu tarih, mümkün olan en çabuk zamanda olmalıdır. Zira finansal tablolarda yer alan eksiklikler, yanlışlıklar şirkette yönetim kurulunun performansının iyi olmadığını, şirket ve pay sahiplerinin menfaatini zedeleyen durumlar olduğunu ortaya koymaktadır. Olumsuz görüş yazılması, yönetim kurulunun görevinin sona ermesine yol açacaktır. Doktrinde yönetim kurulunun, toplantı gününden itibaren geçerli olacak şekilde istifa etmesi gerektiği ifade edilmektedir¹²⁸¹. Kanaatimizce bu görüş, kanunun ilk halinin esas alınması sonucu ortaya çıkmış olup¹²⁸² yerinde değildir. Zira TTK m. 403/5'te

¹²⁷⁸ Bu sebeple, denetim raporlarında olumsuz görüşe pek rastlanmadığı hususunda bkz. Bulmuş, 2018: 23, 24; Ayrıca *Bulmuş*'un yapmış olduğu çalışmada, borsada işlem gören 179 şirketin 2014, 2015 ve 2016 yılında verilen denetim raporları incelenmiştir. Buna göre 2014 yılında 156 olumlu, 17 sınırlı olumlu, 1 görüş vermektan kaçınma yazısı verilmiş ve 5 şirketin raporu bulunamamıştır. 2015 yılında 161 olumlu, 16 sınırlı olumlu, 1 görüş vermektan kaçınma yazısı verilmiş ve 1 şirketin raporu bulunamamıştır. 2016 yılında 164 olumlu, 12 sınırlı olumlu, 2 görüş vermektan kaçınma, yazısı verilmiş ve 1 şirketin raporu bulunamamıştır. Bkz. Bulmuş, 2018: 71 -77; Benzer şekilde 2006-2016 yılları arasında yapılan denetimlerin sonucunda toplam 1921 denetim görüşü verilmiş olup, bu görüşlerden sadece iki tanesi olumsuzdur. Bkz. Balıkoğlu, 2018: 39; Olumsuz görüş yazısının, şirketin dışarıdaki ticari itibarına, güvenilirliğine büyük zarar verdiği için uygulamada çok sık karşılaşılmadığı hususunda bkz. Ayhan vd., 2019: 387.

¹²⁷⁹ TTK m. 403'ün gerekçesi.

¹²⁸⁰ TTK m. 403'ün gerekçesi.

¹²⁸¹ Urkan, 2015: 205; Poroy vd., 2019: 526.

¹²⁸² 6335 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile beşinci fıkra değiştirilmiştir. Beşinci fıkranın değiştirilmeden önceki hali şöyleydi; "Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hallerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar."

yönetim kurulunun istifasına yer verilmemiştir. Buna göre, yönetim kurulunun istifa etmesine gerek yoktur. Genel kurulun, yeni bir yönetim kurulu seçmesiyle eski yönetim kurulunun görevi kendiliğinden düşecektir¹²⁸³. Ayrıca istifasına yer verilmemesi yerindedir; çünkü, istifa, görevin bırakılmasının yönetim kurulunun iradesine bırakmaktır. Oysa TTK m. 403/5'te yönetim kurulunun iradesine bakılmaksızın, genel kurula yeni bir yönetim kurulu seçme görevi yüklenmiştir. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir¹²⁸⁴ (TTK m. 403/5-c. 2). Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Doktrinde yönetim kurulunun yeni bilanço hazırlatması gerektiği; mevcut bilançoya göre karar almasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir¹²⁸⁵. Kanaatimizce yalnızca bilanço için bu ifadenin kullanılması yerinde değildir; çünkü kanunda açıkça finansal tabloların yeniden hazırlanması düzenlenmiştir. Bununla birlikte, genel kurul sadece bilançoya ilişkin değil finansal tabloların tamamına ilişkin karar almak zorundadır.

4.3.2.5. Denetlenmemenin Sonucu

Denetimden geçmemiş, denetlenmemiş veya denetlenmiş olmasına rağmen denetçinin olumlu veya sınırlandırılmış olumlu görüşüne konu olmayan¹²⁸⁶ finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (TTK m. 397/2). Dolayısıyla bağımsız denetime tabi olduğu halde bağımsız denetimden geçmeyen finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları bâtil sayılacaktır¹²⁸⁷. Bu hüküm yıllık ve altı aylık finansal tablolar için öngörülmüş olup, açılış ve ara bilançoları ile tasfiye bilançolarına ve diğer bilançolara uygulanmaz. Genel kurul finansal tablo ve faaliyet raporuna dayanarak herhangi bir karar alamayacaktır. Zira bu tablolar düzenlenmemiş sayılmaktadır. Örneğin genel kurul, sermaye artırımı, sermaye azaltımı, pay devri, finansal tablolar üzerinden kar dağıtımını, kredi temini, devlet teşvikinden

¹²⁸³ Eski düzenleme yönetim kurulunun görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa edeceğini açıkça düzenlemiştir. Yeni düzenlemede yönetim kurulunun istifasına açıkça yer verilmemiştir. Zira iki düzenlemede de genel kurula yeni bir yönetim kurulu seçme görevi verilmiştir. Dolayısıyla mevcut yönetim kurulu istifa etmese dahi yeni bir yönetim kurulu seçilmesiyle mevcut yönetim kurulu düşecektir. Bu gerekçeyle 6335 sayılı Kanun değişikliği ile yönetim kurulunun istifasını düzenleyen hükmün madde metninden kaldırılması uygun olmuştur. Bkz. Bayat, 2015: 224.

¹²⁸⁴ *Kendigelen*, olumsuz görüş yazısının genel kurulun karar almasını engellemediğini, eski yönetim kurulu görevine devam edebilmesi sebebiyle denetçiler tarafından verilen sınırlı olumlu görüş ve olumsuz görüş raporlarının etkileri arasındaki farkın da azaldığını ileri sürmektedir. Bkz. *Kendigelen*, 2012: 301.

¹²⁸⁵ *Kendigelen*, 2012: 301.

¹²⁸⁶ *Üçışık ve Çelik*, 2013: 659.

¹²⁸⁷ TTK m. 397/2'nin gerekçesi; Kanunun bağımsız denetim yaptırılmaması halinde maddi bir yaptırım öngörmemesi son derece isabetli bir karar olmuştur. Zira bu durumda öngörülecek para cezasının düşük belirlenmesi halinde bu ceza büyük şirketlerce katlanılabilir olacak böylece cezanın caydırıcılığı olmayacak; yüksek belirlenmesi halinde ise küçük şirketler açısından çok dramatik sonuçlar ortaya çıkabilecekti. Bkz. Bayat, 2015: 146, 147.

yararlanma gibi şirketin finansal tablolarıyla ilişkili hiçbir işlemi yapamayacaktır. Aksi takdirde yapılan işlemler yok hükmünde olacaktır¹²⁸⁸.

4.3.3. Genel Kurula Katılma ve Bilgi Verme

TTK m. 407/2 uyarınca denetçi genel kurulda hazır bulunur. Amaç pay sahiplerinin yönetim ve denetime ilişkin sorularının cevaplanmasını sağlamaktır¹²⁸⁹. Genel kurula katılma, hem hak hem de yükümdür¹²⁹⁰. En az bir denetçinin genel kurula katılması ve görüş bildirmesi zorunludur¹²⁹¹. Zira TTK m. 437/2 denetçileri, pay sahiplerine denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi vermekle yükümlü tutmuştur¹²⁹². Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik¹²⁹³ m. 17 uyarınca denetime tabi olan şirketler bakımından denetçinin genel kurula katılması zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluğa rağmen, doktrinde denetçinin katılmadığı genel kurul toplantısının hukuki akıbeti konusunda tartışma bulunmaktadır. Bir görüş TTK m. 407/2'nin emredici nitelikte olduğu; hükmün gereklerine uyulmamasının toplantıyı geçersiz kılacağı ve bu yükümü ihlal eden denetçilerin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin saklı olduğu yönündedir¹²⁹⁴. Bir başka görüşe göre denetçilerin genel kurula katılmaması toplantının yapılmasını ve toplantının geçerliliğini engellemez¹²⁹⁵. Bu durumda sadece katılmayan denetçi görevini ihlal etmiş olacak ve katılmamasından kaynaklanan zarar ve masraflardan sorumlu tutulacaktır. Genel kurul kararlarının geçerliliğini organ sıfatı dahi bulunmayan denetçinin toplantıya katılması şartına bağlamak, bundan böyle genel kurulların yapılmasını denetçilerin iradelerine terk etmek anlamına gelecektir¹²⁹⁶. Diğer bir görüşe göre, denetçinin katılmadığı bir genel kurulun yapılması kural olarak mümkündür; ancak duruma göre alınan karar iptal edilebilir¹²⁹⁷. Zira

¹²⁸⁸ Bayat, 2015: 147.

¹²⁸⁹ TTK m. 407/2'nin gerekçesi.

¹²⁹⁰ TTK m. 407/2'nin gerekçesi.

¹²⁹¹ Poroy vd., 2019: 544; Ayhan vd., 2019: 348, 349; Üçışık ve Çelik, 2013: 270, 271; Moroğlu, 2012: 209; Karahan vd., 2012: 509; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 299; Dolu, 2017: 185; *Teoman*, denetçilerin yükümlülüklerinin düzenlendiği bölümde açıkça genel kurul toplantılarına katılma zorunluluğunun düzenlenmemiş olmasını bir eksiklik olarak belirtmiştir. Bkz. *Teoman*, 2009: 31; Denetçinin toplantıya katılmaya yetkili olduğu hususunda bkz. Can, 2017: 150.

¹²⁹² Üçışık ve Çelik, 2013: 270.

¹²⁹³ RG. S. 28481, T. 28.11.2012.

¹²⁹⁴ Poroy vd., 2019: 544.

¹²⁹⁵ Kendigelen ve Çonkar, 2019: 686; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 300; Korkut, 2012: 162, 163; Üçışık ve Çelik, 2013: 271; Öcal, 1976: 404; Moroğlu, 2017: 131, 132; Bahtiyar ve Hamamcıoğlu, 2014: 74, 75; TTK m. 407/2'nin gerekçesi.

¹²⁹⁶ Kendigelen ve Çonkar, 2019: 685.

¹²⁹⁷ Kırca vd., 2016: 69, 70; Urkan, 2015: 216; Karahan, 2012: 510; Pay sahiplerinin denetime ilişkin soruları denetçinin bulunmaması nedeniyle yanıtız kalmışsa, bu durum tutanağa geçirilerek, yılsonu finansal tabloların onaylanması ve bilanço karının kullanılmasına ilişkin genel kararlarının iptali dava edilebilir. Bkz. Pulaşlı, 2013: 339; Pulaşlı, 2018: 919.

ortakların genel kurul esnasında denetçilerden talep edeceği bilgilerin verilemeyecek olması TTK m. 437’de düzenlenen bilgi alma hakkının kısıtlanması anlamına gelecektir. Bu imkan ortadan kaldırılmış olması halinde bilgi talebinde bulunan ortak, söz konusu karar aleyhine iptal davası açabilir¹²⁹⁸. Doktrinde TTK m. 407/2 eleştirilerek, hükmün gerekçesinden yola çıkılarak bir değerlendirme de yapılmaktadır¹²⁹⁹. Buna göre genel kurulda hazır bulunma zorunluluğuna aykırı hareket edilmesi hali için herhangi bir yaptırım öngörülmemiş olması önemli bir eksikliktir. Madde gerekçesinde, söz konusu zorunluluğa uyulmamasının genel kurul kararlarının geçerliliğini etkilemeyeceği belirtilmektedir. Bu sebeple, ikinci fıkra hükmü bir *lex imperfecta* (yaptırımı düzenlenmemiş) niteliğindedir¹³⁰⁰.

Genel kurul toplantısına katılan denetçiler görüş bildirebilirler (TTK m. 407/2). Denetçinin görüş açıklayabilme hakkı açıkça hükme bağlanmış, bu yolla onların gereğinde kendilerini savunabilmeleri ve yaptıkları işlem ve kararları açıklayabilme olanakları yaratılmış ve böylelikle sorumluluk hukuku yönünden konumları güçlendirilmiştir¹³⁰¹. SPK Faaliyet Tebliğ Taslağı m. 24 uyarınca bağımsız denetçiler denetlediği ortaklığın genel kuruluna katılmaya yetkilidir.

4.4. Genel Kurul Açısından

4.4.1. Genel Olarak

Finansal tabloların tutulmasının genel kurul açısından ilk sonucu, finansal tablolara ve buna bağlı konulara ilişkin karar almaktır. Zira TTK m. 408/2-d uyarınca finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kar üzerinde tasarrufa, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kara katılması dahil, kullanılmasına dair kararların alınması genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri

¹²⁹⁸ Kırca vd., 2016: 70 dph. 162 ve 137 dph. 307; Bu durumda pay sahibi olumsuz oy kullanarak bilgi alamadığı konuda karar alınmasına ilişkin muhalefeti şerh ettirmelidir. Toplantıya katılmamış bilgi alma hakkını kullanmamış pay sahiplerinin ise iptal davası açma hakkı bulunmamalıdır. Bkz. Karahan, 2012: 510; *Kendigelen ve Çonkar*, denetçinin toplantıya katılmaması halinde, TTK m. 407/2’ye aykırılık sebebiyle iptal davası açılmayacağını; aksine bizatihi bilgi alma hakkının gerekçesine dayalı olarak dava açılması gerektiğini ileri sürerek, görüşü eleştirmektedir. Bkz. Kendigelen ve Çonkar, 2019: 685.

¹²⁹⁹ Moroğlu, 2012: 209; Kırca vd., 2016: 69, 70; Teoman, hükmün *lex imperfecta* olduğu ileri sürülebileceği gibi, aksine bu yükümlülüğe aykırılığın tek başına genel kurul kararının geçerliliğini etkilememekle birlikte, pay sahibinin bilgi alma haklarını gereği gibi kullanmadıkları savı ile açabilecekleri iptal davalarında pek ala göz önüne alınabileceği ve giderek sorumluluk davalarına konu yapılabileceği de söylenebilir. Bkz. Teoman, 2009: 33.

¹³⁰⁰ Kırca vd., 2016: 69, 70; Genel kurula katılmamış olmaları şirketin veya pay sahiplerinin zarara uğramalarına yol açmışsa denetçiler aleyhine tazminat davası açılabilir. Bkz. Moroğlu, 2014: 124; Moroğlu, 2012: 209.

¹³⁰¹ TTK m. 407/2’nin gerekçesi; Denetçinin sadece denetim faaliyetleri ile ilgili sorulara cevap vermesi gerekmektedir. Bu sınırı aşarak ortaklık yönetimini eleştiren yahut ortaklık sınırlarını ifşa eden bir cevaplama yöntemini benimsememesi gerekmektedir. Aksi halde ya tarafsızlığını yitirmiş ya da sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmiş olacaktır. Bkz. Urkan, 2015: 215.

içindedir. Bununla birlikte, TTK m. 437 uyarınca pay sahibinin bilgi alma ve inceleme hakkının konusunu kural olarak finansal tablolar oluşturmaktadır.

4.4.2. Finansal Tablolara İlişkin Karar Alma

4.4.2.1. Genel Olarak

Genel kurul, finansal tablolara ilişkin karar almak zorundadır. Zira TTK m. 408/2-d uyarınca finansal tablolara dair kararların alınması genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri içindedir. Bununla birlikte, TTK m. 409/1'de olağan genel kurul toplantısının¹³⁰² gündem maddelerinden biri olarak finansal tablolara ilişkin karar alınması yer almıştır. Genel kurulda finansal tablolar okunacak, müzakere edilecek ve tabloları onaylayıp onaylamama konusunda karar alınacaktır (GTB GKTY m. 13/ç). Buna göre, genel kurul kar dağıtıp dağıtmayacağına karar verecektir. Doktrinde yönetim kurulunun karın dağıtılmasına ilişkin önerisinin görüşülüp karara bağlanmasının, bilançonun ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun onaylanmasına bağlı olduğu ifade edilmektedir¹³⁰³. Kanaatimizce yalnızca bu iki tablonun onaylanması yeterli değildir; çünkü kanunda açıkça finansal tablolara ilişkin karar alınmasından bahsedilmiştir. Genel kurul yılsonu finansal tablolarının ortaya koyduğu sonuçlardan memnun kalmamışsa yönetim kurulunu değiştirebilecektir. Zira yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi yılsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayılmıştır¹³⁰⁴ (TTK m. 413/2-3).

TTK'da genel kurulda finansal tabloların görüşülmesiyle ilgili özel hükümler düzenlenmiştir. TTK m. 424 uyarınca, genel kurulun bilançoğu onaylama yönündeki kararı, kural olarak, ibra sonucunu doğuracaktır. Bununla birlikte, TTK m. 420'de finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konuların görüşülmesinin bir sonraki toplantıya bırakılma imkanı yer almıştır. Bu konular, ayrıca incelenecektir.

¹³⁰² TTK m. 409/1 uyarınca genel kurullar olağan ve olağanüstü toplanır. Bu ayırım, toplantıların yapılma zamanları ve gündemleri açısından yapılmaktadır. Genel kurulun her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yaptığı toplantı, olağan genel kurul toplantısı olarak adlandırılır (TTK m. 409/1- c. 2). TTK m. 409/2 uyarınca gerektiği takdirde genel kurul olağanüstü toplantıya çağrılır. Buna göre, olağanüstü genel kurul toplantısı gündemi ve zamanı çağrı yetkililerince belirlenen toplantılardır. Bkz. Poroy vd., 2019: 533; Pulaşlı, 2018: 844; Bahtiyar, 2019: 156.

¹³⁰³ Çamoğlu, 2003: 290; Şener, 2019: 492.

¹³⁰⁴ Doktrinde bir görüş, TTK m. 413/2-3 ile TTK m. 364'ün birbirini tamamladığını ileri sürmektedir. TTK m. 364/1 uyarınca yönetim kurulu üyeleri, esas sözleşmeyle atanmış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı bir sebebin varlığı halinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Buna göre, genel kurulun yönetim kurulunca açıklanan finansal tablolardan ve yıllık faaliyet raporlarından memnun olmaması, önemli bir sebep teşkil eder (Bkz. Pulaşlı, 2018: 942). Diğer bir görüşe göre olağan genel kurul toplantılarında finansal tablolara ilişkin olumsuzluk durumlarında önemli sebep araştırmasına hiç gidilmeden yönetim kurulu üyelerinin azli ve yerlerine yenilerinin seçilmesi her zaman mümkündür (Bkz. Bahtiyar ve Hamamcıoğlu, 2014: 30; Aynı yönde bkz. Tekinalp, 2015: 234).

4.4.2.2. Bilançonun Onaylanması

4.4.2.2.1. Genel Olarak

Finansal tablolara ilişkin karar almak genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasındadır (TTK m. 408). Bununla birlikte, bilançonun onaylanması ayrıca düzenlenmiştir. TTK m. 424/1 uyarınca bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararının hukuki sonucu ibradır. Bu sebeple, bilançonun onaylanması ibra bağlamında incelenecektir. Kanaatimizce finansal tablo çeşitlerinin birbirinden ayrılarak, yalnızca bilançonun onaylanmasına ibra sonucunun bağlanması yerinde değildir. Zira TTK'da genel kurul, yönetim kurulu ve denetim bölümlerinde "finansal tablo" kavramı kullanılmıştır. Buna göre TTK m. 408'de finansal tablolara ilişkin karar almanın genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında olduğu; TTK m. 397/1'de denetimin finansal tablolara ilişkin olduğu; TTK m. 514'te yönetim kurulunun finansal tabloları hazırlama ve genel kurula sunma görevi düzenlenmiştir. Bilançonun diğer tablolardan ayrılması, kanun yapıcılığı bakımından yerinde olmayan bir düzenlemedir. Bununla birlikte, yönetim kurulu sadece bilançoğu değil, bilançonun da içinde yer aldığı finansal tabloları hazırlamakla yükümlüdür. Dolayısıyla finansal tabloların her biri, yönetim kurulunun şirket sermayesini ne şekilde kullandığını ortaya koymaktadır. Bu sebeple, bilançonun değil, finansal tabloların onaylanmasına ibra sonucu bağlanmalıdır. Benzer şekilde yönetim kurulu tarafından hazırlanan faaliyet raporunun içeriği yalnızca bilançoğu değil, finansal tabloları esas almaktadır. Denetçi de finansal tabloların hepsini denetlemek zorunda olup, bu tablolardan birinde eksiklik olması halinde finansal tabloların tamamı için olumsuz rapor verecektir. Son olarak finansal tabloların birbiriyle olan ilişkisi, hukuki açıdan bunların bir bütün olarak değerlendirilmesini gerekmektedir. Zira bilanço dışındaki diğer finansal tablolar, ya bilançonun hazırlanması açısından birer araçtır ya da bilançonun tamamlayıcısıdır. Tabloların içeriğinde yer alan bilgilerin birbiriyle ilişkisi, bunların bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, hüküm değiştirilerek, finansal tabloların onaylanmasına ibra sonucu bağlanmalıdır.

4.4.2.2.2. Hukuki Sonuç Olarak İbra

4.4.2.2.2.1. Genel Olarak

Genel kurulun bilançoğu onaylaması ile kural olarak ibra sonucu doğacaktır (TTK m. 424/1). İbra, genel kurulun, sorumlu organın üyelerine karşı karar şeklindeki bir irade

açıklamasıdır¹³⁰⁵. Genel kurul, bu karar ile ibra edilecek kişilerin söz konusu dönemdeki işlemlerini hukuka ve şirket açısından işin gereğine uygun bulunduğunu beyan etmektedir¹³⁰⁶. İbra tek taraflı yenilik doğurucu bir işlemdir. Genel kurulun tek taraflı irade beyanı, icra işlemine gerek olmaksızın sonuç doğuracaktır¹³⁰⁷. Genel kurulda alınan ibra, menfi borç ikrarı niteliğindedir¹³⁰⁸; çünkü, bir alacağın var olup olmadığı belli değildir ya da ihtilafıdır¹³⁰⁹.

İbra açık bir kararla alınabileceği gibi, TTK m. 424/1 bağlamında bilançonun onaylanması ile de olanaklıdır¹³¹⁰. Açık ibra kararı genel kurul tarafından gündemde bulunan madde doğrultusunda alınabilir¹³¹¹. Bu kararda genel kurul, ibra edilecek kişileri ibra edip etmediğini açıklamak zorundadır¹³¹². TTK m. 424/1 bağlamında ibranın doğabilmesi için olağan toplantı gündeminde ibraya dair bir madde olmaması gerekir¹³¹³. Pay sahipleri bilançoyu onaylarken ibra etme düşüncesi taşımamış olsalar dahi, bilançonun onaylanması kararı ibra sonucunu doğurur¹³¹⁴. Bununla birlikte, bilançonun onaylanması ile gerçekleşen ibra doktrinde örtülü ibra¹³¹⁵ veya ibra varsayımı¹³¹⁶ olarak adlandırılmaktadır. Kanaatimizce

¹³⁰⁵ İbra, borçlar hukuku alanında da düzenlenmiştir. TBK m. 132 uyarınca borcu doğuran işlem kanunen veya taraflarca belli bir şekle bağlı tutulmuş olsa bile borç, tarafların şekle bağlı olmaksızın yapacakları ibra sözleşmesiyle tamamen veya kısmen ortadan kaldırılabilir. İbra şirketler hukuku bakımından teknik bir kavram olup, TBK'dan farklıdır. TBK'da ibra, bir sözleşme olarak düzenlenmiştir. Alacaklı ile borçlu arasında yapılır (Eren, 2018: 1300-1303; Gümüş, 2015: 107 vd.; Velidedeoğlu ve Kaynar, 1960: 204, 205; Turanlı, 2014: 103-105). Şirketler hukukunda ibra tek taraflı bir hukuki işlemdir. Bkz. Çamoğlu, 2010: 223; Akdağ Güney, 2010: 297; Pulaşlı, 2018: 2674, 2675; Şener, 2019: 336; Çelik, 2007: 48-50; Aydemir, 2011: 1078.

¹³⁰⁶ Poroy vd., 2019: 458; Çamoğlu, 2010: 223; Akdağ Güney, 2010: 297; Aytaç, 1982: 7; Bahtiyar, 2018: 102; Çelik, 2007: 47; Akdağ Güney, 2016: 414; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 602; Çamoğlu, 1971a: 323.

¹³⁰⁷ Helvacı, 2001: 137; Bahtiyar, 2018: 102; Pulaşlı, 2018: 2675.

¹³⁰⁸ Ansay, 1966: 422; Şener, 2019: 336; Poroy vd., 2019: 458; Pulaşlı, 2018: 2675; Bahtiyar, 2018: 102; Akdağ Güney, 2016: 416; Çamoğlu, 1971a: 329; Moroğlu, 2001: 6, 7; Helvacı, 2001: 137; Arslanlı, 1960b: 196; Atan, 1967: 60; Çelik, 2007: 103; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 602; Sever, 2012: 27; Turanlı, 2014: 108; Üçışık ve Çelik, 2013: 564; Aksi yönde; İbra kararının şahsi def'i oluşturduğu hususunda bkz. Ulusoy, 2003: 270 ve devamı.

¹³⁰⁹ Aytaç, 1982: 14, 27; Ulusoy, 2003: 255; Çelik, 2007: 50.

¹³¹⁰ Şener, 2019: 430; Moroğlu, 2001: 6; Bahtiyar, 2019: 407; Üçışık ve Çelik, 2013: 564; Sever, 2012: 64; Genel kurul gündeminde bilançonun görüşülmesi maddesi varsa, ibra kararı alınması konusunda ayrı bir madde olmasa bile zımnın açık ibra maddesinin var olduğu kabul edilmeli ve açık ibra kararı da alınabilmelidir. Bkz. Helvacı, 2001: 140; İsviçre hukukunda bilançonun onaylanması ile ibra sonucunun doğması durumu düzenlenmemiştir; ancak doktrinde kabul görmektedir. Bkz. Ansay, 1966: 429; Çamoğlu, 1971a: 330 dpn. 21; Çelik, 2007: 77.

¹³¹¹ Helvacı, 2001: 139; Hırş, 1948: 320; Çelik, 2007: 51; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 602.

¹³¹² Helvacı, 2001: 139.

¹³¹³ Helvacı, 2001: 139; Çelik, 2007: 55, 56; Aynı yönde Yar. 11. HD., E. 2014/10839, K. 2014/17759, T. 17.11.2014; Bilançonun onaylanması ve yönetim kurulunun ibrası ayrı ayrı görüşülüp kararlar alındığından, bilançonun kabulünün ibra sonucunu doğurmayacağı hususunda bkz. İstanbul BAM, 14. HD., E. 2017/1007, K. 2018/75, T. 25.1.2018; Yar. 11. HD., E. 2017/223, K. 2018/6103, T. 8.10.2018; Yar. 11. HD., E. 2016/11599, K. 2018/3655, T. 16.5.2018; Yar. 11. HD., E. 2015/14622, K. 2016/86, T. 11.1.2016; Yar. 11. HD., E. 2003/9682, K. 2004/3853, T. 12.04.2004. Kararlar için bkz. Lexpera, (ET. 17.04.2019).

¹³¹⁴ Çamoğlu, 2010: 227; Çelik, 2007: 56; Aytaç, 1982: 139; Çamoğlu, 1971a: 330.

¹³¹⁵ Şener, 2019: 430; Bahtiyar, 2019: 407; Üçışık ve Çelik, 2013: 564; Çelik, 2007: 51; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 603; Sever, 2012: 62; Zımnı ibra şeklinde adlandırma için bkz. Akdağ Güney, 2016: 419; Akdağ Güney, 2010: 307; Aytaç, 1982: 136; Aydemir, 2011: 1083; Hem örtülü hem de zımnı ibra kavramını birlikte kullanan görüş için bkz. Turanlı, 2014: 122.

ibra varsayımı nitelendirmesi hukuken yerinde değildir¹³¹⁷. Zira varsayım, iki olgunun birbirine eşit olması olup varsayılan sonucun aksi ispat edilemez¹³¹⁸. Oysa TTK m. 424'te yer alan ibranın doğmadığı durumlar varsa¹³¹⁹, bilançonun onaylanması ibra sonucunu doğurmayacaktır. Bu sonucun aksi ispat edilebileceği için varsayım nitelendirmesi yerinde değildir. Kanaatimizce hukuken bilançonun onaylanması ile oluşan ibranın hukuki niteliği “kesin olmayan kanuni karine” dir¹³²⁰. Zira kesin olmayan karinede, karine temeli ve karine sonucunun aksi ispat edilebilir¹³²¹. Buna göre, bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onaylama ibra etkisini doğurmayacaktır (TTK m. 424/1-c. 2). Bununla birlikte, finansal tablolar denetletirilmemişse, bilanço onaylansa bile, bu ibra sonucunu doğurmayacaktır; çünkü TTK m. 397/2 uyarınca denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar düzenlenmemiş hükmündedir. Bu durumlar ispat edilerek, ibra sonucunun doğması engellenebilir.

Doktrinde bir görüş TTK döneminde yapılan düzenlemeler ışığında örtülü ibranın mümkün olmayacağını ifade etmiştir¹³²². Zira TTK m. 409/1 uyarınca açık ibra olağan genel kurul toplantısının gündemine dahildir. Bu sebeple, her olağan toplantıda ibra ile ilgili bir karar alınması gerekmektedir. Bununla birlikte, TTK m. 424/1'de aksine açıklık yoksa bilançonun onaylanması ibra sonucunu doğuracağı yer almıştır. Aynı genel kurul gündeminde ibranın da bulunması, aksine açıklık oluşturacaktır. Buna göre yapılması gereken, ya m. 424'ün kanundan çıkarılması ya da 409'daki olağan toplantı gündeminden açık ibranın çıkarılmasıdır.

¹³¹⁶ Helvacı, 2001: 139; Poroy vd., 2019: 461; Çamoğlu, 2010:227; Çamurcu, 2015: 153; Çamoğlu, 1971a: 329, 330.

¹³¹⁷ Karine ve varsayım bir arada kullanılmamalıdır. Örneğin doktrinde bir görüş, hükümde ibra karinesi yani ibra varsayımının öngörüldüğünü belirterek, her iki kavramı aynı anda kullanmıştır. Bkz. Aydemir, 2011: 1085.

¹³¹⁸ Karakaş, 2013: 752.

¹³¹⁹ İnceleme için bkz. aşa. 4.4.2.2.2.3. İbranın Doğmadığı Durumlar.

¹³²⁰ Karine, bilinen bir olaydan, bilinmeyen diğer bir olayın veya hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına imkan tanıyan kuraldır. Bkz. Pekcanitez vd., 2013: 658; Umar ve Yılmaz, 1980: 165; Dural ve Sarı, 2014: 257; Karakaş, 2013: 731; Kesin olmayan kanuni karinelere, karineden hareketle ulaşılan karine sonucunun aksinin ispatlanabildiği karinelere iken; kesin kanuni karinelere, karineden hareketle ulaşılan karine sonucunun aksinin ispatı mümkün olmayan karinelere dir. Bkz. Pekcanitez vd., 2013: 661; Doktrinde örtülü ibra durumunda bir ibra karinesinden söz etmenin mümkün olduğu belirtilmekle birlikte, karinenin türüne yer verilmemiştir. Bkz. Aytaç, 1982: 139; Çelik, 2007: 131.

¹³²¹ Karine, karine temeli ve karine sonucu şeklinde iki parçadan oluşmaktadır. Karine temeli, karine içeren hukuk kuralında bulunan ve varlığından başka bir olgunun varlığının veya yokluğunun çıkarıldığı işaret, belirtidir. Karine sonucu ise, karine içeren hukuk kuralında, karine temelinden hareketle çıkarılan sonucu ifade eder. Bkz. Karakaş, 2013: 740, 741; Topuz, 2012: 72, 73.

¹³²² Bahtiyar, 2018: 104-107.

4.4.2.2.2. İbranın Kapsamı

TTK m. 424/1 açısından ibranın kapsamı belirlenmelidir. İbranın kapsamından kasıt, hangi olay ve işlemler sebebiyle, ibranın etkisini doğuracağıdır. Doktrinde ibranın kapsamı açısından genel ve özel ibra ayrımı yapılmaktadır¹³²³. Buna göre ibra verilirken, zamansal veya konu açısından sınırlandırma yapılarak özel ibra kararı alınabilir¹³²⁴. Şayet böyle bir sınırlandırma yoksa ibra genel nitelik taşır¹³²⁵. Bilançonun onayı ile gerçekleşen ibra da, aksine açıklık bulunmadığı müddetçe, bir genel ibra niteliğindedir¹³²⁶. Bu konuda doktrinde verilen genel kıstas ibranın genel kurulun bilgisine ulaşan işlem ve konuları kapsayacağıdır¹³²⁷. İbranın genel kurulun bilgisine ulaşan işlemleri kapsamı ile kastedilen, gerek genel kurula ulaşan belgelerden, gerekse sözlü açıklamalardan orta yetenekte bir ortağın anlayabileceği konulardır¹³²⁸. Orta yetenekte bir pay sahibinin gerekli dikkat ve özeni göstermesine rağmen sunulan belgelerden ve yapılan sözlü açıklamalardan anlayamayacağı konularda genel kurulun bilgi sahibi olduğu söylenemez¹³²⁹. Buna karşın, pay sahibinin fiilen anlamış olması da gerekmez; orta yetenekte bir ortak tarafından anlaşılabilir olması yeterlidir¹³³⁰. Buna göre belgelerde bulunmayan veya orta yetenekte bir ortağın anlaması mümkün olmayan konularda ibra verilmemiş sayılır¹³³¹. Genel kurula ulaşan belgeler açısından TTK m. 421/1 incelenmelidir.

TTK m. 421/1 uyarınca ibra, kural olarak bilançonun kapsamıyla sınırlıdır¹³³². Buna göre bilançoda bulunan konular hakkında dava açılmayacak; ancak bulunmayan konular hakkında şirketin her türlü tazminat hakkı saklı olacaktır¹³³³. Bilanço kural olarak ait olduğu ilgili hesap dönemine ilişkin olarak hüküm ifade eder. Bu bakımdan bilanço (dolayısıyla da

¹³²³ Çamoğlu, 2010: 228; Akdağ Güney, 2016: 427; Akdağ Güney, 2010: 307; Çelik, 2007: 52-55; Sever, 2012: 66.

¹³²⁴ Akdağ Güney, 2016: 427; Çelik, 2007: 53.

¹³²⁵ Çamoğlu, 2010: 228; Akdağ Güney, 2016: 427; Çelik, 2007: 52.

¹³²⁶ Çamoğlu, 2010: 228; Aytac, 1982: 136; Bahtiyar, 2018: 103; Moroğlu, 2001: 8; Sever, 2012: 66; Aksi yönde Çelik, örtülü ibra kararı (TTK m. 424) düzenlemesinin bilançonun onaylanmasıyla yalnızca yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve denetçilerin ibrasını öngördüğünden kişi bakımından; kural olarak bilançodaki konularla sınırlı olması nedeniyle de konu bakımından özel bir ibra kararı niteliğindedir. Bkz. Çelik, 2007: 56.

¹³²⁷ Helvacı, 2001: 138; Çamoğlu, 2010: 228; Akdağ Güney, 2010: 303; Moroğlu, 2001: 8; Aytac, 1982: 85 ve devamı; Turanlı, 2014: 117; Sever, 2012: 75; Aydemir, 2011: 1086; Forstmoser, 1987: dpn. 437; Çamoğlu, 1971a: 330 dpn. 23; Doktrinde bir görüş açık ibra ile bilançonun onaylanmasıyla gerçekleşen ibranın kapsamını ayırmaktadır. Buna göre, ibranın genel kurulun bilgisine ulaşan konuları kapsadığı kuralı sadece örtülü ibra için geçerlidir. Açık ibra kararları, kararda aksine bir açıklık yoksa, bilançodaki bilgilere bağlı olmaksızın genel kurula ulaşmış olsun ya da olmasın sorumlu organ üyelerinin tamamını ve hesap döneminin tümünü kapsar. Tüm sorumluluğu ortadan kaldırır. Bkz. Çelik, 2007: 198; Moroğlu, 2001: 9, 10.

¹³²⁸ Akdağ Güney, 2010: 306; Çamoğlu, 1971a: 329; Ansay, 1966: 426; Pulaşlı, 2018:2677; Turanlı, 2014: 117; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 603.

¹³²⁹ Akdağ Güney, 2010: 307; Aytac, 1982: 103; Çelik, 2007: 194.

¹³³⁰ Çamoğlu, 1971a: 330 dpn. 23.

¹³³¹ Çamoğlu, 2010: 229.

¹³³² Çelik, 2007: 182; Hırş, 1948: 320; Atan, 1967: 64.

¹³³³ Hırş, 1948: 320.

örtülü ibra) hesap yılından sonra; ancak, genel kurul toplantısından önce yapılan işlemleri kapsamadığı gibi daha önceki hesap dönemine ait işlemleri de kapsamaz¹³³⁴. Doktrinde baskın görüş bilanço kelimesinin geniş yorumlanması gerektiği yönündedir¹³³⁵. Bu kavramın içine kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu da girer¹³³⁶. Zira yıllık faaliyet raporu, ortakları ve kamuyu aydınlatmak açısından bilanço ve kar veya zarar tablosunu tamamlamaktadır¹³³⁷. Bununla birlikte, genel kurula sunulan diğer finansal tablolar da girmektedir¹³³⁸. Denetçi raporu ve genel kurula bilgi ulaştırılan diğer kaynaklar bu kavrama dahil edilmelidir¹³³⁹. Denetçiler açısından bilançonun onaylanması, denetçi raporunun onaylanması şeklinde anlaşılmalı ve bu şekilde yorumlanmalıdır. Aksinin kabulü, ibranın hukuki temeli ile bağdaşmaz¹³⁴⁰. Bilançoda, kar veya zarar tablosunda ve yıllık faaliyet raporunda yer alan hesap ve bilgilerin yeterince açık olmaması halinde sözlü açıklamalarla konunun açıklığa kavuşturulması mümkündür. Bu sebeple ibra kararının kapsamının belirlenmesine yönetim kurulu üyelerinin veya denetçinin sözlü açıklamaları da dahildir¹³⁴¹. Yapılan sözlü açıklamalar sonucunda öğrenilen bilgilerin genel kurula sunulduklarının tespit edilebilmesi bakımından kayıt tutulması ya da açıklamaların içerdiği konu başlıklarının tutanağa geçirilmesi yerinde bir davranış olur¹³⁴². Doktrinde yer alan diğer bir görüşe göre, bilanço kelimesinin geniş yorumlanması mümkün değildir¹³⁴³. Buna göre kar veya zarar tablosu¹³⁴⁴, faaliyet raporu ve denetim raporu kanun koyucu tarafından bilanço kadar önemsenmemiş; tablonun nasıl düzenlenmesi gerektiği konusunda kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulama bakımından da bu hesabın düzenlenmesi bir formaliteden ibarettir. Bu sebeple, çoğunlukla tam ve doğru düzenlenmeyen bir kar veya zarar tablosunun, faaliyet veya denetçi raporunun bilançoya dahil edilmesi örtülü ibra kararının verilmesini imkansız kılar¹³⁴⁵.

¹³³⁴ Arslanlı, 1960b: 198.

¹³³⁵ Çamoğlu, 2010: 227; Akdağ Güney, 2010: 305; Moroğlu, 2001: 9; Çamurcu, 2015: 153; Ansay, 1966: 425; Sever, 2012: 70; Çamoğlu, 1971a: 330 dpn. 23; Aydemir, 2011: 1085.

¹³³⁶ Çamoğlu, 2010: 227; Akdağ Güney, 2010: 305; Moroğlu, 2001: 9; Çamurcu, 2015: 153; Ansay, 1966: 425; Aytaç, 1982: 92; Sever, 2012: 70; Turanlı, 2014: 117, 123; Çamoğlu, 1971a: 330 dpn. 23; Aydemir, 2011: 1085.

¹³³⁷ Yazar, kar veya zarar tablosunu, başarı hesabı olarak adlandırmakla birlikte, bundan kasıt kar veya zarar tablosu olduğu için, tarafımızca değiştirilmiştir. Bkz. Çamoğlu, 1971b: 540, 541.

¹³³⁸ Çamurcu, 2015: 153.

¹³³⁹ Akdağ Güney, 2010: 305; Moroğlu, 2001: 9; Sever, 2012: 70; Çamoğlu, 1971a: 330 dpn. 23.

¹³⁴⁰ Aytaç, 1982: 140.

¹³⁴¹ Sever, 2012: 99; Çamoğlu, 1971a: 330 dpn. 23.

¹³⁴² Çelik, 2007: 193.

¹³⁴³ Çelik, 2007: 189.

¹³⁴⁴ Yazar kar ve zarar hesabı kavramını kullanmakla birlikte, TMS/TFRS'ye uygun olarak kar veya zarar tablosu olarak değiştirilmiştir. Bkz. Çelik, 2007: 188.

¹³⁴⁵ Çelik, 2007: 189, 190, 192.

Kanaatimizce de bilançonun onaylanması ile gerçekleşen ibranın kapsamı, sadece bilançoda yer alan işlemlerle sınırlı değildir. Buna ilk olarak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu dahildir. Zira tablo esasen, bilançonun hazırlanması açısından bir araçtır¹³⁴⁶. Buna göre kar veya zarar tablosu, işletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği faaliyetlerinin sonucunda kar veya zarar ettiğini ortaya koymaktadır. Bu tablonun sonucunda elde edilen kar veya zarar tutarı, bilançoya aktarılacaktır. Bilançonun özkaynak grubunda bulunan Dönem Net Karı/Zararı hesabı¹³⁴⁷, bu tablodan çıkan sonuca göre oluşturulacaktır¹³⁴⁸. Bu sebeple, kar veya zarar tablosunda yapılan bir yanlışlık, bilançonun da yanlış olmasına sebep olacaktır. Bununla birlikte, diğer finansal tablo çeşitleri olan özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu¹³⁴⁹ ve dipnotlarda yer alan işlem ve konular da ibranın kapsamına dahil olacaktır. Zira özkaynak değişim tablosunun düzenleme amacı, dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır. Bu sebeple, bilanço ile özkaynak değişim tablosunda yer alan bilgilerin aynı olması gerekmektedir¹³⁵⁰. Nakit akış tablosu, belirli bir dönemde işletmenin nakit kaynaklarını ve bunları kullandığı alanları, nakit girişi sağlamayan veya nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler de dikkate alınarak gösteren bir tablodur¹³⁵¹. Bu tablo ile pay sahipleri işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma kabiliyetini ve bu nakit akışlarını kullanma ihtiyaçlarını değerlendirebilecektir; çünkü, TMS 1, pr. 27 uyarınca işletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler. Bu sebeple, nakit akış tablosu, bilanço ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun tamamlayıcısıdır¹³⁵². Dipnotlar bilançoda, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir (TMS 1, pr. 7). Bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kıstasını karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.

Bilançonun onaylanması ile doğacak ibranın kapsamına yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporundan¹³⁵³ elde edilen bilgiler de girer. Yıllık faaliyet raporu yönetim organı tarafından düzenlenen, şirketin ilgili yıla ilişkin faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunun doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtıldığı, şirketin gelişmesinin ve karşılaşılabilecek muhtemel risklerin belirtildiği rapordur

¹³⁴⁶ İnceleme için bkz. yuk. 3.3.4. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun Bilanço ile İlişkisi.

¹³⁴⁷ İnceleme için bkz. yuk. 3.2.2.2.3.9. Dönem Net Karı/Zararı.

¹³⁴⁸ İnceleme için bkz. yuk. 3.3.2.8.3. Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı.

¹³⁴⁹ İnceleme için bkz. yuk. 3.5. Nakit Akış Tablosu.

¹³⁵⁰ İnceleme için bkz. yuk. 3.4.2. Özkaynak Değişim Tablosunun Bilanço ile İlişkisi.

¹³⁵¹ Çabuk ve Lazol, 2010: 64.

¹³⁵² Samonas, 2015: 26.

¹³⁵³ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. Faaliyet Raporu Düzenleme Yükümü.

(TTK m. 516/1; KYİT m. 3/g). Yıllık faaliyet raporu finansal tablolardaki bilgileri ve bunların yorumunu içermekte olup, bu bilgileri tamamlayarak şirketin performansı hakkında hazırlanmaktadır. Dolayısıyla, faaliyet raporunun içeriğine esas alınacak bilgiler, finansal tablolarda yer almaktadır. Bununla birlikte faaliyet raporu, finansal tablo kullanıcılarının aydınlatılması açısından, finansal tabloların tamamlayıcısıdır. Zira şirketin gerçekleştirdiği bazı iktisadi olaylar, TMS/TFRS'nin koşullarına uymaması veya TMS/TFRS'de ilgili duruma ilişkin kural bulunmaması sebebiyle, finansal tablolara aktarılamaz. Örneğin şirketin kendi ürettiği markası gibi. Bu olaylar, yıllık faaliyet raporu aracılığıyla açıklanacaktır. Benzer şekilde, faaliyet raporunda finansal tablolarda yer alan bilgilerin nedenleri ve şirketin finansal durumuna etkilerine ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi yer alacaktır. Bu sayede, ilgililerin aydınlatılması, şirketin durumunu doğru analiz edip karar alabilmesi sağlanacaktır. Faaliyet raporu, şirketin finansal durumunun yanında yönetim kurulunun performansının değerlendirilebilmesi açısından da önem arz etmektedir. Faaliyet raporunda, yönetim kurulu şirket hakkında ve kendi performansı hakkında değerlendirmelere yer verecektir. Faaliyet raporu sayesinde, finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerekçeleri açıklanacaktır. Ayrıca finansal tablolarda yer almayan bilgiler ve şirketin son durumu net şekilde öğrenilebilecektir. Özellikle yönetim kurulu üyelerinin ibrası ve yenilerinin seçimi açısından, performanslarının değerlendirilmesi sağlanacaktır.

Denetim raporu¹³⁵⁴ da ibranın kapsamına dahildir. Zira denetçi finansal tablolara ilişkin¹³⁵⁵ rapor hazırlayacaktır (TTK m. 402/1). Bu sayede, finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçek olup olmadığı öğrenilebilecektir. Bununla birlikte, finansal tablolar teknik bilgi gerektirdiği için, pay sahibi, finansal tabloları incelese dahi bunu anlamayabilir. Denetim raporu ve özellikle raporun görüş bölümü, pay sahibinin finansal tabloları anlamasına yardımcı olacaktır. Son olarak TTK m. 403/2 uyarınca görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa buna işaret edilecektir. Denetçi yönetim kurulunun sorumluluğuna ilişkin açıklama yapacağı için, yönetim kurulunun ibrası açısından denetim raporu yol gösterici olacaktır.

Bilançonun onayı ile meydana gelen ibra kararının, bilançodan, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosundan, yıllık faaliyet raporundan, denetçi raporundan anlaşılan konuları kapsadığı savımızı, TTK'da yer alan düzenlemeler de desteklemektedir. Zira TTK m. 409/1 uyarınca olağan genel kurul toplantısında finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık

¹³⁵⁴ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 4.3. Denetim Açısından.

¹³⁵⁵ İnceleme için bkz. yuk. 4.3.2.4.2. Denetim Raporu.

raporuna ve yönetim kurulu üyelerinin ibralarına ilişkin karar alınacaktır. Hükümde finansal tablolar, yıllık rapor ve ibra aynı fıkrada düzenlenmiş ve olağan gündemin içinde sayılarak birbirinden ayrılmamıştır. Bununla birlikte, TTK m. 437/1’de bilgi alma ve inceleme hakkı bağlamında finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ve denetleme raporları genel kurul öncesinde hazır tutulacak belgeler içinde sayılmıştır. Kanun koyucu pay sahibinin yalnızca finansal tabloları incelemesini değil, faaliyet ve denetim raporunu da inceleyerek fikrini oluşturmasını istemiştir.

Bu bağlamda bilançonun onayı ile meydana gelen ibra kararı, bilançodan, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosundan, yıllık faaliyet raporundan, denetçi raporundan ve hatta yönetim kurulunun sözlü açıklamalarından anlaşılabilen konuları kapsar¹³⁵⁶. İbranın kapsamını belirleyen genel kurulun bilgisine ulaşma ölçüsü, bu belgelerin birlikte ele alınmasını zorunlu kılar¹³⁵⁷. Bununla birlikte bu belgelerde yer almış olmasa da, yapılan iş, işlem veya faaliyetin genel kurulda görüşülüp tartışılması da bunların ibra kararının kapsamında yer alması açısından yeterlidir¹³⁵⁸.

Doktrinde münferit pay sahiplerinin, özel olarak, genel kurul dışında edinmiş oldukları bilgilerin kapsam içinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu ibranın kapsamı açısından incelenmiştir. Buna göre, münferit pay sahiplerinin ulaştığı bilgiler, ibra kararının kapsamının tespit edilmesinde dikkate alınmayacaktır; çünkü bir konu hakkında ibra kararı verilebilmesi için o konunun genel kurul tarafından öğrenilmiş olması gereklidir. Pay sahibi özel olarak bildiği hususu genel kurulda açıklamış ve yönetim kurulundan bu konu hakkında bilgi istemiş ise, işlem genel kurulun bilgisine ulaştırılmış kabul edilmektedir¹³⁵⁹.

Bilançonun onayı ile ibra kişi bakımından, yönetim kurulu üyelerini, yöneticileri ve denetçileri kapsar (TTK m. 424/1). Buna göre anonim şirketin yönetim kurulu organ olarak değil, yönetim kurulu üyesi sıfatı ile bu organın sorumluluğunu taşıyan kişiler ibra edilmiş olacaktır¹³⁶⁰.

¹³⁵⁶ Sever, 2012: 70.

¹³⁵⁷ Akdağ Güney, 2010: 305, 306.

¹³⁵⁸ Çamoğlu, 2010: 229; Atan, 1967: 65.

¹³⁵⁹ Akdağ Güney, 2010: 307; Çamoğlu, 2010: 230; Doktrinde bir yazar pay sahibinin anonim şirkette çoğunluk payına sahip olması durumunu ayrıca incelemiştir. Buna göre, ibra kararını etkilemeyecek bir azınlığın durumdan haberdar olmaması halinde, artık genel kurul tarafından bilinmemeye itirazının ileri sürülmesi doğru değildir. Bkz. Akdağ Güney, 2010: 307.

¹³⁶⁰ Akdağ Güney, 2010: 300; Aytac, 1982: 82; Sever, 2012: 73.

4.4.2.2.3. İbranın Doğmadığı Durumlar

4.4.2.2.3.1. Genel Olarak

Bilançonun onaylanması kural olarak ibra sonucunu doğuracaktır; ancak, TTK m. 424'te belirtilen durumlar varsa, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve denetçiler ibra edilmiş sayılmayacaklardır. İlk durum, TTK m. 424/1 uyarınca, genel kurul kararında aksine kayıt bulunmasıdır. Bununla birlikte TTK m. 424/1-c. 2'de yer alan durumlar varsa, onaylama ibra etkisini doğurmayacaktır. Hüküm uyarınca bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onaylama ibra etkisini doğurmaz. Hükümde iki durum alternatif olarak düzenlenmiştir. İlk olarak bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse, bilançonun onaylanması ibra etkisini doğurmayacaktır. Bununla birlikte, bilançonun şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içermesi halinde, bu durumun oluşmasında bilinçli olarak hareket edilmiş olması gerekir¹³⁶¹. Son olarak bilanço hakkında denetim raporu bulunmaması hali de, ibrayı engelleyecektir.

4.4.2.2.3.2. Aksine Kayıt Bulunması

Bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararında aksi açıkça belirtilerek ibra sonucunun doğması engellenebilir (TTK m. 424/1). Genel kurul karar tutanağına yönetim kurulu üyelerinin, yöneticinin veya denetçinin ibra edilmediğine ilişkin kayıt koyabilir. Örneğin genel kurul bilançoyu onaylamakla beraber, yönetim kurulu üyelerine ibra vermeyebilir¹³⁶². Böylece şirketin yönetim kurulu üyelerine karşı sorumluluk davası açma hakkının düşmesi önlenmiş olmaktadır.

4.4.2.2.3.3. Bilançoda Bazı Hususların Hiç veya Gereği Gibi Gösterilmemiş Olması

TTK m. 424/1-c. 2 uyarınca bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi gösterilmemişse onaylama ibra etkisini doğurmayacaktır. Bilançoda bazı hususların hiç gösterilmemiş olması için, TTK ve TMS/TFRS'de şirketin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin bilançoya aktarılması konusunda bir düzenleme olmalıdır. TTK ve TMS/TFRS'de şayet böyle bir düzenleme yoksa, işletmenin gerçekleştirmiş olduğu bir işlemin bilançoda gösterilmediği gerekçesine dayanılamayacaktır. Bu durumda, ibranın bu gösterilmeyen hususlar bakımından

¹³⁶¹Bilinçli hareket ibaresi sadece "bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak yanlış birtakım hususları içeriyorsa" ifadesi ile ilgili olup, anılan cümle parçasını nitelendirmektedir. Bkz. TTK m. 424'ün gerekçesi.

¹³⁶² Çamoğlu, 2010: 227.

verilmemiş kabul edilip, diğer konular için geçerli olacağı kabul edilemez. Bu durumda ibra geçerli sayılmayacak ve ilgililerin sorumluluğu devam edecektir¹³⁶³.

Bilançoda bazı hususların gereği gibi gösterilmemesi durumunda, bilançoda işletmenin yapmış olduğu işleme ilişkin bir bilgi vardır; ancak olması gerektiği gibi değildir. Burada TTK ve TMS/TFRS düzenlemeleri esas alınarak karar verilecektir. TMS/TFRS’de işletmenin gerçekleştirdiği işlemlerin bilançoda gösterileceği gruplar ve özelinde hesaplar bulunmaktadır. Şayet işlemler gösterilmesi gereken yerde muhasebeleştirilmemişse bilançoda bazı hususlar gereği gibi belirtilmemiş olacaktır. Örneğin bilançoda kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ayrımı yapılmaktadır. Bir şirketin, uzun vadeli yükümlülüklerinin, kısa vadeli yükümlülüklerinden fazla olması o şirket açısından olumlu bir durum yaratmaktadır. Zira krediler gibi piyasadan uzun vadeli borç alabilmek, kısa vadeli borç bulmaktan daha zordur. Bilançonun pasif tutarında bir değişiklik yapılmamakla birlikte, gruplar arasında oynama yapılması finansal tablo kullanıcılarını ve özellikle pay sahiplerini yanılgıya uğratacaktır. Bununla birlikte, yalnızca gruplar arasında değil, hesapların kendi içinde de yer değişikliği yapmak bilançoda bazı hususların gereği gibi gösterilmediğini ortaya koyar. Örneğin dönen varlıklar grubunda ticari alacaklar hesabında gösterilecek bir kalem nakit ve nakit benzerleri hesabında gösterilebilir. Bu durumda, şirketin kısa dönem borçlarını ödeyebilme kapasitesi açısından daha iyi durumda olduğu izlenimi yaratılabilir. Kanaatimizce bilançoda bazı hususların hiç veya gereği gibi gösterilmemesi durumu açısından denetçinin hazırlayacağı rapor yol gösterici olacaktır.

Doktrinde bilançoda eksiklik bulunsa dahi, bu eksikliğin, kar zarar hesabı, yıllık faaliyet ve denetçi raporları gibi belgelerle veya genel kurulda yapılan sözlü açıklamalarla giderilmesi durumunda, bilançonun eksikliğinden söz edilemeyeceği ve örtülü ibranın gerçekleşmiş olacağı ileri sürülmüştür¹³⁶⁴. Kanaatimizce bu görüş, ilgili eksikliğe rağmen finansal tabloların TMS/TFRS’ye uygun şekilde düzenlenmiş olması halinde kabul edilebilir. Aksi takdirde, usulüne uygun düzenlenmemiş finansal tablo olacak ve bu tablolar denetimden geçemeyecektir. Doktrinde bir görüş genel kurulun bilgisine ulaşma ölçüsü açısından, bilançoyla birlikte söz konusu belgelerin de hatalı ve eksik olmaması gerektiği yönündedir¹³⁶⁵. Diğer bir görüş, eksiksiz ve doğru bir bilançonun varlığı tespit edilirken, sadece bilançonun eksiksiz ve doğru düzenlenip düzenlenmediğine bakmak gerekeceği yönündedir. Aksi takdirde örtülü ibranın gerçekleşme olanağı neredeyse imkansızlaşır; çünkü

¹³⁶³ Aytaç, 1982: 141; Çamoğlu, 1971a: 330.

¹³⁶⁴ Ansay, 1966: 426; Aytaç, 1982: 203; Çelik, 2007: 129.

¹³⁶⁵ Sungurbey, 1974: 175; Ansay, 1966: 426; Çamoğlu, 1971b: 540, 541; Aytaç, 1982: 92, 140; Helvacı, 2001: 138; Şahin, 2005: 110; Sever, 2012: 112.

uygulamada faaliyet raporu, kar veya zarar tablosu ve denetim organı raporu çoğunlukla bir formaliteden öteye gitmemektedir¹³⁶⁶. Kanaatimizce bu son görüşün gerekçeleri, eserin yazıldığı dönem açısından geçerli olsa da günümüz koşullarında geçerli değildir. TTK ve TMS/TFRS veya BOBİ FRS bağlamında şirketler finansal tablolarını hazırlamakta ve bağımsız denetçi eliyle sıkı bir denetime tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte, yukarıda açıkladığımız üzere, finansal tablolar ve bunlar hakkındaki denetçi raporu birbirini tamamlamaktadır¹³⁶⁷. Bunlardan yararlanılmaması düşünülemez.

4.4.2.2.3.4. Bilançonun Gerçek Durumu Yansıtması ve Bu Hususta Bilinçli Hareket

TTK m. 424/1-c. 2’de bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onaylamanın ibra etkisini doğurmayacağı düzenlenmiştir. Doktrinde gerçeklikten kastın, bilançonun mutlak olması anlamına gelmediği ifade edilmektedir. Buna göre, bir bilançonun mutlak olarak gerçeğe uygun olmasından bahsedilemez; çünkü, bir iktisadi değer, iktisadi anlamda işletmeye girmedikçe veya işletmeden çıkmadıkça bilançoya geçirilmez. Bu ilkelerle güdülen amaç mümkün olduğu kadar gerçeğe yaklaşıktır¹³⁶⁸. Bilançonun gerçeğe uygunluğu ilkesinden, işletmenin iktisadi malvarlığını ve bu malvarlığının değerini samimi olarak ortaya koyması anlaşılmalıdır¹³⁶⁹.

Kanaatimizce bilançonun gerçek durumu yansıtması ile kastedilen, şirketin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin olduğu şekliyle bilançoda muhasebeleştirilmemesidir. Gerçek durumla bilanço arasında bir uyumsuzluk söz konusudur. Bilançonun şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içerip içermediğinin değerlendirilmesi açısından ilk olarak incelenecek olan TTK ve TMS/TFRS’de yer alan kurallardır. Kural olarak, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtması yeterlidir (TTK m. 402/5-b). Dolayısıyla bilançonun TMS/TFRS’de yer alan düzenlemelere göre hazırlanmış olduğu durumda, bilançonun gerçek durumu gösterdiği söylenebilecektir. Buna karşın, soyut olarak tabloların, standartlara uygunluğu veya bilgilerin finansal tablolarda gösterilmiş olması yeterli değildir. Zira geçmişte yaşanan finansal raporlama skandalları, standartların yetersiz kalabildiğini ortaya koymuştur¹³⁷⁰. Bu sebeple, finansal tablolar hazırlanırken geçerli olan gerçeğe uygun sunum ilkesi, bilançonun gerçek durumu yansıtması açısından da yol gösterici

¹³⁶⁶ Çelik, 2007: 130.

¹³⁶⁷ İnceleme için bkz. yuk. 4.4.2.2.2.2. İbranın Kapsamı.

¹³⁶⁸ Çelik, 2007: 128; Aytaç, 1982: 142, 143.

¹³⁶⁹ Kalpsüz, 1979: 36.

¹³⁷⁰ Enron skandalı için bkz. yuk. 1.2.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri.

olacaktır (TMS 1, pr. 15/c. 1). Buna göre, şirketin gerçekleştirmiş olduğu iktisadi işlemlerin özetinin tablolarda gösterilmesi yeterli sayılmayacaktır. Bununla birlikte, bilançonun işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun olarak sunması gerekecektir. Şayet TMS/TFRS'ye uygunluk, bilgilerin gerçeğe uygun şekilde açıklanmasını sağlamıyorsa TMS/TFRS'den sapılacaktır (TMS 1, pr. 19). Buna ilişkin gerekli açıklamalar dipnotlarda yapılacaktır. Bu hususta bilgilerin ticari defterlere aktarılması aşamasında, düzgün bir aktarım önem arz etmektedir. Aksi takdirde, bilanço da gerçek durumu göstermeyecektir.

Bilançonun gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilirken, denetçi tarafından hazırlanan rapor da dikkate alınmalıdır. Denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi¹³⁷¹ veya görüş vermekten kaçınması¹³⁷² durumunda, bilanço gerçek durumu yansıtmayacaktır; çünkü yönetim kurulu yeni finansal tablo hazırlamak zorundadır. Bu konuda, özellikle denetçinin sınırlı olumlu görüş yazısı vermesi durumu incelenmelidir. Zira finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermekteyse; ancak yanlışlıklar finansal tablolarda yaygın değilse denetçi görüşünü sınırlandıracaktır (BDS 705, pr. 7/a). Yanlışlığın hangi sebepten kaynaklandığı, denetçi görüşünde paylaşılacaktır. Dolayısıyla denetim raporu, genel kurula ve mahkemelere yol gösterici olacaktır.

TTK m. 424/1-c. 2'de bilançonun şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içermesi yetmemekte, bununla birlikte, bu hususta bilinçli hareket edilmesi aranmaktadır. Doktrinde bilinçli hareket şeklinde bir koşulun getirilmiş olması eleştirilmektedir. Buna göre bilanço hazırlamak yönetim kurulunun en önemli görevlerinden bir tanesidir. Bu görevin gereği gibi yerine getirilmemesi sorumluluklarını gerektirir. Düzenleme bu haliyle adeta yönetim kurulu üyelerine yanlış bilançoya rağmen sorumluluktan kurtulmanın yolunu açtığı ve yönetim kurulunun hatasının sonucuna şirketi katlanmak zorunda bıraktığı gerekçesiyle eleştirilmektedir¹³⁷³.

Gerekçede “bilinç” sözcüğünün “kast” sözcüğünden kaçınmak amacıyla konulduğu yer almaktadır. Kast, borçlar hukukunda haksız fiilin unsurlarından biri olan “kusur”un bir türüdür¹³⁷⁴. Doktrinde kast hukuka aykırı sonucun fail tarafından bilerek istenmesi olarak tanımlanmaktadır¹³⁷⁵. Kastta zarar verenin iradesi, hukuka aykırı sonuca yönelmiştir. İki unsuru vardır. Tasarlama, hukuka aykırı sonucun fail tarafından tasarlanmasını, bilinmesini,

¹³⁷¹ İnceleme için bkz. yuk. 4.3.2.4.2.3.4. Olumsuz Görüş.

¹³⁷² İnceleme için bkz. yuk. 4.3.2.4.2.3.3. Görüş Vermekten Kaçınma.

¹³⁷³ Akdağ Güney, 2016: 423.

¹³⁷⁴ Sorumluluk hukuku açısından kusur, kast ve ihmal olmak üzere ikiye ayrılır. Bkz. Eren, 2018: 599; Oğuzman ve Öz, 2018: 56.

¹³⁷⁵ Eren, 2018: 599; Kast, failin hukuka aykırı sonucu tasavvur ettiğini bu sonucu istediğini ifade eder. Bkz. Oğuzman ve Öz, 2018: 56.

öngörülmesini ifade eder. İsteme, bu sonucun fail tarafından istenmesi, kabul edilmesidir¹³⁷⁶. Dolayısıyla bilançonun gerçeği yansıtmamasına ilişkin işlemler bilerek ve istenerek yapılıyorsa, onaylama ibra etkisini doğurmayacaktır. Gerekleştirilmediğinde, bilinçli hareket kasttan daha düşük düzeyde bir kusurluluğu gerektirmektedir. Bu açıdan doktrinde bilinç sözcüğünün kastın değil ihmalin bir türü olduğu ifade edilmiştir¹³⁷⁷. İhmal, hukuka aykırı sonucu istememekle birlikte, böyle bir sonucun meydana gelmemesi için şartların gerekli kıldığı özenin gösterilmemesidir¹³⁷⁸. İhmal, aynı şartlar altında aynı türdeki kişilerin iş hayatında gerekli özeni göstermemesidir¹³⁷⁹. Buna göre, bilançonun gerçeği yansıtmaması konusunda gerekli özen gösterilmemişse bilanço onaylama ibra etkisini doğurmayacaktır. Bilinç kelimesi ihmalle ilgili yapılan ayrımlarda da kullanılmaktadır. Failin hukuka aykırı bir sonucun meydana gelebileceği ihtimalini öngörmesine rağmen, bunun gerçekleşmeyeceği ümidiyle zararlı sonucu önleyecek tedbirleri almamasına bilinçli ihmal denir¹³⁸⁰. TTK m. 424'te yer alan bilinçli hareket, bilinçli ihmal kavramı çerçevesinde yorumlanabilir. Buna göre hafif ihmal söz konusu ise, bilançonun onaylanması ibra sonucunu doğuracaktır. Hafif ihmal, hukuka aykırı fiil işlenirken böyle bir fiili işleyen herkesin değil, dikkatli ve tedbirli bir kimsenin göstereceği dikkat ve özeni göstermemiş olmaktır¹³⁸¹. Buna karşın, ağır ihmal söz konusuysa, ibra sonucu doğmayacaktır. Ağır ihmal, aynı şartlar altında bulunan makul her insanın alması gerekli en basit önlemin alınmamış olmasıdır¹³⁸².

TTK m. 424/1-c. 2 uyarınca bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onaylama ibra sonucunu doğurmayacaktır. Buna bağlı olarak verilmiş bir ibra kararının geçersizliğinin nasıl ileri sürüleceği doktrinde tartışmalıdır. Bir görüş¹³⁸³, bilançonun gerçeği yansıtmadığı durumlarda ibra kararının iptal edilebileceğini ileri sürmektedir. Doktrinde hakim olan diğer görüş¹³⁸⁴, TTK m. 445 bağlamında bir iptal davası açılmasına gerek olmadığı yönündedir. Nitekim TTK m. 424 açıkça ibrayı geçersiz saymaktadır ve geçerli olmayan bir kararın iptalinden bahsedilemez. Bu nedenle, buradaki hükümsüzlük tespit davası açılarak ileri sürülebilir. Geçersizlikle sakat bir ibra başlangıçtan itibaren hüküm ve sonuçlarını doğurmaz. İbra kararı

¹³⁷⁶ Eren, 2018: 600.

¹³⁷⁷ Turanlı, 2014: 124 dpn. 177.

¹³⁷⁸ Eren, 2018: 601; Oğuzman ve Öz, 2018: 58.

¹³⁷⁹ Eren, 2018: 601.

¹³⁸⁰ Eren, 2018: 605; Oğuzman ve Öz, 2018: 59.

¹³⁸¹ Oğuzman ve Öz, 2018: 58; Ağır ihmal derecesine ulaşmayan, dikkatli kişilerin gösterebileceği özenin gösterilmemiş olmasıdır. Bkz. Eren, 2018: 605.

¹³⁸² Eren, 2018: 605; Oğuzman ve Öz, 2018: 58.

¹³⁸³ Tekinalp, 2003: 50.

¹³⁸⁴ Akdağ Güney, 2016: 429, 430; Aytaç, 1982: 204; Pulaşlı, 2006: 283; Akdağ Güney, 2010: 310.

şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara karşı hüküm ifade etmez. İbranın eksik veya yanlış bilançoya dayanması durumunda sorumluluk davasının şartlarından biri olan ibra edilmemiş olma şartı gerçekleşmiş olur. Davanın açılabilmesi için ibra kararının iptaline gerek yoktur. Pay sahipleri ve alacaklılar bakımından durum değerlendirildiğinde, onların sorumluluk davası açma hakları bir ibra kararına bağlı olmadığından ulaştığımız sonucu değiştirmez. Diğer bir görüş eksiksiz ve doğru bir bilançonun olmaması durumunda örtülü ibranın mutlak butlanla hükümsüz olduğunun kabul edilmesi gerektiği yönündedir¹³⁸⁵. Kanaatimizce de, alınan ibra kararının iptali istenemez. Alınan ibra kararının iptalinin istebileceği hal ise, bilançonun onaylanması ile ibra kararlarının ayrı olarak verilmesi hali için geçerlidir. Bu durumda, bilanço gerçeği yansıtmıyorsa ibraya ilişkin genel kurul kararının iptali istenebilir.

4.4.2.2.3.5. Denetçi Raporunun Olmaması

TTK m. 397/2 uyarınca denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar düzenlenmemiş hükmündedir. Buna göre finansal tablolardan biri olan bilanço şayet denetlenmemişse, düzenlenmemiş sayılacaktır. Böyle bir bilanço hukuken yoktur. Dolayısıyla bu bilançonun onaylanması ibra sonucunu doğurmayacaktır.

4.4.2.2.4. İbranın Etkisi

TTK m. 558/2 uyarınca şirket genel kurulunun sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddi olaylara ilişkin olarak, şirketin, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkını kaldırır. Diğer pay sahiplerinin dava hakları ibra tarihinden itibaren altı ay geçmesiyle düşer. Buna göre alınan kararla anonim şirketin, ibra edilen kişilere karşı ilgili hesap dönemine ait ve ibranın kapsamına giren işlerden dolayı sorumluluk davası açma hakkı ortadan kalkacaktır¹³⁸⁶. Bununla birlikte, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkı da kalkacaktır. Bu hüküm, pay sahiplerinin dolayısıyla uğradığı zararlar açısından geçerlidir¹³⁸⁷. Yönetim kurulu üyelerinin şirket malvarlığını kötüleştiren davranışları, pay sahibinin sahip olduğu payların değerini düşüreceğinden pay sahiplerinin dolayısıyla zarar görmelerine neden olur¹³⁸⁸. Pay sahibinin dolaylı zararlar sebebiyle açacağı dava sonunda hükmedilecek tazminat şirkete verilir¹³⁸⁹. Zira TTK m. 555/1-c. 2 uyarınca pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilirler. İbra kararının pay sahiplerinin

¹³⁸⁵ Çelik, 2007: 220.

¹³⁸⁶ Poroy vd., 2019: 465; Şener, 2019: 336; Akdağ Güney, 2016: 434; Helvacı, 2001: 145; Üçışık ve Çelik, 2013: 572; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 603; Aydemir, 2011: 1089; Ansay, 1966: 423; Çamoğlu, 2010: 249.

¹³⁸⁷ Bilgili ve Demirkapı, 2013: 604; Çamurcu, 2015: 95.

¹³⁸⁸ Çamoğlu, 1971a: 331; Akdağ Güney, 2010: 53; Altay, 2011: 245; Çamurcu, 2015: 94, 95.

¹³⁸⁹ Akdağ Güney, 2016: 435; Çamurcu, 2015: 96.

doğrudan zararlar sebebiyle açacağı sorumluluk davasına etkisi olmaz. Pay sahibi ibra lehinde oy kullanmış olsa bile, yönetim kurulu üyelerinin işlemleri nedeniyle uğramış olduğu doğrudan zararların tazminini talep edebilir¹³⁹⁰. Doğrudan zarar, şirketin zararından bağımsız olarak pay sahibinin malvarlığında meydana gelen eksilmelerdir¹³⁹¹. Örneğin bilançoya hakim olan ilkelerin ihlali sonucunda şirket zarar görmese bile pay sahibi görebilir. Bilançonun doğruluğuna inanarak pay sahibi olması veya paylarını elden çıkarması gibi¹³⁹².

İbra kararının alacaklıların açacağı sorumluluk davası bakımından herhangi bir etkisi olmaz¹³⁹³. Zira genel kurul alacağı kararla ancak kendi dava hakkından feragat edebilir. Bununla birlikte, TTK m. 556 uyarınca şirketin iflas hali olmadığı müddetçe, alacaklılara dolaylı zarar nedeniyle dava açma hakkı da verilmemiştir. Alacaklı doğrudan zarar görmesi sebebiyle, her zaman tazminat davası açabilecektir.

4.4.2.3. Toplantının Ertelenmesi

4.4.2.3.1. Genel Olarak

Toplantının ertelenmesi¹³⁹⁴ madde başlıklı TTK m. 420'de finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konuların görüşülmesinin bir sonraki toplantıya bırakılma imkanı düzenlenmiştir. Kanaatimizce finansal tabloların teknik bilgiler içermesi ve buna bağlanan sonuçların önemi sebebiyle böyle bir imkan tanınmıştır. TTK m. 420/1'de finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konuların en az bir ay sonraya bırakılmasını talep etme hakkı her bir pay sahibine değil, sermayenin onda birine, halka açık anonim şirketlerde yirmide birine¹³⁹⁵

¹³⁹⁰ Bilgili ve Demirkapı, 2013: 604; Akdağ Güney, 2016: 435; Helvacı, 2001: 151, 152.

¹³⁹¹ Çamoğlu, 1971a: 342, 343; Helvacı, 2001: 151, 152; Akdağ Güney, 2010: 52; Altay, 2011: 247; Üçışık ve Çelik, 2013: 551, 552.

¹³⁹² Çamoğlu, 1971a: 343.

¹³⁹³ Çamoğlu, 2010: 255; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 604; Akdağ Güney, 2016: 436; Aytaç, 1982: 220; Helvacı, 2001: 146; Çamurcu, 2015: 154; Akdağ Güney, 2010: 320, 321; İbra kararının çoğunlukla bağışlama biçiminde ivazsız bir tasarruf işlemi olması dolayısıyla alacaklıların ibra kararına karşı İİK m. 277-284'te öngörülen tasarrufun iptali davası açmalarına herhangi bir engelin olmaması nedeniyle alacaklılarca tasarrufun iptali davası açılacaktır. Teknik anlamda tasarrufun iptali söz konusu olmasa bile bu davanın kazanılması ile yapılan tasarruf geçerli kalmaya devam etmekle birlikte, davayı kazanan alacaklı, alacağı oranında yapılan tasarruf üzerinde icra işlemi yapıp alacağına kavuşacaktır. Bkz. Çelik, 2007: 263; Arslanlı, alacaklının dolaylı zararı açısından asli dava hakkı şirkete ait olduğundan, şirketin sorumluları ibra etmesi halinde alacaklıların şirket lehine dava açma haklarının düşeceğini ileri sürmektedir. Bkz. Arslanlı, 1960b: 189.

¹³⁹⁴ Madde metin başlığı doktrinde eleştirilmiştir. Zira ertelenen genel kurul toplantısı olmayıp sadece finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konulardır. Bkz. Bozbel, 2013: 349; Memiş ve Şimşek, 2019: 790.

¹³⁹⁵ Memiş ve Şimşek, halka kapalı şirketlere kıyasen halka açık şirketlerde daha az bir oranda pay sahibinin talebi ile finansal tabloların görüşülmesinin ertelenebilmesini eleştirmektedir. Zira halka açık şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda sürekli açıklama yapma zorunluluğu, SPK tarafından denetimi, SerPK'da şeffaflıkla ilgili özel hükümlerin sevk edilmiş olması finansal tabloların ertelenmesi hükmüne olan ihtiyacı ortadan kaldırmıştır. Bununla birlikte, ortakla şirketin bağının zayıfladığı ve SerPK'nın genel kurula katılımı teşvik edici enstrümanları koyduğu bir şirket tipinde genel kurulun bu şekilde azlık pay sahiplerinin istemi ile ertelenmesi ortağın şirket genel kuruluna katılım arzusunu daha da kıracaktır (Bkz. Memiş ve Şimşek, 2019: 790); Kanaatimizce oranın düşük belirlenmesi halka açık anonim şirketler açısından yerindedir. Zira ortak sayısı çok fazla olduğu için bir kişinin elinde % 10 oranında pay olması, % 5'e göre daha zordur.

sahip olan ortaklara tanınmıştır. Bu sebeple, hükümde bir azlık hakkı¹³⁹⁶ düzenlenmiştir¹³⁹⁷. Bu hak, esas sözleşmeye konulacak bir hükümle ya da genel kurul veya yönetim kurulu kararıyla sınırlandırılmaz ve ortadan kaldırılamaz¹³⁹⁸.

TTK m. 420/1'de ilk toplantı açısından, TTK m. 420/2'de ikinci toplantı açısından azlığın hakları düzenlenmiştir. Bu bağlamda konu ikiye ayrılarak incelenecektir.

4.4.2.3.2. İlk Toplantı Açısından

4.4.2.3.2.1. Hakkın Konusu

TTK m. 420/1 uyarınca finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konular, sermayenin onda birine, halka açık şirketlerde yirmide birine sahip pay sahiplerinin istemi üzerine, genel kurulun bir karar almasına gerek olmaksızın, toplantı başkanının kararıyla bir ay sonraya bırakılır. Buna göre azlık, hakkını kullanması halinde finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konular ertelenecektir.

Görüşülmesi ertelenecek ilk konu finansal tablolardır. Bu tablolar işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sunan tablolardan oluşur. TMS/TFRS'ye tabi olanlar açısından finansal tablolar seti bilanço, döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotları kapsar (TMS 1, pr. 10). TTK m. 420'ye bağlı hak kullanıldığında, finansal tablolar setinde yer alan hiçbir tablo hakkında görüşülemeyecektir. Kanunda finansal tabloların müzakeresinin erteleneceği yer almıştır. Müzakere, TDK'da bir konuyla ilgili fikir alışverişinde bulunma, olaşma şeklinde tanımlanmıştır¹³⁹⁹. Hukuk sözlüğünde, müzakere, görüşme; müzakere etmek, bir konuyu görüşmek, bir konu üzerinde düşünerek tartışmak olarak açıklanmıştır¹⁴⁰⁰. Buna göre finansal tablolarla ilgili görüşülemeyecek, fikir alışverişinde bulunulamayacak ve oylama yapılamayacaktır. Bir başka deyişle, hükümde hem finansal tablolara ilişkin oylama yaparak karar almak hem de bunlar hakkında görüşmek yasaklanmıştır.

¹³⁹⁶ Doktrinde azınlık ve azlık kavramını kullanan yazarlar bulunmaktadır. Azınlık kavramını kullananlar için bkz. Bahtiyar, 2019: 156; Şener, 2019: 490; Pulaşlı, 2018: 944; Ulusoy, 2016: 65 dnp. 2; Bahtiyar, 2005: 50; Çamoğlu, 2003: 287; İmregün, 1964: 174; Gencer, 2018: 39; Barut, 2012:7; Kayar, 1989: 112; Azlık kavramını kullananlar için bkz. Poroy vd., 2019: 571; Memiş ve Şimşek, 2019: 791; Can, 2017: 213, 214; Domaniç, 1988: 814; Biz TTK ile uyumlu olarak tezin yazımında azlık kavramını kullanacağız. Zira TTK m. 411'de sermayenin en az onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri azlık olarak adlandırılmıştır. Bununla birlikte, hükmün ikinci fıkrasında, aynı kişiler için azlık ifadesi kullanılmıştır. Ayrıca TTK m. 208'de, 360'da, 486/3'te azlık kavramı geçmektedir.

¹³⁹⁷ Poroy vd., 2019: 571; Can, 2017: 214; Yavuz, 2013b: 127, 130; Altıntaş, 2015: 35; Barut, 2012: 146.

¹³⁹⁸ Yavuz, 2013b: 129.

¹³⁹⁹ TDK, müzakere kavramı için bkz.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=M%C3%9CZAKERE, (ET. 03.04.2019).

¹⁴⁰⁰ Yılmaz, 2006: 495.

Finansal tabloların neler olduğu TTK ve TMS/TFRS bağlamında net olmakla birlikte, finansal tabloların müzakeresine bağlı konular açısından bir değerlendirme yapmak gerekecektir. Kanaatimizce burada kıstas, finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve sonuçlarının kullanılacağı konuların, finansal tabloların müzakeresine bağlı konuları oluşturmasıdır. Bu bağlılık tespit edilirken, TTK'da yer alan düzenlemeler esas alınacaktır.

İlk olarak, bağlı konulara yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu¹⁴⁰¹ girecektir¹⁴⁰². Zira yıllık faaliyet raporu finansal tablolardaki bilgileri ve bunların yorumunu içermekte olup, bu bilgileri tamamlayarak şirketin performansı hakkında hazırlanmaktadır. Faaliyet raporunun zorunlu içeriğine şirketin finansal durumu hakkındaki bilgiler girmektedir (TTK m. 516; FRY m. 8/1-d). Finansal durum, finansal tablolardaki bilgilerle ortaya konulur. Tamamlayıcısı olmasının sebebi ise, finansal tablolarda yer alan bilgilerin sebepleri ve bu tablolarda gösterilemeyen bilgilere faaliyet raporunda yer verilecek olmasıdır. Doktrinde bir görüş yönetim kurulunun faaliyet raporunda sadece finansal tablolar bulunmadığı ve sadece müzakereye açıldığı için bu gündem maddesinin görüşülmesinin ertelenmesine gerek olmadığını belirtmiştir¹⁴⁰³. Zira burada herhangi bir oylama yapılmamaktadır. Kanaatimizce bu görüş yerinde değildir; çünkü, TTK m. 420/1'de açıkça finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konuların, bir ay sonraya bırakılacağı yer almıştır. Kanunda oylama yapılması halinde, finansal tabloların müzakeresine bağlı konuların erteleneceği şartı aranmamıştır. Bununla birlikte, faaliyet raporunda, finansal tablolarda yer alan veriler esas alınacak ve bu verilerin sebepleri, şirkete etkileri hakkında değerlendirmede bulunulacaktır. Örneğin şirketin yıl içindeki satışları, verimliliği, gelir oluşturma kapasitesi, karlılığı ve borç/öz kaynak oranı ile şirket faaliyetlerinin sonuçları hakkında fikir verecek diğer hususlara ilişkin bilgiler ve ileriye dönük beklentiler faaliyet raporunda yer almalıdır (FRY m. 12/1-d). Dolayısıyla faaliyet raporunun görüşülmesi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin de görüşülmesi anlamına gelecektir. Bu durum ise, finansal tabloların müzakeresinin bir ay sonraya erteleneceğini düzenleyen TTK m. 420/1'ye açıkça aykırıdır. Bununla birlikte, faaliyet raporunun içeriği yalnızca finansal tablolardan oluşmaz; çünkü raporda şirkete dair birçok bilgi yer almaktadır. Örneğin raporun genel bilgiler¹⁴⁰⁴ bölümünde şirkete, şirketin yöneticilerine ve üst düzey çalışanlarına ilişkin bilgiler verilerek şirket tanıtılacaktır (FRY m. 12/1-a). Buna rağmen, faaliyet raporunun bölünerek bir kısmının görüşülmesi, diğer kısmının

¹⁴⁰¹ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 4.2.3. Faaliyet Raporu Düzenleme Yükümü.

¹⁴⁰² Çamoğlu, 2003: 290; Poroy vd., 2019: 572; Aynı yönde Yar. 11. HD., E. 2014/9192, K. 2014/18047, T. 20.11.2014 için bkz. Lexpera, (ET. 02.04.2019); Yar. 11. HD., E. 2014/13853, K. 2014/19407, T. 10.12.2014; Yar. 11. HD., E. 2006/6358, K. 2007/7940, T. 24.05.2007. Kararlar için bkz. Lexpera, (ET. 17.04.2019)

¹⁴⁰³ Memiş ve Şimşek, 2019: 808.

¹⁴⁰⁴ İnceleme için bkz. yuk. 2.2.2.1. Genel Bilgiler.

görüülmemesi mümkün olmamalıdır. Bu durumda, finansal tablolarla ilgili olan kısımları kimin ayracağı problemi ortaya çıkacaktır. Ayrıca kanaatimizce faaliyet raporunun yalnızca okunmasına herhangi bir engel yoktur¹⁴⁰⁵. Zira faaliyet raporuna, TTK m. 437/1'de genel kurul toplantısı öncesinde¹⁴⁰⁶ de ulaşılabilir.

İkinci olarak bağı konulara, denetim raporu girecektir¹⁴⁰⁷. Zira denetçinin hazırlayacağı ilk rapor, finansal tablolara ilişkindir (TTK m. 402/1). Finansal tabloların müzakeresi yasaksa, finansal tabloların denetimini konu alan denetim raporu da evleviyetle görüşülmemelidir. Aksi takdirde, finansal tablolara ilişkin denetçi irdelemeleri incelenecek ve dolaylı yoldan finansal tablolar görüşülmüş olacaktır. Bununla birlikte, ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir (TTK m. 402/2).

Üçüncü olarak bağı konular kapsamına kara ilişkin konular dahildir¹⁴⁰⁸; çünkü kar payı ancak net dönem karından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilir (TTK m. 509/2). Yönetim kurulu kar dağıtım önerisini, bilançoda karın oluşmasına göre yapabilecektir¹⁴⁰⁹. Bunun için de, kar veya zarar ve diğerkapsamlı gelir tablosunda dönem karı oluşmalı ve bilançoya aktarılmalıdır. Bu sebeple, karın belirlenmesi ve dağıtılmasına ilişkin gündem maddeleri de görüşülmez.

Yönetim kurulunun ve denetçinin ibrası da erteleme kapsamındadır¹⁴¹⁰; çünkü, ibra kararı şirket hesapları ve faaliyetleri ile doğrudan bağlantılıdır¹⁴¹¹. Bu bağlantı, bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararının, kararda aksine açıklık bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve denetçilerin ibrası sonucunu doğuracağını düzenleyen TTK m. 424/1'de açıkça ortaya konmuştur¹⁴¹². Bununla birlikte, yönetim kurulu, anonim şirketi yönetmek ve temsil etmekle görevlidir. Bu kapsamda yönetim kurulu, şirket

¹⁴⁰⁵ Yar. 11. HD., E. 2014/9194, K. 2014/16569, T. 3.11.2014, bkz. Lexpera, (ET. 02.04.2019).

¹⁴⁰⁶ İnceleme için bkz. aşı. 4.4.3.2.1.2. Genel Kurul Öncesinde.

¹⁴⁰⁷ Poroy vd., 2019: 572; Çamoğlu, 2003: 290; Memiş ve Şimşek, 2019: 811; Yar. 11. HD., E. 2014/9192, K. 2014/18047, T. 20.11.2014 için bkz. Lexpera, (ET. 02.04.2019); Yar. 11. HD., E. 2014/13853, K. 2014/19407, T. 10.12.2014; Yar. 11. HD., E. 2006/6358, K. 2007/7940, T. 24.05.2007 için bkz. Lexpera, (ET. 17.04.2019)

¹⁴⁰⁸ Poroy vd., 2019: 572; Tekinalp, 1976: 237; Çamoğlu, 2003: 290; Şener, 2019: 492; Kayar, 1989: 115.

¹⁴⁰⁹ Poroy vd., 2019: 572; Tekinalp, 1976: 237; Çamoğlu, 2003: 290; Şener, 2019: 492.

¹⁴¹⁰ Poroy vd., 2019: 572; Şener, 2019: 492; Yavuz, 2013b: 129, 130; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 313; Çamoğlu, 2003: 291; Teoman, 2001: 136; Aytaç, 1982: 145, 146; Tekinalp, 1976: 237; Memiş ve Şimşek, 2019: 809; İbranın ertelenmesi gerektiği; ancak, yönetim kurulu üyelerine ödenecek ücretin finansal tablolarla ilişkili olmadığı gerekçesiyle ertelenmeyeceği hususunda bkz. Yar. 11. HD., E. 2016/6510 K. 2017/1252 T. 02.03.2017 için bkz. Lexpera, (ET. 02.04.2019); Ücrete ilişkin gündem maddesinin de ertelenmesi gerektiği yönünde bkz. Yar. 11. HD., E. 2014/5395, K. 2014/8084, T. 30.4.2014 için bkz. Lexpera, (ET. 17.04.2019).

¹⁴¹¹ Çamoğlu, 2003: 291.

¹⁴¹² Hükmün incelenmesi için bkz. yuk. 4.4.2.2. Bilançonun Onaylanması.

sermayesini kullanarak şirketin amacını elde etmesi için faaliyette bulunacaktır. Bu faaliyetler sonucunda şirketi borçlu veya alacaklı konumuna getirecek, şirket kar edecek veya zarara uğrayacaktır. Yönetim kurulunun şirket sermayesini ne şekilde kullandığını gösteren söz konusu bilgiler finansal tablolarda yer alacaktır. Bu bilgiler, ibra açısından kullanılacaktır.

Finansal tabloların görüşülmesine bağlı konuların içine kural olarak yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi girmektedir¹⁴¹³. Zira TTK m. 413/3 uyarınca yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi yılsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayılır. Buna karşın, yönetim kuruluna aday olan kişilerin tümü yeni isimlerden oluşmakta ve yönetim kuruluna ilk defa seçilmekte ise seçimin ertelenmesine gerek yoktur¹⁴¹⁴. Doktrinde bir görüş, eski-yeni yönetim kurulu üyesi ayrımı yapılmaksızın, yönetimin seçilmesinin bilanço görüşmeleri ile ilgili olduğu yönündedir¹⁴¹⁵. Zira TTK m. 413/3, bunu açıklıkla belirtmiştir ve finansal tabloların görüşmelerini bitirmeksizin yönetimin seçilmesine geçilmesi doğru olmayacaktır. Bununla birlikte bu görüş, azlığın hakkını kullanımıyla yeni yönetim kurulu seçimi de erteleneceği için yönetim kurulunun süresinin dolmuş olması halini bir problem olarak göstermiştir¹⁴¹⁶. Buna göre yönetim kurulunun görevi kendiliğinden sona erecek ve şirket organsız kalacaktır. Şirketin yapılması gereken işlerini kimin yürüteceği ayrı bir sorun oluşturacaktır. Bu da, hakkın kötüye kullanımı sayılmalıdır. Kanaatimizce bu görüş, hükmün amacı ve niteliği göz önünde bulundurulduğunda yerinde değildir. Zira TTK'da yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçiminin yılsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayılacağı düzenlenmiştir. Finansal tabloların hazırlanması yönetim kurulunun görevidir ve yönetim kurulunun şirket sermayesini ne şekilde kullandığının bir göstergesidir. Dolayısıyla finansal tablolar görüşülemezse, yönetim kurulunun performansı da değerlendirilemeyecektir. Buna karşın, şirket mevcut üyelerden farklı üyelerden oluşacak bir yönetim kuruluyla çalışmak istiyorsa, finansal tabloların görüşülüp görüşülmemesi önem arz etmeyecektir. Bununla birlikte, hükümde açıkça "ilgili sayılır" ifadesi kullanılarak, adi kanuni karine oluşturulmuştur. Dolayısıyla aksinin ispatı mümkündür. Buna göre, kural olarak finansal tabloların müzakeresinin ertelenmesi ile yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi mümkün değildir; ancak tamamen yeni üyelerden oluşan bir

¹⁴¹³ Yar. 11. HD., E. 2015/7411, K. 2016/3247, T. 23.03.2016; Poroy vd., 2019: 571; Şener, 2019: 493; Yavuz, 2013b: 129, 130; Barut, 2012: 166.

¹⁴¹⁴ Şener, 2019: 493; Yavuz, 2013b: 130; Çamoğlu, 2003: 292; Teoman, 2001: 136; Yargıtay, finansal tabloların müzakeresinin ertelenmesinin talep edildiği toplantıda daha önce görev yapanlar dışında yeni yönetici ve denetçi seçiminin yapılabileceği yönünde karar vermiştir. Bkz. Yar. 11.HD., E. 2885, K. 9174, T. 13.10.2003 için bkz. Lexpera, (ET. 06.10.2018).

¹⁴¹⁵ Memiş ve Şimşek, 2019: 805.

¹⁴¹⁶ Memiş ve Şimşek, 2019: 807.

yönetim kurulu oluşturulabilir. Son olarak bu görüş, eski yönetim kurulu üyelerinden oluşmamak kaydıyla yeni üyelerin seçiminin de engellenmesinin sakıncalarını kendisi belirtmiştir. Görüş kabul edilse dahi, genel kurulun, süresi dolmuş olsa bile, yönetim kurulu tarafından toplantıya çağrılabilceğini düzenleyen TTK m. 410/1'den yararlanılarak, eski yönetim kurulu üyeleri genel kurulu toplantıya çağırabilecektir.

TTK m. 506'da 504 ve 505 inci madde hükümlerine bağlı borçlanma senetlerinin toplam tutarı, sermaye ile bilançoda yer alan yedek akçelerin toplamını aşamayacağı düzenlenmiştir. Bu sebeple, tahvil çıkarılması finansal tablolara bağlı konular içine girer¹⁴¹⁷. Bununla birlikte, yöneticiler için huzur hakkı belirlenmesine ilişkin gündem maddesi de ertelenecektir¹⁴¹⁸.

4.4.2.3.2.2. Hakkın Kullanım Şekli ve Sonuçları

TTK m. 420/1'de azlığın istemi üzerine finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konuların bir ay sonraya bırakılacağı yer almıştır. Doktrinde azlığın erteleme istemi için herhangi bir gerekçe göstermek zorunda olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Bir görüş, gerekçe göstermek zorunda olduğu yönündedir¹⁴¹⁹; çünkü TTK m. 420/1'de gerekçe gösterilmesine gerek olduğuna ilişkin düzenleme yoktur. Bu sebeple, TTK m. 420/2 incelenecektir. Hüküm uyarınca müzakerelerin ikinci kez ertelenebilmesi için finansal tabloların itiraza uğrayan noktaları hakkında dürüst hesap verme ölçüsü ilkeleri uyarınca cevap verilmemiş olması gerekir. Bu düzenlemeden hareketle, ilk toplantıda itiraza uğrayan noktaların belirtilmesi ve bunların da tutanağa geçirilmesi gerektiği anlaşılmalıdır. Bununla birlikte genel kurul toplantıları hakkında Yönetmelik¹⁴²⁰ m. 28/4'te erteleme üzerine yapılacak toplantıda aynı veya farklı gerekçelerle azlık pay sahipleri tarafından finansal tabloların müzakeresinin tekrar ertelenmesinin talep edilemeyeceği yer almaktadır. Hükümde geçen "aynı veya farklı gerekçeler" ibaresi, birinci toplantıda azlığın erteleme talebinde bulunurken gerekçe göstermesi gerektiğine işaret etmektedir¹⁴²¹. Ayrıca gerekçe göstermeden erteleme talebinde bulunulursa hakkın kötüye kullanılması durumuyla karşı karşıya kalınabilecektir¹⁴²². Azlığın genel kurul toplantısı öncesinde finansal tabloları inceleme

¹⁴¹⁷ Çamoğlu, 2003: 294.

¹⁴¹⁸ Poroy vd., 2019: 572.

¹⁴¹⁹ Şener, 2019: 491; Memiş ve Şimşek, 2019: 791; Birsnel, 1970: 639; Bozbel, 2013: 353; Akipek, 2014: 292.

¹⁴²⁰ Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik, RG. S. 28481, T. 28.11.2012.

¹⁴²¹ Şener, 2019: 491; Memiş ve Şimşek, 2019: 792; Akipek, 2014: 292; Yavuz, 2013b: 131.

¹⁴²² Memiş ve Şimşek, 2019: 816-818; Domaniç, hakkın kötüye kullanılması olduğunu belirterek azlığın talebinin şirket yönetiminin meşgul edilmesinden başka bir sonuç doğurmadığını, bu nedenle kanundan çıkartılmasının yerinde olacağını ileri sürmektedir. Bkz. Domaniç, 1988, 859; Akipek, sadece şirketler topluluğu

imkanı olmasına rağmen, genel kurul öncesi azlığın sadece soyut bir erteleme talebinde bulunması çoğunluğun mağdur edilmesi ve azlığın finansal tabloları incelemeyi ihmal etmesini ödüllendirmek anlamına gelecektir. Azlığın gerekli mi gereksiz mi olduğu bilinmeyen erteleme istemi ile genel kurulun yeniden toplanması, bir yandan zaman israfı diğer yandan ise kaynak israfıdır¹⁴²³. Toplantı başkanı, gösterilen gerekçenin gerçekten bir gerekçe olup olmadığını takdir edecektir¹⁴²⁴. Zira toplantı başkanının görevi, genel kurulun hukuka uygunluğunun sağlanması olduğuna göre az ya da çok takdir hakkının olduğunu kabul etmek gerekir. Diğer görüş azlığın talebini ileri sürerken herhangi bir gerekçe göstermesine gerek olmadığı yönündedir¹⁴²⁵. Kanunda olmayan bir şartın, yorum ile eklenmesi azlık hakkının kullanılmasını zorlaştırır¹⁴²⁶. Oysa, TTK'nın sistemi ve azlık haklarının tanınmasındaki amaç, onların kullanılmasının zorlaştırılmasına yabancıdır. Erteleme isteğinin bir gerekçeye bağlanması, hem bildirilen sebepler üzerinde takdiri davet edici hem de bir ay sonra aynı sebeplerle bağlı kalma şeklinde hak sahibi aleyhine gereksiz bir kısıtlama olacaktır¹⁴²⁷. Ertelemenin amacı finansal tablolar üzerinde daha derin bir inceleme yapmak için azlığa zaman tanımaktır. Bu zaman tanınmadan, azlığın gerekçe göstermesi istenmemelidir¹⁴²⁸. Bununla birlikte, gerekçe eklenmesi azlığın menfaatindedir¹⁴²⁹. Zira soruların somut olması ikinci toplantıda ilgililer tarafından verilen açıklamaların tatminkar olup olmadığının belirlenmesi konusunda genel kurula ve azlığa ışık tutacaktır. Bununla birlikte yönetmelik ile azlık hakkının kullanımına ilişkin kanunda olmayan bir kısıtlama getirilmeye çalışılmıştır. Normlar hiyerarşisine aykırı bu düzenleme geçerli olmayacaktır¹⁴³⁰.

Kanaatimizce de azlık erteleme isteminde bulunurken, herhangi bir gerekçe sunmak zorunda değildir; çünkü, TTK m. 420/1'de azlığın istemi üzerine toplantının bir ay sonraya erteleneceği yer almıştır. Gerekçe istenmesi sonucuna, TTK m. 420/2'den de varılamaz; aksine madde incelendiğinde varılacak sonuç azlığın ilk isteminde herhangi bir gerekçe aranmadığıdır. Hüküm uyarınca azlığın istemiyle bir defa ertelendikten sonra finansal tabloların müzakeresinin tekrar geri bırakılmasının istenebilmesi, finansal tabloların itiraza

sistemi içinde finansal tabloların ertelenmesinin hakkın kötüye kullanımı olabileceğini değerlendirmektedir. Bkz. Akipek, 2014: 294; Erteleme hakkının kullanılmasının hakkın kötüye kullanılması olarak nitelendirilemeyeceği hususunda bkz. Pulaşlı, 2018: 945; Aynı yönde karar için bkz. Yar. 11. HD., E. 4342, K. 4912, T. 30.09.1985, Lexpera, (ET. 17.04.2019)

¹⁴²³ Memiş ve Şimşek, 2019: 793.

¹⁴²⁴ Memiş ve Şimşek, 2019: 795, 796.

¹⁴²⁵ Tekinalp, 1976: 238; Yavuz, 2013b: 131; Altıntaş, 2015: 35; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 536; Çamoğlu, 2003: 287; Kayar, 1989: 113; Sumer, 1990: 47; Gencer, 2018: 77; Yar. 11. HD., E. 2885, K. 9174, T. 13.10.2003, Lexpera, (ET. 17.04.2019).

¹⁴²⁶ Tekinalp, 1976: 238.

¹⁴²⁷ Kayar, 1989: 113.

¹⁴²⁸ Sumer, 1990: 47.

¹⁴²⁹ Çamoğlu, 2003: 288; Yavuz, 2013b: 131.

¹⁴³⁰ Yavuz, 2013b: 131.

uğrayan ve tutanağa geçmiş bulunan noktaları hakkında, ilgililer tarafından, dürüst hesap verme ölçüsü ilkeleri uyarınca cevap verilmemiş olması şarttır. Hükmün “azlığın istemiyle bir defa ertelendikten sonra” ibaresiyle başlamasına dikkat etmek gerekir. Buna göre ilk ertelemelerde azlığın istemi yeterli olacaktır; ancak ikinci kez finansal tabloların müzakeresinin ertelenmesi istendiğinde belirli şartların yerine getirilmesi gerekecektir. Dolayısıyla buradan çıkarılabilecek sonuç finansal tablolara bir itirazı olmayan azlığın ikinci toplantıyı erteletme imkanının olmayacağıdır. Bununla birlikte, kanunun açık lafzına rağmen, gerekçe istenmesi aranırsa, gerekçenin takdirini kimin yapacağı sorunu ortaya çıkacaktır. Doktrindeki görüş, bunu toplantı başkanının yapacağını söylemektedir. Bu ise hem toplantı başkanına bu konuda açıkça yetki verilmemesi hem de yeterli bilgiye sahip olmaması açısından mümkün değildir. Takdir hakkının kullanımında kıstas ne olacaktır? Bu azlık hakkının kullanımının zorlaştırılması anlamına gelecektir. Gerekçe gösterilmesini savunan görüş, bunun azlığı mağdur etmemekte aksine ikinci toplantının ertelenebilmesi için onların haklarını daha da güçlendirdiğini iddia etmektedir¹⁴³¹. Oysa ilk toplantı ertelenmeden, ikinci toplantıya zaten geçilemeyecektir. Son olarak, aynı görüş ikinci toplantıda erteleme talebinde bulunacak azlığın ilkiyle aynı olmasına gerek olmadığını savunmuştur¹⁴³². Dolayısıyla ikinci toplantıda itiraz etmeleri bile gerekmeyen pay sahipleri olabilirken, ilk toplantıda gerekçe gösterilmesi gerektiğini savunmak birbiriyle çelişmektedir.

Finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konular, azlığın istemi üzerine, genel kurulun bir karar almasına gerek olmaksızın, toplantı başkanının kararıyla bir ay sonraya bırakılır (TTK m. 420/1). Azlığın istemini talep şeklinde yapması, teklif olarak sunmaması gerekir¹⁴³³. Zira teklif, bünyesinde genel kurulun takdirine bırakmayı ve bir oylamayı içermektedir. Doktrinde bir görüş azlığın talebini yazılı olarak yapması gerektiği yönündedir¹⁴³⁴. Diğer görüş azlığın erteleme istemini toplantı açılıp başkanlık divanı oluştuktan sonra divana yazılı ya da sözlü olarak iletilebileceği; sözlü istemin tutanağa geçirilmesi gerektiği yönündedir¹⁴³⁵. Azlığın erteleme hakkı kanundan kaynaklandığı için genel kurulun onayına sunulması söz konusu değildir, istem divana ulaşmakla hukuki sonuçlarını doğurur¹⁴³⁶. Bu sebeple, doktrinde hükümde yer alan toplantı başkanının kararıyla bir ay sonraya bırakılır ifadesinin hatalı olduğu belirtilmiştir¹⁴³⁷. Bu ibare “erteleme, başkan

¹⁴³¹ Memiş ve Şimşek, 2019: 793.

¹⁴³² Memiş ve Şimşek, 2019: 791.

¹⁴³³ Tekinalp, 1976: 241; İmregün, 1962: 71; Yavuz, 2013b: 131.

¹⁴³⁴ Yavuz, 2013b: 131.

¹⁴³⁵ Poroy vd., 2019: 571; Kayar, 1989: 113.

¹⁴³⁶ Poroy vd., 2019: 571; Yavuz, 2013b: 131, 132; Karahan, 2012: 638; Azlığın talebi üzerine oylama yapılmadan toplantı ertelenmelidir. Bkz. Doğanay, 1981: 859.

¹⁴³⁷ Poroy vd., 2019: 571; Yavuz, 2013b: 132.

tarafından genel kurula açıklanır” şeklinde anlaşılmalıdır¹⁴³⁸. Zira başkanın bu konuda bir takdir yetkisi yoktur. Toplantı başkanının görevi, istemde bulunanların azlık oluşturup oluşturmadığını tespit etmek ve durumu tutanağa bağlamaktır¹⁴³⁹.

Doktrinde bir görüş genel kurul toplantısının ertelenmesi için mutlaka açılmasına gerek olmadığını, azlığın yönetim kuruluna başvurması halinde de toplantının ertelenmesi gerektiğini ifade etmektedir¹⁴⁴⁰. Diğer görüş toplantının ertelenebilmesi için açılması ve toplantı başkanı tarafından bu yönde bir karar alınması gerektiği yönündedir¹⁴⁴¹. Konunun yönetim kurulunun takdirine bırakılması halinde, çağrısı yapılan genel kurul toplantısının, yönetim kurulu tarafından ertelenebilmesine olanak sağlanmış olur. Bunun keyfi uygulamalara sebep olabilmesi mümkündür. Kanaatimizce de, hakkın toplantıda kullanılması gerekmektedir. Yönetim kuruluna bu konuda bir yetki verilmemiştir.

Genel kurul toplantının hangi tarihe ertelendiğini belirlememişse, yeni toplantı tarihini tespit etme yetkisi yönetim kuruluna aittir¹⁴⁴². Yönetim kurulu ertelemeyi, 414 üncü maddenin birinci fıkrasında yazılı olduğu şekilde pay sahiplerine ilanla bildirir ve internet sitesinde yayımlar (TTK m. 420/1). Bu kapsamda, finansal tabloların müzakeresi ile buna bağlı konuların ertelendiği, esas sözleşmede gösterildiği şekilde, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunacaktır. Şayet ilgili anonim şirket TTK m. 1524/1 bağlamında internet sitesi açmakla yükümlü bir şirket ise söz konusu ilan şirketin internet sitesinde de karar tarihinden itibaren en geç beş gün içinde yayımlanacaktır. Ayrıca, pay defterinde yazılı pay sahipleriyle önceden şirkete pay senedi veya pay sahipliğini ispatlayıcı belge vererek adreslerini bildiren pay sahiplerine, bu husus iadeli taahhütlü mektupla bildirilecektir.

Azlığın erteleme istemine rağmen görüşülen gündem maddelerinde alınan kararların hukuki akıbeti tartışmalıdır. Bir görüşe göre alınan kararların hukuki akıbeti TTK m. 445 uyarınca iptal edilebilirliktir¹⁴⁴³. Zira kanuna aykırılık bulunmaktadır. Yargıtay da genel olarak iptaline karar vermiştir¹⁴⁴⁴. Diğer görüşe göre açılacak dava yokluğun tespiti

¹⁴³⁸ Poroy vd., 2019: 571.

¹⁴³⁹ Yavuz, 2013b: 132.

¹⁴⁴⁰ Karahan, 2012: 639.

¹⁴⁴¹ Bilgili ve Demirkapı, 2013: 536; Yönetim kurulunun erteleme kararı veremeyeceği hususunda bkz. Kayar, 1989: 112.

¹⁴⁴² Poroy vd., 2019: 572.

¹⁴⁴³ Şener, 2019: 491, 492; Aytaç, 1982: 146; Yavuz, 2013b: 135; Kısa Ulaş, 2003: 529; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 537; Kayar, 1989: 116; Sumer, 1990: 49; Azlığın bilanço görüşmelerinin ertelenmesi istemine rağmen görüşülüp karara bağlanan ibra kararının iptalinin istenebileceği yönünde bkz. Yar. 11. HD., E. 9207, K.8534, T. 29.04.2013, Lexpera, (ET. 02.04.2019).

¹⁴⁴⁴ Yar. 11. HD. E. 2014/8569, K. 2014/17720, T. 17.11.2014; İptal yönünde Yar. 11. HD., E. 2014/9194, K. 2014/16569, T. 3.11.2014; Yar. 11. HD., E. 2014/9192, K. 2014/18047, T. 20.11.2014 için bkz. Lexpera, (ET.

davasıdır¹⁴⁴⁵. İptal davasının süreye bağlı olması ve azlığın genel kurul kararına karşı olumsuz oy vermesi halinde, muhalefet şerhini tutanağa geçirtme zorunluluğunun bulunması azlığın aleyhinedir. Bu görüşü savunan yazarlara göre TTK m. 420'nin hükümlerine riayet etmeyerek azlığın hakkını ihlal edenlerin bu davranışlarına karşı yokluk müeyyidesinin uygulanmaması hukuk güvenliğini tehlikeye atacaktır. Bir başka görüşe göre TTK m. 420 uyarınca azlığının erteleme istemine rağmen alınan kararlar, TBK m. 27 uyarınca butlandır; çünkü, TTK m. 420 emredici nitelik taşımaktadır¹⁴⁴⁶.

4.4.2.3.3. İkinci Toplantı Açısından

TTK m. 420/2 uyarınca azlığın istemiyle bir defa ertelendikten sonra finansal tabloların müzakeresinin tekrar geri bırakılmasının istenebilmesi için, finansal tabloların itiraza uğrayan ve tutanağa geçmiş bulunan noktaları hakkında ilgililer tarafından, dürüst hesap verme ölçüsü ilkeleri uyarınca cevap verilmemiş olması şarttır. Hükümde finansal tabloların müzakeresinin ikinci kez ertelenebilmesi imkanı düzenlenmiştir. İkinci kez erteleme isteminde bulunacak azlığın, ilk ertelemeyi isteyen azlık olması gerekmez¹⁴⁴⁷. Zira hükümde sadece azlık kavramı kullanılmıştır. Bununla birlikte, mülga Komiserler Yönetmeliğinde yer alan “Erteleme üzerine yapılacak toplantıda farklı nedenlerle değişik azlık tarafından bilançonun müzakeresinin ertelenmesi talep edilemez.” hükmü meri Yönetmeliğe alınmamıştır.

Azlığın istemiyle bir defa ertelendikten sonra finansal tabloların müzakeresinin tekrar geri bırakılması için, finansal tabloların itiraza uğrayan ve tutanağa geçmiş bulunan noktaları hakkında, ilgililer tarafından, dürüst hesap verme ölçüsü ilkeleri uyarınca cevap verilmemiş olması şarttır. Buna göre, ikinci kez erteleme yapılabilmesi için finansal tabloların itiraza uğrayan ve tutanağa geçmiş bulunan noktaları hakkında yeterli cevap verilmemiş olması gerekir. Şayet azlık herhangi bir konuya itiraz etmemişse, ikinci kez erteleme imkanı ortadan kalkacaktır. Azlık ikinci toplantıya kadar finansal tabloları inceleyip, ikinci toplantıda itirazlarını ileri sürebilir¹⁴⁴⁸. Bu itirazların, tutanağa da geçirilmesi gerekir. İtiraz edilen konularda ilgililer tarafından, dürüst hesap verme ölçüsü ilkeleri uyarınca cevap verilmemiş olması gerekir. İlgililerden kasıt yönetim kuruludur. Dürüst hesap verme ilkesi, pay sahiplerinin fikirleri olsun diye değil, özenli, gerçek ve hesap verme ilkelerini kapsayan bir

02.04.2019); İptal davasını açma süresini kaçırdıkları gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Bkz. Yar. 11. HD. E. 2014/13357, K. 2015/9986, T. 6.10.2015, Lexpera, (ET. 02.04.2019).

¹⁴⁴⁵ Helvacı, 1998: 307; Tekinalp, 1976: 240; Altıntaş, 2015: 40; Helvacı, 1997: 58, 59.

¹⁴⁴⁶ Poroy vd., 2019: 573.

¹⁴⁴⁷ Yavuz, 2013b: 135; Tekinalp, 2015: 332; Memiş ve Şimşek, 2019: 791; Kayar, 1989: 114.

¹⁴⁴⁸ Kayar, 1989: 112.

aydınlatmadır¹⁴⁴⁹. Özenli, baştan savma olmayan, sorunun karşılığı niteliğini taşıyan, ilgisiz konuları içermeyen anlamındadır¹⁴⁵⁰. “Hesap verme ilkesine uygun” kavramı, hesap verme konumunda bulunan bir kişinin hesap vereceği, kapsamlı, içerikli ve belgeli bilgiyi ifade eder¹⁴⁵¹. Hesap verme sadece aydınlatma, üyelerin fikirleri olsun diye bilgi verme değil; denetlemeye olanak sağlayacak rakamların, olguların ve sonuçların açıklanmasıdır¹⁴⁵². Dürüstlük ilkesi cevapların doğru ve tam olması, soruya ciddi bir karşılık teşkil etmesi; amaca uygun, nesnel içerikli ve gerçeği yansıtıcı özellikler taşıması anlamına gelir. Hesap verilebilirlik ilkesi ile sorumluluk bilinci içinde cevap verilmesi ve yönetim kurulunun bu temel yükümlülüğün farkında olması kastedilmektedir¹⁴⁵³.

Verilen cevapların, dürüst hesap verme ölçüsü¹⁴⁵⁴ ilkeleri uyarınca verilip verilmediğine kimin karar vereceği hususunda doktrinde bir tartışma mevcuttur. Bir görüş, genel kurulun karar vermesi gerektiği yönündedir¹⁴⁵⁵. Toplantıda hazır bulunan payların çoğunluğu verilen cevabı yeterli görmüşse, artık azlık toplantının ertelenmesini isteyememelidir. Diğer görüş verilen cevapların ve yapılan açıklamaların kanuna uygun olup olmadığını takdir yetkisinin mahkemeye ait olduğu yönündedir¹⁴⁵⁶. Bu sebeple, azlık tarafından verilen cevapların TTK m. 420/2’ye uygun olmadığını tespiti ile ikinci ertelemenin yapılması emrinin hükme bağlanmasına ilişkin bir eda davası açılmalıdır¹⁴⁵⁷.

Doktrinde erteleme talebi üzerine yapılacak ikinci toplantının bağımsız bir toplantı olup olmadığı konusunda bir tartışma mevcuttur. Bir görüş, erteleme üzerine yapılacak toplantının bağımsız bir toplantı olduğu yönündedir¹⁴⁵⁸. Bunun neticesinde ikinci toplantı için gündem tekrar düzenlenebilir. Diğer görüş erteleme üzerine yapılacak toplantının ilk toplantının devamı olduğu yönündedir. Zira hükümde müzakerenin bir ay sonraya bırakılacağı belirtilmiştir¹⁴⁵⁹. Gündemin tekrar düzenlenmesi mümkün değildir. Bu görüşün

¹⁴⁴⁹ Pulaşlı, 2018: 945.

¹⁴⁵⁰ Poroy vd., 2017: 57.

¹⁴⁵¹ TTK m. 437’nin gerekçesi; Aynı yönde bkz. Poroy vd., 2017: 57.

¹⁴⁵² TTK m. 200/4’ün gerekçesi.

¹⁴⁵³ Poroy vd., 2017: 57.

¹⁴⁵⁴ “Ölçüsü” ibaresinin madde metnine bir anlam katmadığı için çıkarılması gerektiği savunulmuştur. Bkz. Kendigelen, 2012: 319 dpn. 181.

¹⁴⁵⁵ Kayar, 1989: 118; Yavuz, kanunda ve ikincil mevzuatta bir düzenleme bulunmadığını, sadece ETK döneminde bir düzenleme olduğunu belirtmiştir. Mülga Komiserler Yönetmeliği m. 28 uyarınca “Verilen bilginin yeterli olmadığını ileri sürülmesi durumunda ise bilançonun müzakeresinin ertelenip ertelenmemesi hususunda genel kurulca karar verilir.” Bu esaslar çerçevesinde, genel kurulun karar vereceği görüşünü savunmuştur. Bkz. Yavuz, 2013b: 134.

¹⁴⁵⁶ Poroy vd., 2019: 573.

¹⁴⁵⁷ Genel kurulun yetki alanı kapsamında aldığı bir karar mevcut olmadığı için, azlık tarafından açılması gereken dava TTK m. 445 uyarınca bir iptal davası değildir. Bkz. Poroy vd., 2019: 573.

¹⁴⁵⁸ Birsal, 1970: 640, 642; Kayar, 1989: 117.

¹⁴⁵⁹ Tekinalp, 1976: 242; Altıntaş, 2015: 41; Yavuz, 2013b: 133.

benimsenmesinin neticesinde, erteleme sonunda yapılacak ikinci toplantıda sadece finansal tablolar ve buna bağlı hususlar görülebilir. Gündemin değiştirilmemesi kaydıyla, azlığın talebi ile genel kurul toplantısının ertelenmesi halinde daha sonra yapılacak olan toplantı hukuken önceki toplantının devamı sayılır¹⁴⁶⁰. Bu bağlamda, ilk toplantıda alınan kararlar hukuken geçerli olup, bunlar ikinci toplantıda tekrar müzakere edilmez. İkinci toplantıda sadece azlığın erteleme talebinde bulunduğu finansal tablolar ile buna bağlı konular görüşülür. İlk toplantı için verilen vekaletnameler ve tevdi eden tarafından verilen talimatlar da, yeni bir vekil atanmadığı sürece hukuken önceki toplantının devamı sayılan ikinci toplantıda kullanılabilir¹⁴⁶¹.

4.4.3. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

4.4.3.1. Hakkın Hukuki Niteliği

TTK m. 437’de pay sahibinin bilgi alma ve inceleme hakkı düzenlenmiştir. Bu hak, anonim şirkette denetçi eliyle yapılan kurumsal denetlemeyi tamamlamak üzere pay sahibine tanınmıştır¹⁴⁶². Hüküm hem bilgi alma hakkı hem de inceleme hakkı olmak üzere iki hakkı da içermektedir¹⁴⁶³. TTK m. 437’de bilgi alma ve inceleme hakkı, pay sahibine bir hak olarak tanınmış; yükümlülük olarak yüklenmemiştir¹⁴⁶⁴.

Bilgi alma ve inceleme hakkı bireysel nitelikte bir pay sahipliği¹⁴⁶⁵ hakkıdır¹⁴⁶⁶. Buna göre pay sahibinin bu hakkı kullanabilmesi için, pay sahipliği sıfatı yeterli olup, payının oranı önemli değildir. Bu sayede anonim şirketlerde, bilgi alma konusunda güçlü pay sahipleri ile güçsüz pay sahipleri arasında oluşması muhtemel farkların önüne geçilmek istenmiştir¹⁴⁶⁷. Bununla birlikte, bilgi alma ve inceleme hakkı, başka bir pay sahipliği hakkının kullanımına bağlı olmadığı için bağımsız bir haktır¹⁴⁶⁸.

TTK m. 437/6 uyarınca bilgi alma ve inceleme hakkı, esas sözleşmeyle ve şirket organlarından birinin kararıyla kaldırılamaz ve sınırlandırılmaz. Şirketin durumu hakkında bilgi alınabilmesinin engellenmemesi amacıyla, bilgi alma ve inceleme hakkı emredici şekilde

¹⁴⁶⁰ Yavuz, 2013b: 133.

¹⁴⁶¹ Yavuz, 2013b: 133, 134.

¹⁴⁶² Poroy vd., 2017: 50; Poroy vd., 2010: 578.

¹⁴⁶³ TTK m. 437’nin gerekçesi; Poroy vd., 2017: 50.

¹⁴⁶⁴ Ayhan vd., 2019: 437.

¹⁴⁶⁵ Bireysel pay sahipliği hakları, kullanılması belirli bir çoğunluğun sağlanması şartına bağlı olmayan, niteliği gereği her pay sahibi tarafından tek başına kullanılabilen haklardır. Bkz. Poroy vd., 2010: 431.

¹⁴⁶⁶ Karasu, 2005: 76; Kaya, 2001: 81; Ocak, 2001: 710; Dolu, 2017: 65; Ayhan vd., 2019: 437; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 505; Pulaşlı, 2018: 1930; Can, 2017: 204; Poroy vd., 2010: 578, 579; Limited şirketlerde ortağın bilgi alma hakkı açısından aynı yönde bkz. Bilge, 2005: 432

¹⁴⁶⁷ Kaya, 2001: 66.

¹⁴⁶⁸ Karasu, 2005: 76; Pulaşlı, 2018: 261; Dolu, 2017: 66.

düzenlenmiştir¹⁴⁶⁹. Buna göre, genel kurulda veya yönetim kurulunda alınan bir kararla veya esas sözleşmeye yazılarak, bilgi alma ve inceleme hakkı kaldırılamayacak ve sınırlandırılmayacaktır. Aksi takdirde alınan genel kurul veya yönetim kurulu kararı TTK m. 391/1-c ve 447/1-b uyarınca batıl kabul edilecektir¹⁴⁷⁰. Pay sahibinin oyuyla dahi alınan kararlar bilgi alma ve inceleme hakkı kaldırılamayacağı için doktrinde hakkın vazgeçilmez nitelikte olduğu ifade edilmiştir¹⁴⁷¹. Hakkın vazgeçilemez niteliği ile hakkın bireysel olarak kullanılmaması birbirinden ayırt edilmelidir. Zira pay sahibinin hakkı kullanma zorunluluğu yoktur¹⁴⁷².

Bu haklar pay sahibine anonim şirketin ekonomik ve finansal durumu, menfaat ve egemenlik ilişkileri ve anonim şirketin nasıl yönetildiği hakkında bilgi alabilmesi amacıyla tanınmıştır¹⁴⁷³. Bu sayede, pay sahibinin seçimlerde, ibrada ve finansal tablolara ilişkin kararlarda oyunu bilinçli bir şekilde kullanabilmesi olanağı ona sağlanacaktır¹⁴⁷⁴.

4.4.3.2. Hakkın Kapsamı ve İçeriği

4.4.3.2.1. Bilgi Alma Hakkı

4.4.3.2.1.1. Genel Olarak

Pay sahibinin bilgi alabilmesi için, TTK m. 437'de farklı seçenekler sunulmuştur. TTK m. 437/1'de genel kurul toplantısı öncesinde pay sahibinin bilgi alma hakkı düzenlenmiştir¹⁴⁷⁵. Buna göre pay sahibi, şirketin finansal durumunu, yönetim kurulunun performansını ve bunun sonucunda verilen bilgilerin gerçekliğini ortaya koyan belgeleri inceleme hakkına sahiptir. Bu sayede, genel kurul toplantısına şirket hakkında bilgi sahibi olarak katılacaktır. Bununla birlikte, TTK m. 437/2'de pay sahibinin genel kurul toplantısında bilgi alma hakkı düzenlenmiştir. Pay sahibi, yönetim kurulu ve denetçilere soru sorabilecektir. Bu bağlamda, konu, genel kurul öncesi ve genel kurulda şeklinde ikiye ayrılarak incelenecektir. Genel kurulda bilgi alma hakkına, finansal tabloları ilgilendirdiği ölçüde değinilecektir.

¹⁴⁶⁹ Ayhan vd., 2019: 437.

¹⁴⁷⁰ Kırca vd., 2016: 40; Kaya, 2001: 76; Kaya, 2015: 62; Bahtiyar, 2019: 200; Pulaşlı, 2013: 343; Dolu, 2017: 71.

¹⁴⁷¹ Ayhan vd., 2019: 437; Pulaşlı, 2018: 1931; Dolu, 2017: 70; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 504; Karahan vd., 2012: 633; TTK m. 437'nin gerekçesinde hakkın vazgeçilmez olup olmadığı konusundaki değerlendirme öğretiye bırakıldığı belirtilmiştir.

¹⁴⁷² Kaya, 2001: 76; Pulaşlı, 2018: 1931.

¹⁴⁷³ Poroy vd., 2017: 50

¹⁴⁷⁴ Poroy vd., 2017: 50; Şener, 2019: 518; Pulaşlı, 2018: 1928.

¹⁴⁷⁵ Daha çok iç kamuyu aydınlatmaya ilişkin olan ve bir haktan ziyade anonim şirkete getirilen bir yükümlülük niteliğinde olan TTK m. 437/1'in, mülga kanunda olduğu gibi ayrı bir madde olarak düzenlenmesi gerektiği hususunda bkz. Dolu, 2017: 50.

4.4.3.2.1.2. Genel Kurul Öncesinde

TTK m. 437/1'de genel kurul toplantısı öncesinde pay sahibinin bilgi alma hakkı düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kar dağıtım önerisi, genel kurulun toplantısından en az onbeş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur. Bunlardan finansal tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süre ile merkezde ve şubelerde pay sahiplerinin bilgi edinmelerine açık tutulur¹⁴⁷⁶. Düzenlemenin amacı pay sahiplerinin gerek önceki yılın gerekse ilgili yılın temel belgelerini karşılaştırmalı olarak incelemelerine olanak sağlamak ve onların şirketin gidişatı hakkında fikir sahibi olmasını temin etmektir. Bu sayede, ortaklar genel kurulda daha isabetli olarak oy haklarını kullanabilirler¹⁴⁷⁷. Aksi takdirde, anonim şirkette mülkiyet-kontrol ayrımı gereği şirket yönetimine uzak olan pay sahipleri, herhangi bir şekilde şirkete ilişkin hususlarda bilgi sahibi olamayacaklardır¹⁴⁷⁸. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarından yatırımcı davranış ve istekleriyle bağdaşmamaktadır; çünkü yatırımcı, yatırımının akıbetini merak edip, gereken hususlarda ve zamanlarda bilgi almaya ihtiyaç duyacaktır¹⁴⁷⁹.

Hak pay sahibine tanınmıştır; ancak, pay sahibi kendisine bir temsilci atayabilir¹⁴⁸⁰. Bununla birlikte, pay sahibi incelemeyi kendisine yardımcı olacak bir uzmanla birlikte de yapabilir. Zira TTK m. 437/4'te incelemenin bir uzman aracılığıyla da yapılabileceği açıkça ifade edilmiştir. Uzman bir vekaletname ile yetkilendirilmelidir¹⁴⁸¹. Ayrıca intifa hakkı sahibi de, bu haktan yararlanabilecektir¹⁴⁸².

Hakkın konusunu, finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kar dağıtım önerisi oluşturmaktadır (TTK m. 437/1). İncelenecek belgeler sınırlı sayı esasına göre (numerus clausus) belirtilmiştir¹⁴⁸³. Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamaktır (TMS 1, pr. 9). TMS/TFRS'ye tabi olanlar açısından finansal tablolar seti bilanço, döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak

¹⁴⁷⁶ Genel kurul toplantısında karar alınmasından sonra 1 yıl süreyle yıllık raporun pay sahibinin emrine amade edilmemesinin geçerli şekilde alınan genel kurul kararının iptalini gerektirmeyeceği hususunda bkz. Yar. 11. HD., E. 2014/9367, K. 2014/17427, T. 12.11.2014 için bkz. Lexpera, (ET. 16.04.2019).

¹⁴⁷⁷ Şener, 2019: 518.

¹⁴⁷⁸ Paşlı, 2005: 243; Bkz. Kaya, 2001: 73.

¹⁴⁷⁹ Dolu, 2017: 25.

¹⁴⁸⁰ Karasu, 2005: 80; Kaya, 2001: 127; Poroy vd., 2017: 52; Dolu, 2017: 95, 96.

¹⁴⁸¹ Poroy vd., 2017: 52.

¹⁴⁸² Teoman, 2000: 103; Kendigelen, 1994: 322; Ayrıntılı inceleme için bkz. Dolu, 2017: 101-108.

¹⁴⁸³ Poroy vd., 2017: 52, 53; Dolu, 2017: 157.

değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlardan oluşur (TMS 1, pr. 10). Bilançoda¹⁴⁸⁴, varlık, yükümlülük ve özkaynak unsurları yer alır (TTK m. 68/1; YKÇ, pr. 3.3/a). Bilanço aracılığıyla, pay sahibi şirketin varlık tutarını, ne kadar borcunun olduğunu, borçlarının kısmı uzun vadeli mi olduğunu öğrenebilecektir. Döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun kar veya zarar kısmı¹⁴⁸⁵, bir işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösterir (TMS 1, pr. 10). Pay sahibi bu tablodan işletmenin ürettiği mal ve hizmetin satış hasılatını, finansal yatırım yapılmışsa bunlardan elde edilen gelirleri, işletmenin esas faaliyetine girmeyen gelirleri ve bunlara ilişkin giderleri öğrenebilecektir. Diğer kapsamlı gelir¹⁴⁸⁶, diğer TFRS'ler tarafından kar veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden oluşur (TMS 1, pr. 7). Esas itibariyle varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri temsil ederler. Bu kısım sayesinde, işletmede bulunan varlıkların piyasadaki gerçek değeri takip edilebilecektir. Özkaynak değişim tablosu¹⁴⁸⁷, ilgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Bu tablodan işletme ortaklarının işletme üzerindeki haklarının durumunu görebilecek, sermaye artırımını, yedek akçeler, fonlar ve kar değişikliklerine ilişkin bilgi edinebileceklerdir. Nakit akış tablosu¹⁴⁸⁸, belirli bir dönemde işletmenin nakit kaynaklarını ve bunları kullandığı alanları, nakit girişi sağlamayan veya nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler de dikkate alınarak gösteren bir tablodur. Bu tablo, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma kabiliyetini ve bu nakit akışlarını kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesi için bir esas teşkil eder. Dipnotlar, bilançoda, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir (TMS 1, pr. 7). Bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kıstasını karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.

Pay sahibinin inceleyebileceği ikinci belge, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporudur¹⁴⁸⁹ (TTK m. 437/1). Yıllık faaliyet raporu yönetim organı tarafından düzenlenen, şirketin ilgili yıla ilişkin faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunun doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtıldığı, şirketin gelişmesinin ve karşılaşılması muhtemel risklerin belirtildiği rapordur (TTK m. 516/1; KYİT

¹⁴⁸⁴ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 3.2. Bilanço.

¹⁴⁸⁵ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 3.3.2. Kar veya Zarar Kısmı.

¹⁴⁸⁶ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 3.3.3. Diğer Kapsamlı Gelir Kısmı.

¹⁴⁸⁷ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 3.4. Özkaynak Değişim Tablosu.

¹⁴⁸⁸ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 3.5. Nakit Akış Tablosu.

¹⁴⁸⁹ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 4.2.3. Faaliyet Raporu Düzenleme Yükümü.

m. 3/g). Faaliyet raporu sayesinde, finansal tablolarda yer almayan bilgiler ve şirketin son durumu net şekilde öğrenilebilecektir. Özellikle yönetim kurulu üyelerinin ibrası ve yenilerinin seçimi açısından, performanslarının değerlendirilmesi sağlanacaktır.

Pay sahibinin inceleyebilmesi için denetim raporları da hazır bulundurulmalıdır¹⁴⁹⁰ (TTK m. 437/1). Denetçinin hazırlayacağı ilk rapor finansal tablolara ilişkindir¹⁴⁹¹ (TTK m. 402/1). Bu sayede, finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçek olup olmadığı öğrenilebilecektir. Bununla birlikte, finansal tablolar teknik bilgi gerektirdiği için pay sahibi finansal tabloları incelese dahi bunu anlamayabilir. Denetim raporu ve raporun özellikle görüş bölümü, pay sahibinin finansal tabloları anlamasına yardımcı olacaktır. Denetçi ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirir (TTK m. 402/2). Bu, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkindir. Kar dağıtım önerisi yönetim kurulu tarafından yapılacaktır¹⁴⁹². Hükümde sayılan belgeler esasen birbirine bağlıdır. Zira finansal tablo çıkarılmadan faaliyet raporu hazırlanamaz. Denetim her iki belgenin incelenmesini kapsamaktadır. Kar dağıtım önerisi, denetimin sonucunda finansal tabloların gerçeği yansıttığı ortaya çıkarsa yapılabilecektir.

TTK m. 437/1'de sayılan belgeler genel kurulun toplantısından en az onbeş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur. Bunlardan finansal tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süre ile merkezde ve şubelerde pay sahiplerinin bilgi edinmelerine açık tutulur. Hükümde genel kurul toplantısı ifadesi kullanılmakla birlikte, olağan veya olağanüstü toplantı arasında bir ayrıma gidilmemiştir. Bu sebeple, her iki toplantıyı da kapsar¹⁴⁹³. Zira TTK m. 437/1 uyarınca finansal tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süre ile merkezde ve şubelerde pay sahiplerinin bilgi edinmelerine açık tutulacaktır. Bununla birlikte, olağanüstü toplantının zamanına göre hazır tutulacak belgeler değişebilir. Somut olayın özelliğine göre ara bilançolar, yeminli mali müşavir görüşleri ile varsa yönetim kurulu açıklaması sunulmalıdır¹⁴⁹⁴. TTK m. 437/1 uyarınca inceleme anonim şirketin mesai saatlerinde yapılır. Aynı pay sahibi incelemeye onbeş günlük sürede birkaç kere gelebilir, onbeş gün içinde inceleme süresi sınırlandırılmamıştır¹⁴⁹⁵. Hazır bulundurma yükümlülüğü

¹⁴⁹⁰ Ayrıntılı inceleme için bkz. yuk. 4.3. Denetim Açısından.

¹⁴⁹¹ İnceleme için bkz. yuk. 4.3.2.4.2. Denetim Raporu.

¹⁴⁹² *Dolu*, kar dağıtım önerisini inceleyen pay sahibinin şirket durumuna ilişkin bir fikir edinebileceğini, bu sayede yatırımı ile ilgili olarak karar alma şansına sahip olacağını ifade etmiştir. Bu şekilde bir incelemeden sonra dağıtılacak karın miktarını ve oranını yeterli bulmayan pay sahibi payını devrederek şirketten ayrılabilir ve genel kurula katılmayabilir. Bkz. *Dolu*, 2017: 164.

¹⁴⁹³ *Dolu*, 2017: 169; *Poroy vd.*, 2017: 53.

¹⁴⁹⁴ *Poroy vd.*, 2017: 53.

¹⁴⁹⁵ *Poroy vd.*, 2017: 53.

anonim şirkete ait olmakla birlikte, yerine getirilmesi görevi yönetim kurulundadır¹⁴⁹⁶ (TTK m. 365). Bu sebeple, görevini yerine getirmeyen yönetim kurulunun sorumluluğuna gidilebilecektir.

TTK m. 437/1-son uyarınca her pay sahibi, gideri şirkete ait olmak üzere kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuyla¹⁴⁹⁷ bilançonun bir suretini isteyebilir. Bu iki belgeden başka belgenin kopyasını isteme hakkı pay sahibine kanunen tanınmamıştır; ancak, bu hak esas sözleşme ile yönetim kurulu kararıyla da tüm pay sahiplerine verilebilir. Suretini isteme hakkı başka belgelere de teşmil edilebilir ve bazı pay guruplarına TTK m. 478/2 anlamında imtiyaz olarak tanınabilir¹⁴⁹⁸. Kanaatimizce pay sahibine yalnızca bu iki tablonun suretini isteme hakkının tanınması yerinde olmayan bir düzenleme olmuştur. Hüküm “finansal tablolar” şeklinde değiştirilmelidir. Zira finansal tablo çeşitlerinin tamamı olmaksızın, şirket hakkında doğru bilgiye ulaşılamaz. Örneğin dipnotlarda, finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerekçesini açıklanır. Bu olmadan, bilanço sayılardan ibarettir. Bununla birlikte, TMS 1, pr. 27 uyarınca işletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler. Bilanço şirketin mevcut durumunu; kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu şirketin karlılık durumunu ortaya koyar. Finansal tablo kullanıcılarının, işletme yöneticilerinin finansal performans ölçümünde sadece karlılığı değil aynı zamanda işletmelerin nakit sağlama potansiyellerini de değerlendirmeleri gerekir. Bu sebeple, nakit akış tablosu, bilanço ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun tamamlayıcısıdır. Nakit akış tablosu, kar veya zarar tablosu verilerini değerlendirmeye yardımcı olur. Bu tablo, dönem sonunda nakit ve nakde eşdeğer varlıklarda, neden dönem karı kadar para bulunmadığını açıklar.

Doktrinde bir görüş TTK m. 437/1’de yer alan pay sahipliği hakkını pasif bir hak olarak nitelendirmektedir¹⁴⁹⁹; çünkü, pay sahibinin anonim şirketin merkez ve şubelerinde görüşüne hazır tutulan belgeleri pay sahibinin incelemekle yetinmesi gerekmektedir. Pay sahibinin yönetim kuruluna ve/veya yöneticilere soru sorma yetkisi kanunda düzenlenmemiştir. Bir başka deyişle anonim şirket orada soruları cevaplandıracak bir ilgili buldurmak zorunda değildir¹⁵⁰⁰. Buna karşın diğer görüş, genel kuruldan önceki süreçte

¹⁴⁹⁶ Bu sonuca genel kuruldan önce pay sahiplerinin incelemelerine hazır tutulacağı düzenlenen belgelerden yola çıkılarak da ulaşılabileceği hususunda bkz. Dolu, 2017: 167.

¹⁴⁹⁷ Kanunda “gelir tablosu” kavramı kullanılmakla birlikte, tezde “kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu” kullanılmıştır.

¹⁴⁹⁸ Poroy vd., 2017: 53.

¹⁴⁹⁹ Poroy vd., 2017: 52; Şener, 2019: 518; Karasu, 2005: 79; Kaya, 2001: 68, 69; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 504.

¹⁵⁰⁰ Poroy vd., 2017: 52.

belgeleri inceleyen pay sahibinin aslında pasif bir konumda olmaması sebebiyle aksi yöndedir¹⁵⁰¹. Buna göre inceleme yapma davranışı pasif olarak nitelendirilemez. Bununla birlikte, TTK m. 437/1 taleple kullanılabilen bir hak vermemiştir. Bu sebeple, hükümde pay sahibinin bilgi alma hakkının pasif yönü değil; şirket için genel kurul öncesi incelemeye hazır bulundurma yükümlülüğü düzenlenmiştir.

TTK m. 437/1 çerçevesinde elde edilen bilgiler kural olarak yılda bir defa verilmektedir, geneldir ve geçmişe yöneliktir¹⁵⁰². Doktrinde, elde edilen bilgilerin pay sahibini bireysel olarak tatmin etmekten uzak olduğu ileri sürülmektedir. Zira ortaklar sadece geçmişe dönük bilgi almak yerine ortaklığın işleri, yönetim organının bu işler hakkındaki düşünceleri ve yönetim organının denetlenme tarzı bakımından da bilgi edinmek isteyeceklerdir¹⁵⁰³. Kanaatimizce bu görüş, düzgün bir şekilde hazırlanmış yönetim kurulu faaliyet raporu dikkate alındığında yerinde değildir.

Pay sahibi incelemeyi yapmaktan içeri alınmayarak belgeler gösterilmeyerek engellendiği takdirde, bu durum bir noter protestosu ile tespit ettirilmeli pay sahibi gereğinde genel kurula ve TTK m. 437/5 bağlamında mahkemeye ibraz etmelidir¹⁵⁰⁴. Engellenen pay sahibinin başvuracağı bir diğer yol, pay sahibinin anonim şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret mahkemesine başvurarak TTK m. 437/5'e dayanarak bir karar alması ve kararı icraya koymasındır. Bu tür ihlal somut olayın özelliklerine bağlı olarak genel kurulun ertelenmesine sebep olabilir. İhlal genel kurul kararlarının iptaline yol açabilir¹⁵⁰⁵.

Genel kurul öncesi bazı bilgilere ulaşabilme, özellikle internet sitesi açmakla yükümlü şirketlerde pay sahibi olanlar açısından daha kolaydır¹⁵⁰⁶. 6335 sayılı Kanun m. 34 ile TTK m. 1524'te yapılan değişiklikten önce tüm sermaye şirketleri için internet sitesi açma zorunluluğu bulunmaktaydı. TTK m. 437/1'de sayılan belgelerin tamamı internet sitesinde yayınlanacaktı. Yapılan değişiklik ile internet sitesi açma zorunluluğu bağımsız denetime tabi olan şirketlerle sınırlandırılmıştır. Bu sebeple, doktrinde belirtilen bilgi ve belgelerin incelemeye hazır tutulmasının anlamlı hale geldiği ifade edilmektedir¹⁵⁰⁷.

¹⁵⁰¹ Dolu, 2017: 155, 156.

¹⁵⁰² Şener, 2019: 518; Karasu, 2005: 79.

¹⁵⁰³ Şener, 2019: 518.

¹⁵⁰⁴ Poroy vd., 2017: 53.

¹⁵⁰⁵ Poroy vd., 2017: 54.

¹⁵⁰⁶ İnternet sitesi açma ve ilgili bilgileri yayınlama zorunluluğu karşısında, belirtilen zorunluluğun bir anlamı bulunmamaktadır. Bkz. Moroğlu, 2012: 240.

¹⁵⁰⁷ Bilgili ve Demirkapı, 2013: 504.

4.4.3.2.1.3. Genel Kurulda

TTK m. 437/2’de pay sahibinin genel kurul toplantısında bilgi alma hakkı düzenlenmiştir. Pay sahibinin genel kurulda bilgi alabileceği görevli ve sorumlular yönetim kurulu ve denetçilerdir (TTK m. 437/2). Denetçinin bilgi verme yükümü yüklendiği görevden (işlevinden) doğar¹⁵⁰⁸.

TTK m. 437/2 uyarınca pay sahibi yönetim kurulundan, şirketin işleri; denetçilerden denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi isteyebilir. Yönetim kurulu şirket işleri hakkında bilgi verir ve bilgi alma gündem ile sınırlı değildir¹⁵⁰⁹. TTK m. 437/2’de yer alan “şirketin işleri” kavramı anonim şirketin işletme konusunun elde edilmesi için yönetim kurulu tarafından o hesap dönemi içinde yapılan ve yapılması gereken her çeşit işi ve işlemi kapsar¹⁵¹⁰. Ortak sadece finansal tablo ve raporlar hakkında değil, şirketin yönetimi, organizasyonu, işletme stratejisi, şirketin içinde bulunduğu genel ekonomik durum hakkında da bilgi talep edebilir¹⁵¹¹. Bu kapsamda, anonim şirketin o yıla ait finansal ve karlılık durumu; yönetim kurulunun yıllık raporunda yer alan tüm konulara ilişkin sorular sorulabilir¹⁵¹². Yönetim kuruluna tanınan menfaatler şirket karının azalmasına sebep olmaktadır. Bu sebeple, yönetim kurulu üyelerinin ücret dışında¹⁵¹³ yararlandığı olanaklar varsa emeklilik hakları, ayrılma tazminatları, seyahat giderleri, ödenekler, ikramiyeler hakkında soruların sorulması mümkündür¹⁵¹⁴.

Denetçilerden denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi istenebilir (TTK m. 437/2). Denetimin yapılma şeklinden kasıt, denetimde uygulanan yöntem, yerinde denetim yapılıp yapılmadığı ve kaç uzmanın çalıştırıldığı da dahil denetime ilişkin her türlü konudur¹⁵¹⁵. Denetimin konusunu esasen finansal tablolar oluşturduğu için, sorulacak sorular da finansal tablolarda yer alan bilgilere ilişkin olacaktır. Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında bir rapor düzenler ve denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar (TTK m. 402/1). Pay sahibi, denetçiye sorular sorarak, finansal tablolar ve yönetim kurulu faaliyet raporu hakkında daha net bilgi öğrenebilir. Denetçi raporuyla ilgili denetçinin açıklama yapması talep edilebilir. Bilgi verme yükümü, TTK m. 200 çerçevesinde şirketin bağlı şirketlerini de kapsar (TTK m. 437/2-c. 2). Pay sahibi aldığı bilgiyle bağlı

¹⁵⁰⁸ TTK m. 437/2’nin gerekçesi.

¹⁵⁰⁹ TTK m. 437/2’nin gerekçesi.

¹⁵¹⁰ Poroy vd., 2017: 56.

¹⁵¹¹ Karasu, 2005: 84; Şener, 2019: 518, 519; Pulaşlı, 2018: 1936.

¹⁵¹² Poroy vd., 2017: 56.

¹⁵¹³ Ücret genel kurul tarafından belirlendiğinden normal olarak soru konusu yapılamaz. Bkz. Poroy vd., 2017: 56.

¹⁵¹⁴ Poroy vd., 2017: 56; Pulaşlı, 2018: 1936.

¹⁵¹⁵ TTK m. 437/2’nin gerekçesi; Şener, 2019: 519.

şirketin finansal yönden gerçek durumunu bağlı şirketten meşru olmayan yoldan yararlananların veya kayrılanların olup olmadığını, bağlı şirketin kaynakları ile hakim şirketin bağlı şirketteki yatırımlarının nasıl kullandığını öğrenebilmelidir¹⁵¹⁶. Bağlı şirketler hakkında bilgi alma, 200. madde ile sınırlıdır¹⁵¹⁷. Konsolide hesaplarla ilgili olarak bundan sorumlu denetçiye de soru yöneltilir¹⁵¹⁸. Pay sahibinin bağlı ortaklıklarla ilgili inceleme hakkı yoktur¹⁵¹⁹.

Verilecek bilgiler, hesap verme ve dürüstlük ilkeleri bakımından özenli ve gerçeğe uygun olmalıdır (TTK m. 437/2-c. 3). Hüküm ile kanun koyucu ortağa baştan savma, sorunun cevabı niteliğini taşımayan bilgilerin verilmesini engellemeyi amaçlamıştır¹⁵²⁰. Özenli, baştan savma olmayan, sorunun karşılığı niteliğini taşıyan, ilgisiz konuları içermeyen anlamındadır¹⁵²¹. Gerçeğe uygunluk ile gerçeği aynen yansıtan doğru, yalan ve aldatıcı olmayan bilgi kastedilmiştir. “Hesap verme ilkesine uygun” kavramı, hesap verme konumunda bulunan bir kişinin hesap vereceği, kapsamlı, içerikli ve belgeli bilgiyi ifade eder¹⁵²². Hesap verme sadece aydınlatma, üyelerin fikirleri olsun diye bilgi verme değil; denetlemeye olanak sağlayacak rakamların, olguların ve sonuçların açıklanmasıdır¹⁵²³. Dürüstlük ilkesi cevapların doğru ve tam olması, sorulan soruya ciddi bir karşılık teşkil etmesi, amaca uygun, nesnel içerikli ve gerçeği yansıtıcı özellikler taşıması anlamına gelir. Hesap verilebilirlik ilkesi ile sorumluluk bilinci içinde cevap verilmesi ve yönetim kurulunun bu temel yükümlülüğün farkında olması kastedilmektedir¹⁵²⁴.

Pay sahiplerinden herhangi birine bu sıfatı dolayısıyla genel kurul dışında bir konuda bilgi verilmişse, diğer bir pay sahibinin istemde bulunması üzerine, aynı bilgi, gündemle ilgili olmasa da aynı kapsam ve ayrıntıda verilir (TTK m. 437/2). Bu halde yönetim kurulu şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye girebileceği gerekçesine dayanamayacaktır. Bilgi kural olarak sözlü verilir; ancak, yazı ile güçlendirilebilir.

¹⁵¹⁶ Poroy vd., 2017: 57.

¹⁵¹⁷ TTK m. 437/2'nin gerekçesi.

¹⁵¹⁸ Pay sahibinin bağlı şirketlerinin denetçilerine soru sorulma hakkı bulunmadığı gibi yönetim kuruluna bağlı ortaklıkların denetimi konusuna da soru sorması kabul edilemez; çünkü, hakim ortaklığın yönetim kurulu üyelerinin bağlı ortaklığın denetçisinin cevaplayabileceği sorulara karşılık vermesi mümkün değildir. Bkz. Poroy vd., 2017: 54.

¹⁵¹⁹ Poroy vd., 2017: 56.

¹⁵²⁰ Şener, 2019: 519).

¹⁵²¹ Poroy vd., 2017: 57.

¹⁵²² TTK m. 437'nin gerekçesi; Aynı yönde bkz. Poroy vd., 2017: 57.

¹⁵²³ TTK m. 200/4'ün gerekçesi.

¹⁵²⁴ Poroy vd., 2017: 57.

4.4.3.2.2. İnceleme Hakkı

TTK m. 437/4'te pay sahibine şirketin ticari defterleriyle yazışmalarının incelenmesi hakkı tanınmıştır. Bu hakkın tanınması, finansal tablolar ve yönetim kurulu faaliyet raporunun anlaşılabilmesi ve denetlenmesi için gerekli bir düzenlemedir. Zira tacirin, ticari işletmesiyle ilgili işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde öncelikle günlük işlemler yevmiye defterine kaydedilir. Yevmiye defterinde yer alan tüm işlemler, sınıflandırılarak defter-i kebir aktarılır. Ardından ilgili dönemin bütün bilgilerinin özet şeklinde görüleceği finansal tablolar hazırlanır. İncelenebilecek anonim şirket kayıt ve belgeleri, hükümde sayılanlarla sınırlı değildir, hüküm geniş yorumlanmalıdır¹⁵²⁵. Buna göre pay sahibi, yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter, pay¹⁵²⁶, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi ticari defterleri inceleyebilecektir (TTK m. 64/3 ve 4). Bunlara dayanak belgeler, dahili yazışmalar, dijital taşıyıcılar ve mizan da inceleme kapsamındadır¹⁵²⁷. Yazışmalardan kasıt, şirketin işiyle ilgili tutulan her türlü kayıttır¹⁵²⁸. Buna göre, işle ilgili tutulan notlar, planlar, hesap defterleri, müşteri kartları ve elektronik bilgi saklama cihazları ile sunulan bilgiler girmektedir. Zira TTK m. 64/2 uyarınca tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür. Bununla birlikte pay sahibinin, ticari defterlerle yazışmaların tamamını inceleme hakkı yoktur. Şirketin ticari defterleriyle yazışmalarının, pay sahibinin sorusunu ilgilendiren kısımları incelenebilir (TTK m. 437/4). Pay sahibi, genel kurulda sorulan soruyla ilgili olarak şirkete ilişkin her türlü yazışma ve evraka ulaşabilecektir¹⁵²⁹. Bu bakımdan inceleme hakkının bir sınırı yoktur.

Pay sahibinin, inceleme hakkını kullanabilmesi için genel kurulun açık izni veya yönetim kurulunun bu hususta kararı gerekir (TTK m. 437/4). Genel kuruldan izin istenebilmesi için gündemde madde bulunmasına gerek yoktur¹⁵³⁰. Hükümde inceleme hakkının nerede ve ne şekilde talep edilebileceğine ilişkin olarak bir düzenleme yoktur¹⁵³¹. Doktrinde bu hakkın, kural olarak genel kurulda kullanılması gerektiği; çünkü, pay sahipliği haklarının genel kurulda kullanılacağı ifade edilmektedir¹⁵³². Bununla birlikte, yönetim kurulu

¹⁵²⁵ Poroy vd., 2017: 59; Yazışmalar için aynı görüşte bkz. Bilge, 2005: 441; Karasu, 2005: 85.

¹⁵²⁶ *Pulaşlı*, pay defterinin çok nadir haller hariç incelenemeyeceğini; çünkü pay defterinin ticari defterlerden sayılmadığını ifade etmiştir (Bkz. *Pulaşlı*, 2018: 1942). Buna karşın, bir başka sayfa da ise pay defterinin ticari defter olduğu belirtilmiştir (Bkz. *Pulaşlı*, 2018: 1952). TTK m. 64/4'ün açık düzenlemesi karşısında, yazarın gerekçesi yerinde değildir.

¹⁵²⁷ Poroy vd., 2017: 59.

¹⁵²⁸ Karasu, 2005: 85.

¹⁵²⁹ Bilge, 2005: 441; Karasu, 2005: 85.

¹⁵³⁰ Poroy vd., 2017: 59.

¹⁵³¹ Karasu, 2005: 83; Dolu, 2017: 206.

¹⁵³² Karasu, 2005: 83; Kaya, 2015: 65; Ocak, 2001: 734; Dolu, 2017: 206.

kararıyla hak sahipleri genel kurul dışında da herhangi bir zamanda inceleme hakkını kullanabilirler¹⁵³³. Zira hükümde genel kurul yanında yönetim kuruluna da izin yetkisi verilmiştir ve yönetim kurulu sürekli yetki kullanan bir organdır. TTK m. 437/1’de öngörülen finansal tablo ve raporların pay sahipleri için hazır bulundurulması süresi içerisinde inceleme talebi ileri sürülebilir¹⁵³⁴.

TTK m. 437/4’te izin alındığı takdirde incelemenin bir uzman aracılığıyla yapılabilme imkanı düzenlenmiştir. Bu gerekli bir düzenlemedir; çünkü, ticari defterlerin anlaşılabilmesi için en azından muhasebe bilgisine sahip olmak gerekir. Bununla birlikte, doğru yönlendirme yapabilmesi için şirketler hukuku açısından bilgi sahibi bir uzman daha faydalı olacaktır. Zira ticari defter ve yazışmalarda yer alan bilgileri okuyacak değil, bunların şirkete ve pay sahibine etkilerini de analiz edip yorumlayabilecek bir kişi gereklidir.

4.4.3.3. Hakkın Sınırı

TTK m. 437/3 uyarınca bilgi verilmesi, sadece, istenilen bilgi verildiği takdirde şirket sırlarının açıklanacağı veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye girebileceği gerekçesi ile reddedilebilir. Hükümde bilgi verilmesinin gerekçesiz olarak reddedilmesinin mümkün olmadığı yer almıştır. Buna göre yönetim kurulu hiç gerekçe göstermeden bilgi verilmesini reddedemeyecektir¹⁵³⁵. Bununla birlikte, red gerekçesi ancak şirket sırlarının veya korunması gereken diğer şirket menfaatlerinin tehlikeye girebilmesine ilişkin olabilir. Bu sınır hem bilgi almayı hem de inceleme hakkını kapsar¹⁵³⁶. Zira genel kurula sadece sağduyulu ve iyiniyetli pay sahipleri katılmamakta, bu kurullar rakiplerce de izlenebilmektedir. İncelemeyi yapan pay sahiplerinin gerçek amacı çok çeşitli olabilir.

Şirket sırrı kavramı TTK’da tanımlanmamıştır¹⁵³⁷; ancak gerekçede şirket sırrında, rakip bir şirketin bilmediği, öğrenmemesi gereken, şirketin zararına kullanabileceği, elde etmek için çalıştığı, peşinde olabileceği “bilgi” ölçüsünün kabul edilebileceği yer almıştır¹⁵³⁸. Doktrinde bir görüşe göre şirket sırrı, işletmeyle ilgili, sınırlı bir çevre tarafından bilinen, başkaları tarafından kolaylıkla öğrenilemeyecek, gizli tutulmasında şirketin haklı bir menfaati bulunan ve şirketçe gizli tutulması arzu edilen iktisadi yaşama ait olgulardır¹⁵³⁹. Doktrinde

¹⁵³³ Kaya, 2015: 65; Dolu, 2017: 208.

¹⁵³⁴ Karasu, 2005: 83; Kaya, 2001: 205.

¹⁵³⁵ Pulaşlı, 2018: 1941.

¹⁵³⁶ TTK m. 437/3’ün gerekçesi.

¹⁵³⁷ Bilgili ve Demirkapı, 2013: 506; Tekinalp, 2015: 379; Dolu, 2017: 130.

¹⁵³⁸ Rakiplerin ulaşabileceği, çeşitli kaynaklar aracılığı ile elde edebileceği, verileri ve bilgileri kullanarak yorumlama/değerleme ile çıkarılabileceği bilgiler sır olamaz. Bkz. TTK m. 437/3’ün gerekçesi.

¹⁵³⁹ Karasu, 2005: 89.

şirket sırrı ile ilgili mutlak ve nispi şirket sırrı¹⁵⁴⁰ ayrımı da yapılmakla birlikte, kanaatimizce kanunda yer alan açıkça yasaklamalar dışında, şirket sırrının tanımı ve kapsamı somut olayın koşullarına göre değişecektir. Korunması gereken diğer şirket menfaatleri ihale, bir kriz yönetimi, bir konsorsiyumdaki ilişkilerdeki uyuşmazlıklar, bir rekabet mücadelesindeki silahlar ve taktikler gibi güncel olaylar bağlamındaki menfaatlerdir¹⁵⁴¹. Şirket menfaatlerinin zarara uğraması, şirket işletmesinin, bağlı şirketlerinin, müşteriler çevresinin, dağıtım kanallarının ve ilişkilerinin kayba uğraması veya bu nitelikte pek de uzak olmayan bir tehlikenin varlığı demektir¹⁵⁴². Zarar ile sadece malvarlığı zararı kastedilmemiştir¹⁵⁴³.

4.4.3.4. Hakkın Dava Yoluyla Kullanımı

TTK m. 437/5 uyarınca bilgi alma veya inceleme istemleri cevapsız bırakılan, haksız olarak reddedilen, ertelenen ve bu fıkra anlamında bilgi alamayan pay sahibi dava açarak bilgi alma ve inceleme hakkını kullanabilir. Bu dava bilgi alma amacıyla sorulan soruları cevapsız bırakmanın, ticari defterler ile diğer belgelerdeki gerçeği gizlemenin ve kişisel çıkarlar için saptırmanın yaptırımını olarak ifade edilmektedir¹⁵⁴⁴. Bu dava tek başına açılacak bağımsız bir davadır¹⁵⁴⁵. Bu sebeple, genel kurul kararlarının iptali davası bağlamında ele alınabilecek bir iddia değildir¹⁵⁴⁶. Bilgi alma ve inceleme davası bir eda davasıdır¹⁵⁴⁷; delil tespiti davası değildir¹⁵⁴⁸. Zira maddi hukuk tarafından anonim şirket pay sahibine tanınan ve borçlusu şirket olan bir olumlu talep hakkının tanınması ve kullandırılması amacıyla ve şirketin, bir şey yapmaya mahkum edilmesi talebiyle açılan bir dava söz konusudur. Bununla birlikte, pay sahibi dava talebini, bilgi alma ve inceleme hakkını somutlaştıracak şekilde yapmalıdır, dava

¹⁵⁴⁰ Mutlak şirket sırrının, doktrinde farklı tanımları bulunmaktadır. Örneğin bir görüşe göre mutlak şirket sırrı, şirketin üçüncü kişilerle arasındaki bir sözleşme veya genel hükümlerden hareketle, mutlak surette açıklamama yükümü altında olduğu sırlardır (Pulaşlı, 2018: 1942; Diğer tanımlar için bkz. Kaya, 2001: 267; Aytaç, 1979: 203). Nispi şirket sırrı, mutlak nitelikli sırların dışında kalan ve bizzat şirket menfaati gereği gizli kalması gereken sırlar olup, bunlardan bizzat yararlanan anonim şirkettir (Pulaşlı, 2018: 1943). Her iki tür arasındaki temel fark, bilgilerin açıklanması konusunda anonim şirketin takdir hakkına sahip olup olmamasıdır. İlkinde sahip değildir ve mutlak sırrın açıklanması şirketin sorumluluğuna neden olur. Bkz. Dolu, 2017: 133.

¹⁵⁴¹ Poroy vd., 2017: 58.

¹⁵⁴² TTK m. 437/3'ün gerekçesi.

¹⁵⁴³ TTK m. 437/3'ün gerekçesi.

¹⁵⁴⁴ Poroy vd., 2017: 60.

¹⁵⁴⁵ Poroy vd., 2017: 60; Bilgili ve Demirkapı, 2013: 508; Pulaşlı, 2018: 1952.

¹⁵⁴⁶ Poroy vd., 2017: 60.

¹⁵⁴⁷ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 105/1 uyarınca eda davası yoluyla mahkemeden, davalının, bir şeyi vermeye veya yapmaya yahut yapmamaya mahkûm edilmesi talep edilir.

¹⁵⁴⁸ Poroy vd., 2017: 60; Atalay, 2014: 65; Kaya, 2001: 323; Dolu, 2017: 215; 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 106/1 uyarınca tespit davası yoluyla, mahkemeden, bir hakkın veya hukuki ilişkinin varlığının ya da yokluğunun yahut bir belgenin sahte olup olmadığının belirlenmesi talep edilir.

yoluyla genel olarak bilgi alma ve inceleme talebinde bulunulamamalıdır¹⁵⁴⁹. İstem, açık ve net olarak ortaya konulmalıdır¹⁵⁵⁰.

TTK m. 437/5 anlamında istemi reddedilen pay sahibi reddi izleyen on gün içinde, diğer hallerde de makul bir süre sonra şirketin merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurabilir. Sürenin başlangıcı, pay sahibince yapılan talebin şirketin yetkili organları tarafından reddedildiği ya da redde eşdeğer olacak biçimde yeterince karşılanmadığı gündür¹⁵⁵¹. Bu tarih, bilgi alma hakkının genel kurulda kullanıldığı durumda, genel kurul toplantısının yapıldığı gün; genel kurul dışında yönetim kuruluna müracaat edildiği durumda ise yönetim kurulunun talebi reddettiği tarihtir. TTK m. 437/5'te diğer hallerde, makul bir süre sonra mahkemeye başvurulabileceği düzenlenmiştir. Doktrinde bir görüş, davanın makul bir süre sonra açılması gerektiğine ilişkin hükmü, makul bir süre içinde açılması gerektiği şeklinde anlamak gerektiğini ileri sürmüştür¹⁵⁵². Bu durumda sürenin başlangıcı belirsiz olduğundan, makul bir süre hakkın kullanılmasını beklemek ve makul sayılabilecek süre geçtikten sonra dava hakkının düşeceğini kabul etmek gerekir. Makul sürenin takdirinde, istenen bilginin hazırlanması için yapılacak çalışmanın ve incelenecek evrakın kapsamı ile inceleme talebinin karşılanabilmesi için uygun ortamın hazırlanmasına yetecek bir sürenin ne olacağı sorusuna cevap aranmalıdır¹⁵⁵³. Kanunda öngörülen süreler hak düşürücüdür¹⁵⁵⁴. Başvuru basit yargılama usulüne göre incelenir. Mahkeme kararı, bilginin genel kurul dışında verilmesi talimatını ve bunun şeklini de içerebilir. Mahkeme, belirli bir süre tayin ederek, yönetim kuruluna ya da denetçilere, genel kurul toplantısında pay sahibi tarafından yöneltilen sorulara yazılı olarak gerçeğe uygun ve tam bir cevap verilmesini emretmelidir¹⁵⁵⁵. Mahkeme kararı kesindir.

¹⁵⁴⁹ Ayhan vd., 2019: 437.

¹⁵⁵⁰ Atalay, 2014: 217.

¹⁵⁵¹ Atalay, 2014: 67.

¹⁵⁵² Kendigelen, 2012: 290; Aynı yönde bkz. Atalay, 2014: 67.

¹⁵⁵³ Atalay, 2014: 67.

¹⁵⁵⁴ Dolu, 2017: 219.

¹⁵⁵⁵ Sözlü bilgi verilmesi şeklinde bir kararın, verilen bilginin yeterliliği ve sorulara uygunluğunun denetlenmesinin imkansız olması sebebiyle kabul edilemeyeceği hususunda bkz. Atalay, 2014: 74.

SONUÇ

Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mali işlemleri ile bu işlemler sonucu oluşan ekonomik kaynakları ve finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan tablolardır. Çalışmanın ilk bölümünde finansal tabloların tarihçesi ve tablo kullanıcıları incelenmiştir. Finansal tabloların tarihçesi kısmında, finansal tabloların hazırlanmasında geçerli olan kuralların zaman içerisinde geliştiği ve bugün uygulanan kuralların sebeplerinin, tarih içinde duyulan gereksinimler sonucunda ortaya çıktığı saptanmıştır. Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur (TMS 1, pr. 9). Bu tablolar aracılığıyla, işletmenin malvarlığı durumu, ne kadar borcu olduğu, kar edip etmediği gibi bilgilere ulaşılır. Bu bilgilerden yararlananlar finansal tablo kullanıcıları olarak adlandırılmaktadır. Bunlar ortaklar, yöneticiler, çalışanlar, alıcılar-satıcılar, şirket alacaklıları ve özellikle kredi kurumları, devlet ve potansiyel yatırımcılardır.

Çalışmanın ikinci bölümünde finansal tabloların düzenlenmesi ele alınmıştır. TTK bu konuda KGK'ya yetki vermiştir. KGK tarafından yayınlanan kararlar sonucunda, TMS/TFRS'nin uygulanma kapsamı "TMS/TFRS'yi uygulamak zorunda olanlar ve olmayanlar" şeklinde temel olarak ikiye ayrılmıştır. Uygulamak zorunda olmayanlar ise "TMS/TFRS'yi ihtiyari olarak uygulayabilecek olanlar, BOBİ FRS'ye tabi olanlar ve MSUGT'ye tabi olanlar" şeklinde üç başlık altında incelenmiştir. Kurum tarafından yapılan düzenlemeler, uluslararası muhasebe standartlarının çevirisinden ibaret olup, yeterli değildir. TTK ile muhasebe uygulaması arasında köprü kurulamamıştır. MSUGT, VUK'a bağlı olarak çıkartılmaktadır. Finansal raporlamada uluslararası standartlar hazırlanması yönünde KGK'ya yetki verilmesine rağmen hala MSUGT'nin uygulanması yerinde değildir. Ticaret ve vergi hukuku alanında yer alan düzenlemeler kapsamında iki ayrı uygulama yürütülmektedir.

Tez, TMS/TFRS'ler esas alınarak yazılmıştır. TTK ile KGK'nın yayınladığı düzenlemeler hiyerarşisi açısından TTK en üstte bulunmaktadır. Buna göre, finansal tablolara ilişkin bir konuda TTK ile KGK'nın yayınladığı düzenlemeler arasında bir uyumsuzluk veya çatışma olursa, TTK uygulanacaktır. TMS/TFRS'de, gerçeğe uygun sunum, işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, önemlilik, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, netleştirme, sunumda tutarlılık ve para ile ölçülme ilkeleri yer almaktadır. Bunlar arasında en önemli ve hiyerarşik açıdan en üstte bulunan ilke, gerçeğe uygun sunum ilkesidir. Finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak

sunması gereklidir (TMS 1, pr. 15/c. 1). Şayet TMS/TFRS'ye uygunluk, bilgilerin gerçeğe uygun şekilde açıklanmasını sağlamıyorsa TMS/TFRS'den sapılacaktır (TMS 1, pr. 19). Dolayısıyla TMS/TFRS'ye uygunluk, finansal tabloların şirketin gerçek durumunu yansıtmasını sağlamıyorsa, başka kural uygulanacaktır. Buna ilişkin gerekli açıklamalar dipnotlarda yapılacaktır. Gerçeğe uygun sunum, finansal tabloların denetiminde de denetçinin dikkate alması gerekli bir ilkedir. TTK m. 515'te düzenlenen "dürüst resim ilkesi" ile TMS/TFRS'de düzenlenen "gerçeğe uygun sunum", aynı kavramları ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu bağlamda, gerçeğe uygun sunum muhasebe standartları açısından üst bir ilkedir. Muhasebe standartlarında yer almasının sebebi, dürüst resim ilkesinin standartlarda kullanıcılarda karışıklığa yol açmaksızın var olmasının istenmesidir. Bununla birlikte, hiyerarşik açıdan dürüst resim ilkesi gerçeğe uygun sunumunda üzerine konulmuştur. Zira TMS/TFRS'ler değiştirilerek gerçeğe uygun sunum ilkesi kaldırılırsa bile TTK'da dürüst resim ilkesi yer almaktadır. Dolayısıyla her zaman standart hazırlayıcılara ve uygulayıcılara yol gösterecektir. Buna karşın, şüpheye yer bırakmaması için, TTK m. 515'e dürüst resim ilkesi gerektiriyorsa, ilgili hükümden sapılabileceği açıkça yazılmalıdır.

Çalışmanın üçüncü bölümü finansal tablo çeşitlerine ayrılmıştır. Tam bir finansal tablolar seti bilanço, döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşur. Buna göre TMS/TFRS'ye tabi olanlar açısından hazırlanacak finansal tablo çeşitleri dört tanedir; ancak finansal tablo setine dipnotlar da dahildir. Dipnotlar bir tablo değildir. Bunlar finansal tablolarda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir (TMS 1, pr. 7). Bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kistasını karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.

Bilanço, işletmenin hazırlandığı tarih itibarıyla varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren finansal tablodur. İşletmenin sahip olduğu her türlü malvarlığı unsuru bilançoda muhasebeleştirilemez. TMS/TFRS uyarınca bir unsurun varlık sayılabilmesi için, mevcut bir ekonomik kaynak olmalı, bu ekonomik kaynak işletme tarafından kontrol edilebilmeli ve geçmişteki olayların sonucunda meydana gelmelidir. Varlık, dönen varlık ve duran varlık olarak bilançoda muhasebeleştirilir. Dönen varlık sınıflandırılması için, işletmenin varlığı normal faaliyet döngüsü içinde realize etmeyi beklemesi ya da satmayı veya tüketmeyi amaçlaması gerekmektedir. (TMS 1, pr. 66/a). İkinci olarak işletmenin varlığı raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde realize etmeyi beklemesi de, ilgili varlığı dönen varlık grubuna sokacaktır (TMS 1, pr. 66/c). Realize etmekten kasıt, varlığın paraya çevrilmesidir.

Üçüncü olarak nakit ve nakit benzeri varlıklar, dönen varlık grubundadır. Bunun için, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmalıdır (TMS 1, pr. 66/d). TMS 1, pr. 66'da dönen varlık tanımına girmeyen diğer tüm varlıkların duran varlık olarak nitelendirileceği düzenlenmiştir.

Bilançonun pasif tarafı, varlıkların nasıl finanse edildiğini göstermekte olup, yükümlülükler ve özkaynaktan oluşmaktadır (YKÇ, pr. 4.1/a). Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir (YKÇ, pr. 4.26). İşletmenin finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kısa vadeli yükümlülük olarak gösterilmesi gereken ve ilke olarak on iki ay ya da normal faaliyet dönemi içinde yerine getirilecek olan yükümlülükler kısa vadeli yükümlülükler sınıfında gösterilir. Bununla birlikte, bir yükümlülüğün sınıflandırılmasında öncelikli olarak dikkate alınacak kriter, işletmenin normal faaliyet döngüsünde ödenip ödenmeyeceğidir. Bir yükümlülük raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olmasa bile, normal faaliyet döngüsü içinde ödenecekse kısa vadeli yükümlülük olacaktır. Bunun dışında işletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır. Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır. Bu grupta muhasebeleştirilen yedek akçelere ilişkin TTK'da yer alan düzenlemeler sorunludur. Zira TTK'da yer alan düzenlemeler, bilançoda yer alan hesaplar dikkate alınmaksızın seçilmiştir. Buna göre TTK'da birinci tertip kanuni yedek akçe matrahı için "yıllık kar", kar payının ödenebileceği matrahlardan biri olarak "net dönem karı" kavramları kullanılmıştır. Buna karşın bilançoda ne "net dönem karı" ne de "yıllık kar" diye bir hesap bulunmaktadır. TTK'da yer alan kar payının dağıtılacağı "net dönem karı" kavramı ile bilançoda yer alan "dönem net karı" kavramları aynı değildir. Zira bilançoda bulunan "dönem net karı" hesabına kar veya zarar tablosunun "dönem net kar/zararı" hesabında bulunan tutarlar aktarılmaktadır. Kar veya zarar tablosundan dönem net kar/zararı tutarı, yine bu tablonun hesaplarından olan "dönem karı" hesabından dönemde ödenecek vergiler düşülerek bulunmaktadır. Yıllık kar kavramı, ETK'daki hükümlerle karşılaştırma yapılarak değil, TTK m. 508/2 uyarınca belirlenmiştir; çünkü hükümde açıkça yıllık karın, bilançoya göre belirleneceği yer almaktadır. Bilançoda, karla ilgili tek hesap "dönem net karı" olduğu için, yıllık kar dönem net karını ifade etmektedir. Dönem net karı, işletmenin devam eden faaliyetlerinden ortaya çıkan dönem karından veya zararından, bunlara ilişkin yasal vergi giderleri ile ertelenmiş vergi etkilerinin

indirilmesi sonucu hesaplanan net kar veya zarardan oluşur. Dönem net karı tutarından geçmiş yıl zararları indirilerek, birinci tertip kanuni yedek akçe matrahı bulunur.

İncelenen ikinci tablo kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosudur. TMS/TFRS ile birlikte, “geleneksel gelir tablosu”ndan “kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu”na geçiş yapılmıştır. Toplam kapsamlı gelir, “kar veya zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” tüm bileşenlerinden oluşup, iki kısma ayrılmaktadır (TMS 1, pr. 7). Buna göre, kar veya zarar, diğer kapsamlı gelirin bileşenleri dahil edilmeden, toplam gelirden giderler düşüldükten sonra kalan tutardır (TMS 1, pr. 7). Kar veya zarar kısmı, bir işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösterir. Diğer kapsamlı gelir, diğer TFRS’ler tarafından kar veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dahil) oluşur (TMS 1, pr. 7). Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu bilançonun hazırlanması açısından bir araçtır. Buna göre kar veya zarar tablosu, işletmenin yıl içinde gerçekleştirdiği faaliyetlerinin sonucunda kar veya zarar ettiğini ortaya koymaktadır. Bu tablonun sonucunda elde edilen kar veya zarar tutarı, bilançoya aktarılacaktır. İlgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablo, özkaynak değişim tablosudur. Özkaynak değişim tablosu ile bilançonun özkaynak grubunda yer alan bilgilerin örtüşmesi gerekmektedir. Nakit akış tablosu, belirli bir dönemde işletmenin nakit kaynaklarını ve bunları kullandığı alanları, nakit girişi sağlamayan veya nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler de dikkate alınarak gösteren bir tablodur. Nakit esaslı hazırlanan tek tablo olduğu için, bilançonun tamamlayıcısıdır.

Finansal tabloların çeşitleri bölümünde varılan temel sonuç, finansal tablo çeşitlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğidir. Zira bilanço dışındaki diğer finansal tablolar, ya bilançonun hazırlanması açısından birer araçtır ya da bilançonun tamamlayıcısıdır. Tabloların içeriğinde yer alan bilgilerin birbiriyle ilişkisi, bunların bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Finansal tabloların hukuki sonuçları açısından finansal tablolar birbirinden ayrılamayacaktır. Buna göre genel kurul, sadece bilançoyu esas alarak kar dağıtamayacak, denetçi tablolardan biri hakkında olumlu diğeri hakkında olumsuz karar veremeyecektir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde finansal tabloların hukuksal sonuçları incelenmiştir. Buna göre TTK’da, finansal tabloların tutulmasıyla ilgili ilk görev yönetim kuruluna aittir. TTK m. 514 uyarınca yönetim kurulu finansal tabloları hazırlar ve genel kurula sunar. Finansal tabloların hazırlanmasına ve yönetim kurulunun bundan doğan sorumluluğuna ilişkin

TTK'da yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde, yönetim kurulu finansal tabloları başkasına düzenlettirebilecek; ancak bu düzenlettirme görevin devri niteliğinde olmayacaktır. Bu sebeple, finansal tabloların hazırlanmasından kaynaklanan sorumluluk yönetim kuruluna ait olacaktır. Bununla birlikte, mevcut düzenlemede muhasebenin tutulması görevi devredilebilirken, finansal tabloların hazırlanması görevi devredilemeyecektir. Bu durum kendi içinde bir çalışki oluşturmaktadır. Kanaatimizce olması gereken hukuk açısından muhasebenin tutulması ve finansal tabloların hazırlanması görevinin birbirinden ayrı değerlendirilmesi yerinde değildir. Zira finansal tabloların hazırlanması, muhasebenin tutulması işinin bir ayağını oluşturur. Buna gore finansal tablolar, yıl içinde tutulan defterlerin özetini yansıtır. Buradaki bilgiler, defterlerden aktarılır. Bu işlem, uygulamada elle değil, bilgisayar ortamında otomatik olarak yapılmaktadır. Bu sebeple, olması gereken hukuk açısından her iki gorev açısından aynı düzenleme yapılmalıdır. Mevcut düzenleme değiştirilmelidir. Yönetim kurulu, finansal tablolarla birlikte yıllık faaliyet raporunu hazırlamakla yükümlüdür. Yıllık faaliyet raporu finansal tablolardaki bilgileri ve bunların yorumunu içermekte olup, bu bilgileri tamamlar. Şirketin ve yönetim kurulunun performansı hakkında hazırlanmaktadır. Dolayısıyla, faaliyet raporunun içeriğine esas alınacak bilgiler, finansal tablolarda yer almaktadır. Bununla birlikte faaliyet raporu, finansal tablo kullanıcılarının aydınlatılması açısından, finansal tabloların tamamlayıcısıdır. Zira bu tablolarda sadece sayısal veriler yer almaktadır. Tabloları anlayabilmek için teknik bilgiye gerek vardır. Faaliyet raporunda, yönetim kurulu Şirket hakkında değerlendirmelere yer verecektir. Bu durum, anlaşılabilirlik açısından kolaylık sağlayacaktır. TTK m. 401/1 uyarınca yönetim kurulu, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Denetim raporuyla birlikte finansal tablolar ve faaliyet raporu genel kurula sunulacaktır. Denetlettilmemiş finansal tablolar düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu sebeple, bunlara dayanarak herhangi bir karar alınamayacaktır.

İkinci olarak finansal tabloların tutulmasının hukuki sonuçları, denetim açısından irdelenmiştir. Zira denetim finansal tablolar esas alınarak yapılacaktır. Denetimin konusunu Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu oluşturur (TTK m. 397/1 ve 398/1). Yıllık faaliyet raporu açısından, denetimin kapsamı daraltılmıştır. Denetim, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına gore yapılacaktır (TTK m. 397/1). Buna gore, denetçi denetimi esnasında TDS'de yer alan düzenlemeleri esas alacaktır. Buna bağlı olarak, denetçi Şirket hakkında denetim raporunu oluşturacaktır. Bu rapor, belirlenen ilke, kural ve standartlara uygun olarak yürütülen finansal tabloların

işletmenin durumunu gösterip göstermediğini açıklayan bir rapordur. Denetçi finansal tablolara ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin iki ayrı rapor düzenleyecektir. Denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Denetçi tarafından verilen görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir. Denetçi olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz görüş yazısı ve görüş vermekten kaçınma şeklinde dört şekilde görüşünü bildirebilir. Yapılan araştırmalar sonucunda, en fazla sınırlı olumlu görüş yazısı verildiği saptanmıştır. Doktrinde ise, daha çok tartışılan olumsuz görüş yazısının hukuki sonuçları olmuştur. Sınırlı olumlu görüş yazısının hukuki sonuçları üzerinde daha fazla durulmalıdır.

TTK m. 408 uyarınca finansal tablolara ilişkin karar almak genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında düzenlenmekle birlikte, bilançonun onaylanması ayrıca düzenlenmiştir. TTK m. 424/1 uyarınca bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararının hukuki sonucu ibradır. Kanaatimizce finansal tablo çeşitlerinin birbirinden ayrılarak, yalnızca bilançonun onaylanmasına ibra sonucunun bağlanması yerinde değildir. Zira TTK’da genel kurul, yönetim kurulu ve denetim bölümlerinde “finansal tablo” kavramı kullanılmıştır. Buna göre TTK m. 408’de finansal tablolara ilişkin karar almanın genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında olduğu; TTK m. 397/1’de denetimin finansal tablolara ilişkin olduğu; TTK m. 514’te yönetim kurulunun finansal tabloları hazırlama ve genel kurula sunma görevi düzenlenmiştir. Bilançonun diğer tablolardan ayrılması, kanun yapıcılığı bakımından yerinde olmayan bir düzenlemedir. Bununla birlikte, yönetim kurulu sadece bilanço değil, bilançonun da içinde yer aldığı finansal tabloları hazırlamakla yükümlüdür. Dolayısıyla finansal tabloların her biri, yönetim kurulunun şirket sermayesini ne şekilde kullandığını ortaya koymaktadır. Bu sebeple, bilançonun değil, finansal tabloların onaylanmasına ibra sonucu bağlanmalıdır. Benzer şekilde yönetim kurulu tarafından hazırlanan faaliyet raporunun içeriği yalnızca bilanço değil, finansal tabloları esas almaktadır. Denetçi de finansal tabloların hepsini denetlemek zorunda olup, bu tablolardan birinde eksiklik olması halinde finansal tabloların tamamı için olumsuz rapor verecektir. Son olarak finansal tabloların birbiriyle olan ilişkisi, hukuki açıdan bunların bir bütün olarak değerlendirilmesini gerekmektedir. Zira bilanço dışındaki diğer finansal tablolar, ya bilançonun hazırlanması açısından birer araçtır ya da bilançonun tamamlayıcısıdır. Tabloların içeriğinde yer alan bilgilerin birbiriyle ilişkisi, bunların bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, hüküm değiştirilerek, finansal tabloların onaylanmasına ibra sonucu bağlanmalıdır.

Genel kurul, bilançonun onaylanması kararı ile ibra edilecek kişilerin söz konusu dönemdeki işlemlerini hukuka ve şirket açısından işin gereğine uygun bulunduğunu beyan etmektedir. Bilançonun onaylanması ile gerçekleşen ibra doktrinde varsayım olarak adlandırılmaktadır. Bu nitelendirme hukuken yerinde değildir. Hukuken bilançonun onaylanması ile oluşan ibranın hukuki niteliği “kesin olmayan kanuni karine” dir. Bilançonun onaylanması ile gerçekleşen ibranın kapsamı, sadece bilançoda yer alan işlemlerle sınırlı değildir. Buna ilk olarak kar veya zarar tablosu dahildir. Zira tablo esasen, bilançonun hazırlanması açısından bir araçtır. Bununla birlikte, diğer finansal tablo çeşitleri olan özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlarda yer alan işlem ve konular da ibranın kapsamına girecektir. Zira bu tablolarla bilançoda yer alan bilgiler ya tamamen aynıdır ya da bu tablolarda yer alan bilgiler bilançodaki bilgileri tamamlar. Bilançonun onaylanması ile doğacak ibranın kapsamına yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporundan ve denetim raporundan elde edilen bilgiler de dahildir. Bilançonun onaylanması kural olarak ibra sonucunu doğuracaktır; ancak, TTK m. 424’te belirtilen durumlar varsa, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve denetçiler ibra edilmiş sayılmayacaklardır. Buna göre, genel kurul kararında aksine kayıt bulunması; bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemesi veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içermesi ve bu hususta bilinçli hareket edilmesi ve bilanço hakkında denetim raporu bulunmaması halinde onaylama ibra etkisini doğurmayacaktır. TTK m. 558/2 uyarınca şirket genel kurulunun sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddi olaylara ilişkin olarak, şirketin, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkını kaldırır. Diğer pay sahiplerinin dava hakları ibra tarihinden itibaren altı ay geçmesiyle düşer. İbra kararının alacaklıların açacağı sorumluluk davası bakımından herhangi bir etkisi olmaz; çünkü genel kurul alacağı kararla ancak kendi dava hakkından feragat edebilir.

TTK m. 420’de finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konuların görüşülmesinin bir sonraki toplantıya bırakılma imkanı düzenlenmiştir. Bu hak kullanıldığında finansal tablolarla ilgili görüşülemeyecek, fikir alışverişinde bulunulamayacak ve tablolar hakkında oylama yapılamayacaktır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve bunların sonuçlarının kullanılacağı konular, finansal tablolara bağlı konuları oluşturmaktadır. Bu bağlılık tespit edilirken, TTK’da yer alan düzenlemeler esas alınacaktır. Bağlı konulara yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, denetim raporu, kara ilişkin konular, yönetim kurulunun ve denetçinin ibrası, tahvil çıkarılması ve kural olarak yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi girmektedir. Azlık erteleme isteminde bulunurken, herhangi bir gerekçe

sunmak zorunda değildir; çünkü, TTK m. 420/1’de azlığın istemi üzerine toplantının bir ay sonraya erteleneceği yer almıştır. TTK m. 420/2 uyarınca azlığın istemiyle bir defa ertelendikten sonra finansal tabloların müzakeresinin tekrar geri bırakılmasının istenebilmesi için, finansal tabloların itiraza uğrayan ve tutanağa geçmiş bulunan noktaları hakkında ilgililer tarafından, dürüst hesap verme ölçüsü ilkeleri uyarınca cevap verilmemiş olması şarttır.

Genel kurul kısmında son olarak ele alınan konu, pay sahibinin bilgi alma ve inceleme hakkıdır. Pay sahibinin bilgi alabilmesi için, TTK m. 437’de farklı seçenekler sunulmuştur. TTK m. 437/1’de genel kurul toplantısı öncesinde pay sahibinin bilgi alma hakkı düzenlenmiştir. Hakkın konusunu finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kar dağıtım önerisi oluşturmaktadır. Bu sayede, genel kurul toplantısına şirket hakkında bilgi sahibi olarak katılacaktır. TTK m. 437/1-son uyarınca her pay sahibi, gideri şirkete ait olmak üzere kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuyla bilançonun bir suretini isteyebilir. Pay sahibine yalnızca bu iki tablonun suretini isteme hakkının tanınması yerinde olmayan bir düzenleme olmuştur. Hüküm “finansal tablolar” şeklinde değiştirilmelidir. Zira finansal tablo çeşitlerinin tamamı olmaksızın, şirket hakkında doğru bilgiye ulaşılamaz. Bununla birlikte, TTK m. 437/2’de pay sahibinin genel kurul toplantısında bilgi alma hakkı düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca pay sahibi yönetim kurulundan, şirketin işleri; denetçilerden denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi isteyebilir. Bu bilgilere finansal tablolar aracılığıyla ulaşılabilecektir. Bilgi alma veya inceleme istemleri cevapsız bırakılan, haksız olarak reddedilen, ertelenen ve bu fıkra anlamında bilgi alamayan pay sahibi dava açarak bilgi alma ve inceleme hakkını kullanabilir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2016). *Uygulamalı Genel Muhasebe*. Dora Basım-Yayın, Bursa.
- Acar, D. ve Tetik, N. (2016). *Genel Muhasebe*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Acar, F. (2005). *Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Açık, S. (2012). "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3): 351-366
- Adıgüzel, H. (2014). "Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi ve Vergisel Açından İncelenmesi". *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 14(42): 101-120.
- Ağsakal, A. ve Baral, G. (2016). "Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi". *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (12): 262-277.
- Akarçay Öğüz, A. (2007). *TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akbulak, Y. (2003). *Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı Esasları ve Yedek Akçeler*. Ünal Tekinalp'e Armağan, Beta Yayıncılık, İstanbul: 171-199.
- Akbulak, Y. ve Şagar, E. (2003). "Karşılıklar: VUK, TTK ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Bakımından Bir Değerlendirme". *Vergi Dünyası*, (267): 146-159.
- Akbulut, Y. Ö. (2008). "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(1): 1-41.
- Akdağ Güney, N. (2010). *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Akdağ Güney, N. (2016). *Anonim Şirket Yönetim Kurulu*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Akdoğan, N. (2004). *Enflasyon Muhasebesi*. Gazi Büro, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (1985). *Finansal Tablolar ve Analizi*. Savaş Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (1997). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul.

- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgün, A. İ. (2016). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda Tarihi Maliyet Muhasebesinden Gerçeğe Uygun Değere Yöneliş”. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(3): 128-153.
- Akıncı, N. ve Ünlen, M. (1988). *Mali Tablolar Analizi*. Barış Yayınları, İzmir.
- Akıntürk, T. ve Ateş-Karaman, D. (2014). *Medeni Hukuk*. Beta Basım, İstanbul.
- Akışık, O. (2004). “Finansal Tabloların Raporlama Para Birimine Dönüştürülmesinde Uygulanan Yöntemler”. *Mali Çözüm Dergisi*, (67): 221-223.
- Akipek, S. (2014). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Azlığın Finansal Tabloların Müzakeresini Erteleme Hakkı”. *Legal Hukuk Dergisi*, Prof. Dr. Rona Aybay'a Armağan, Özel Sayı: 283-317.
- Akpınar, O. (2016). *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Aksoy, A. ve Tanrıöven, C. (2007). *Sermaye Piyasası Yatırım Araçları ve Analizi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aktan, M. F. (2012). *Şirketlerin Kendi Hisselerini Geri Satın Alması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aktaş, R., Karğın, S. ve Karğın, M. (2012). “Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi ile İşletmelerin Nakit Akış Profillerinin İncelenmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (56): 106-118.
- Aktürk, A. (2008). *Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Ulusal Sınai Endeksinde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Aktürk, A. ve Acar, D. (2012). “Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve Temelleri”. *Mali Çözüm Dergisi*, (113): 17-38.
- Ala, T., Kahraman, T. ve Sümer, E. (2016). “Muhasebe Bilgi Kalitesi: Karşılaştırılabilirlik Kavramı”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (CİEP Özel Sayı): 140-152.
- Alagöz, A. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü*. (Güncel İşletmecilik Konuları), Tablet Yayınları, Konya.
- Alexander, J. R. (2002). “History of Accounting”. *Association of Chartered Accountants in the United States*: 1-16.

- Alexander, D. ve Jermakowicz, E. (2006). "A True and Fair View of The Principles Rules Debate". *Abacus*, 42(2): 132-164.
- Alexander, D. ve Eberhartinger, E. (2009). "The True and Fair View in the European Union". *European Accounting Review*, 18(3): 571-594.
- Almalı, Z. (2009). *İşletmelerin Sürekliliği Kavramının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri ve Önemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altaş, S. (2010). *Yedek Akçe Ayrımı ve Kullanımı*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Altaş, S. (2013). "Anonim ve Limited Şirketlerde Birinci Temettünün Ödenmesi Zorunlu Mudur?". *Mali Çözüm Dergisi*, (119): 119-125.
- Altaş, S. (2015). "Anonim Şirketlerde Kanuni ve İhtiyari Yedek Akçe Ayrımı". *Bankacılar Dergisi*, (93): 33-45.
- Altaş, S. (2016). "Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi". *Mali Çözüm Dergisi*, (134): 139-152.
- Altay, O. (1986). *Holding Şirketlerde Muhasebe Düzeni*. Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul.
- Altay, A. S. (2011). *Anonim Ortaklıkta Yönetim Yetkilerinin Devrinin Sorumluluğa Etkileri*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Altıntaş, H. (2015). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Anonim Şirketlerde Azınlık Hakları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ansay, T. (1966). "Anonim Şirketlerin Ehliyeti, İdare Meclisinin İbrası, İdare Meclisi Aleyhine Mesuliyet Davası ve Yargıtay Hukuk Genel Kurul Kararı". *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 3(3): 407-431.
- Arı, M. ve Yılmaz, R. (2015). "Avantajları ve Dezavantajları Açısından Gerçeğe Uygun Değer ile Maliyet Değeri Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (65): 147-160.
- Arslan, E. (2011). "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre 'Denetçinin' Niteliği". *Mali Çözüm Dergisi*, (104): 73-107.
- Arslanlı, H. (1960a). "Açık Yedek Akçeleri". *İktisat ve Maliye Dergisi*, (7): 567-587.
- Arslanlı, H. (1960b). *Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller C. II-III*. Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Arslanlı, H. (1961). *Anonim Şirketler, C. IV- V, Anonim Şirketin Hesapları, Anonim Şirketin İnfisalı ve Tasfiyesi*. Fakülteler Matbaası, İstanbul.

- Aşçı, O. (2009). *Anonim Ortaklıklarda Kar ve Karın Dağıtımı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Atabey, N. A., Parlakkaya, R. ve Alagöz, A. (2015). *Genel Muhasebe-Dönem Sonu İşlemleri*. Atlas Yayınevi, Konya.
- Atabey, R. (2016). “Şirketler Topluluğunun Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Konsolidasyonu”. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(2): 51-67.
- Atalay, O. (2014). “Anonim Şirketlerde Bilgi Alma ve İnceleme Haklarının Mahkeme Aracılığıyla Kullanılması”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(Özel Sayı): 53-76.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017a). “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2): 403-428.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017b). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3): 153-168.
- Ataman, Ü. (2003). *Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Atan, T. (1967). *Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Ateşagaoglu, E. (2012). *Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Avcı, A. (2018). *TFRS 10/TMS 28 Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Havacılık Sektörüne Yönelik Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ayan, M. (2012). *Eşya Hukuku, Zilyetlik ve Tapu Sicili*. Mimoza Yayınları, Konya.
- Ayboğa, H. (2004). “Muhasebe – Hukuk İlişkileri”. *Mali Çözüm Dergisi*, (68): 30-43.
- Aydemir, F. (2011). “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrasının Hukuki Sonuçları”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 69(1-2): 1075-1104.
- Aydın, F. (2012). *Tüm Yönleriyle Anonim Şirketler*. Yargı Yayınevi, Ankara.
- Aydın, N., Başar, M. ve Coşkun, M. (2016). *Finansal Yönetim*. Aktüel Tanıtım&Ofset Hizmetleri, Eskişehir.
- Ayhan, R., Çağlar, H. ve Özdamar, M. (2019). *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*. Yetkin Yayınları, Ankara.

- Ayoğlu, T. (2014). *Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi*. Türk Ticaret Kanunu'na İlişkin İkincil Mevzuatın Değerlendirilmesi Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Aytaç, Z. (1979). "Anonim Ortak Denetçilerinin Sır Saklama Yükümlülüğü". *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 10(1): 177-218.
- Aytaç, Z. (1982). *Anonim Ortaklıklarda İbra*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Baetge, J., Kirsch, H. ve Thiele, S. (2007). *Bilanzen*. 9. Auflage, Düsseldorf.
- Bahtiyar, M. (2005). "Türk Ticaret Kanun Tasarısının Dili ile Bazı Hükümlerinin Değerlendirilmesi". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (61): 47-106.
- Bahtiyar, M. (2018). "Anonim Ortaklıkta İbraya İlişkin Bazı Sorunlar". Prof. Dr. Mustafa Dural'ı Anma Sempozyumu, *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1): 101-109.
- Bahtiyar, M. (2019). *Ortaklıklar Hukuku*. Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Bahtiyar, M. ve Hamamcıoğlu, E. (2014). *Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Toplantıları*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Balıkoğlu, H. U. (2018). *Türkiye'de Halka Açık Şirketlerde Olumlu Görüş Dışında Bir Denetim Görüşü Verilmesini Gerektiren Durumların İncelenmesi: 2006 – 2016 Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Barut, H. (2012). "6762 ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunlarında Anonim Ortaklıklarda Azınlık Hakları". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 1(8): 141-186.
- Basu, S. (1997). "The Conservatism Principle and The Asymmetric Timeliness of Earnings". *Journal of Accounting and Economics*, (24): 3-37.
- Başpınar, A. (2004). "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış". *Maliye Dergisi*, (146): 42-57.
- Bayat, S. B. (2015). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Türkiye'de Bağımsız Denetim*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Bayazıtlı, E., Çelik, O. ve Gürdal, K. (2016). *Genel Muhasebe*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Bayrı, O. (2010). "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi". *Mali Çözüm Dergisi*, (98): 89-116.

- Behr, G., Fickert, R., Gantenbein, P. ve Spremann, K. (2002). *Accounting, Controlling und Finanzen Einföhrung*. R. Oldenburg Verlag, München Wien.
- Bektöre, S. (1969). “Vergi Bilançosunun Ticari Bilanço Karşısındaki Durumu”. *ESADER*, (Özel Sayı).
- Bektöre, S., Çömlekçi, F. ve Sözbilir, H. (2015). *Mali Tablolar Analizi*. Nisan Kitapevi, Eskişehir.
- Benston, G. J. (2006). “Fair-Value Accounting: A Cautionarytale from Enron”. *Journal of Accounting and Public Policy*, (25): 465-484.
- Beyazıtlı, E. (2003). “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (8): 15-22.
- Bies, S. S. (2004). “Fair Value Accounting”. *To The International Association of Credit Portfolio Managers General Meeting*, New York: 1-4.
- Bilge, M. E. (2005). “Limited Şirketlerde Ortakların Bilgi Alma Hakkı”. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1-2): 429-449.
- Bilgili, F. ve Demirkapı, E. (2013). *Şirketler Hukuku*. Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Bilgin, Y. (1982). *Anonim Ortaklıklarda Kar Dağıtımı ve Kara Katılan Kişiler*. İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara.
- Birsel, M. (1970). *Anonim Şirketlerde Azınlık Hakları*. İmran Öktem’e Armağan, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Birsel, M. (1973). *Anonim Şirketlerde Kar Kavramı*. Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir.
- Bozbel, S. (2013). *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Azınlığın Bilanço Görüşmelerini Erteletmesi (Yeni TTK m. 420)*. Prof. Dr. Mustafa Dural’a Armağan, Filiz Kitabevi, İstanbul: 347-355.
- Böckli, P. (2009). *Schweizer Aktienrecht*. Schulthess Verlag, Zürich.
- Bulmuş, S. (2018). *Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: BİST İmalat Sektörü Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırklareli.
- Bulutoğlu, K. (1976). *Türk Vergi Sistemi*. Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Burçkin, E. (1990). “Yedek Akçeler ve Sermaye İlaveleri”. Prof. Dr. Mübeccel Kiray’a Armağan, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1): 431-442.
- Bushman, M. R. ve Smith, J. A. (2001). “Financial Accounting Information and Corporate Governance”. *Journal of Accounting and Economics*, (32): 237-333.

- Büyükipekçi, S. ve Yiğit, E. (2016). “TMS-16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19(2): 219-231.
- Can, M. E. (2017). *Şirketler Hukuku Dersleri*. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Canöz, S. (2016). *Anonim Şirketlerde Kar Payının Tespiti ve Dağıtılması*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Cemalcılar, Ö. (2001). “Karşılıklar Teriminin Yarattığı Karışıklıklar”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (4): 1-9.
- Chatfield, M. ve Vangermeersch, R. (1996). *The History ve Accounting*. An International Encyclopedea, New York.
- Constantinides, S. (2002). “Auditors’ Bankers’ and Insolvency Practitioners’ “Going-Concern” Opinion Logit Model”. *Managerial Auditing Journal*, 17(8): 487–501.
- Cascino, S., Clatworthy, M. A., Osmo, B. G., Gassen, J., Imam, S. ve Jeanjean, T. (2014). “Who Uses Financial Reports and for What Purpose? Evidence From Capital Providers”. *Accounting in Europe*, 11(2): 185-209.
- Coste, A. I., Tudor, T. A. ve Pali-Pista, S. F. (2014).” Compliance of Non-current Assets with IFRS Requirements Concerning the Information Disclosure - Case Study”. *Procedia Economics and Finance*, (15): 1391-1395.
- Coşkun, S. (2016). *TMS – TFRS Uygulamaları Çerçevesinde Seçilen Muhasebe Politikaları, Tahmin ve Hataların İncelenmesi: Borsa İstanbul Sektörler Arası Karşılaştırmalı Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Cullinan, C. P. (1999). “International Trade and Accounting Policy Choice: Theory and Canadian Evidence”. *The International Journal of Accounting*, 34(4): 597-607.
- Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2010). *Mali Tablolar Analizi*. Ekin Kitabevi, Bursa.
- Çağırğan T. S. ve Ulusoy, Y. (2017). “Yedek Akçeler”. Prof. Dr. Şeref Ertaş’a Armağan, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(Özel Sayı): 1971-1996.
- Çaldağ, Y. (2013). *Şirketler Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çamoğlu, E. (1971a). “Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrasının Sorumluluk Davalarına Etkisi”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 36(1-4): 323-348.
- Çamoğlu, E. (1971b). Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulunun Yıllık Raporu Hakkında Düşünceler. *İktisat ve Maliye*, 17(12): 540-544.

- Çamoğlu, E. (2003). *Azınlığın Bilanço Ertelemesi Gündemdeki Diğer Maddeleri Nasıl Etkiler*. Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp'e Armağan, Beta Yayınevi, İstanbul: 287-295.
- Çamoğlu, E. (2010). *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Çamurcu, E. (2015). "Anonim Ortaklıklarda Farklaştırılmış Teselsül İlkesi Uyarınca Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Belirlenmesi". On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Çelik, A. (2007). *Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrası*. Adalet Yayınevi, Ankara.
- Çevik, O. ve Azık, K. (1971). *Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması*. Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Matbaası, Ankara.
- Çiftçi, Y. ve Sarioğlu, L. (2007). "Nakit Akış Tablosu ile İlgili Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 10(1-2): 181-200.
- Dalğar, H. ve Pekin, S. (2011). "Kurumsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonu Arasındaki İlişki: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Kurumsal Yönetim Endeksi'nde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma". *Mali Çözüm Dergisi*, (107): 19-44.
- Dalkılıç, A. F. (2008). *Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Delikanlı, İ. U. (2011). "Finansal Düzenlemelerin İlke ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66(2): 73-92.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). "UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemede Defter Değeri Yaklaşımı". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (23): 65-79.
- Demir, V. ve Gür, E. (2016). "Avrupa Birliği Muhasebe Yönergesi (2013/34) ve UFRS, US GAAP, Alman GAAP Karşılaştırması Kapsamında Türkiye'deki Muhasebe Uygulamaları". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (49): 69-88.
- Deran, A. ve Savaş, İ. (2013). "Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları". *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2): 73-95.
- Deryal, Y. (2002). *Ticaret Hukuku*. Derya Kitabevi, Trabzon.

- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”. *Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (12): 157-184.
- Dinç, E. ve Atasel, O. Y. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Y. 6, (12): 267-283.
- Dinç, E. ve Varıcı, İ. (2012). “İlişkili Taraf İşlemlerinin İçeriği ve Hileli Finansal Raporlamaya Etkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Uygulama”. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı*, (1): 67-86.
- Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1): 221-236.
- Doğan, A., Güngör Tanç, Ş. ve Tanç, A. (2008). “Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri”. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1): 453-473.
- Doğan, B. F. (2011). *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu ve Yönetim Yetkisinin Devri*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Doğan, M. ve Ertugay, E. (2010). “Türkiye Finansal Raporlama Standardına Göre Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama”. *Muhasebe ve Uygulamaları Dergisi*, (3): 117-138.
- Doğanay, İ. (1981). *Türk Ticaret Kanunu Şerhi*. Feryal Matbaası, Ankara.
- Doğanay, İ. (1990). *Türk Ticaret Kanunu Şerhi 2*. Feryal Matbaası, Ankara.
- Dolu, A. M. (2017). *Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Domaniç, H. (1988). *Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması, TTK Şerhi II*. Temel Yayınları, İstanbul.
- Doyrangöl, N. C. (2008). “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Muhasebeye Getirilen Yenilikler”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1): 1-21.
- Duman, H. ve Yücenurşen, M. (2017). “TMS/TFRS ve VUK Çerçevesinde Değer, Değerleme ve Ölçüm”. *Social Sciences Studies Journal*, 3(10): 1310-1325.
- Durak, G. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi”. *Vergi Dünyası*, (368): 38-45.
- Durak, G., Dalkılıç, A. F. ve Demir, G. (2011). “Muhasebe ve Hukuk İlişkisinde Bir Kesişim Noktası: Dürüst Resim İlkesi”. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı*, (1): 261-291.

- Dural, M. ve Sarı, S. (2014). *Türk Özel Hukuku - Temel Kavramlar ve Medenî Kanununun Başlangıç Hükümleri*. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Elitaş, C. (2014). “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (3): 113-126.
- Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U. ve Oğuz, M. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu’nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*. T.C. Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.
- Ellerman, D. (2000). “Double-Entry Accounting: The Mathematical Formulation and Generalization.” *Social Science Research Network*: 1-10.
- Epstein, B. J. ve Mirza, A. A. (2004). *Interpretation and Application of International Accounting and Financial Standards*. John Wiley & Sons, Inc., United States of America.
- Erdamar, C. (1982). *Anonim Ortaklıkta Karın Dağıtımı ve Vergilendirilmesi*. Ekonomi ve Bilimsel Yayınları, İstanbul.
- Eren, F. (2018). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Erimez, R. (1985). *Şirketlerde Kar Dağıtımı, Yedek Akçeler ve Vergileme*. Temel Yayınları, İstanbul.
- Eriş, G. (1995). *Ticari İşletme ve Şirketler*. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Eriş, G. (2013). *Ticari İşletme ve Şirketler*. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Ertaş, F. C. ve Karaca, S. S. (2010). “Kar Dağıtımının İlânı ve Gerçekleşmesi Arasında Geçen Sürenin Firma Değerine Etkisi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47): 58-68.
- Ertuğrul, A. N. (2014). “Geleneksel Muhasebeden Uluslararası Finansal Raporlamaya Geçişte İhtiyatlılık Kavramı”. *Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1): 215-227.
- Evans, L. (2003). “The True and Fair View and the “Fair Presentation” Override of IAS 1”. *Accounting and Business Research*, 33(4): 311-325.
- Fahran, F. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Yedek Akçeler ve Yedek Akçe Ayrılması”. *Yaklaşım Dergisi*, Y. 19, (224): 94-102.
- Fahran, F. (2016). *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Falcıoğlu, Ö. M. (2016). “Anonim Şirket Finansal Tablolarında TTK 515 Kapsamında Dürüst Resim İlkesine Uygunluk ve İlkeye Aykırılığın Sonuçları”. *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(137-138): 69-102.

- Fırat, E. ve Seldüz, H. (2014). “Finansal Krizlerin Oluşmasında Finansal Raporlamanın Rolü: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Düzenlemeler Yeterli mi?”. *International Conference on Eurasian Economies*: 1-10.
- Fidan, M. M. (2019). “Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü–TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Basit Yaklaşımı ve Vergi Usul Kanunu Karşılaştırılması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81): 37-58.
- Forstmoser, P. (1987). *Die Aktienrechtliche Verantwortlichkeit*. Schweizerische Schriften zum Handels und Wirtschaftsrecht, Zürich.
- Forstmoser, P. (2011). *Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft*. Schulthess Verlag, Zürich.
- Forstmoser, P., Meier-Hayoz, A. ve Nobel, P. (1996). *Schweizerische Aktienrecht*. Stämpfli, Bern.
- Foster, J. M. N. ve Upton, W. S. (2001). “Measuring Fair Value”. *Understanding The Issues*, 3(1): 1-6.
- Fox, L. (2003). *Enron The Rise and Fall*. John Wiley/Sons, Inc.. United States.
- Fülbier, R. U. ve Gassen, J. (2011). “Accounting Tradition in Germany”. *European Accounting Association*, (3): 13-16.
- Geijsbeek, J. B. (1914). *Ancient Double-Entry Bookkeeping*. Yazarın Kendi Yayını, Colorado.
- Gazioğlu, P. (2007). *Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması ve Türkiye Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gencer, H. (2018). *Anonim Ortaklıklarda Azınlık ve Azınlık Hakları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Gerşil, A. ve Sönmez, F. (2007). “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”. *Mali Çözüm Dergisi*, (79): 121-140.
- Gluzová, T. (2015). “Consolidation Exemptions under IFRS”. *Procedia Economics and Finance*, (25): 32-40.
- Gök, A. (2012). *İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gökçen, G. (2015). *Genel Muhasebe*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Gökçen, G., Akgül, B. A. ve Çakıcı, C. (2006) *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. Beta Basım, İstanbul.

- Gökgöz, A. (2014). “Pay Senedi Geri Alımı ve Muhasebesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (2): 1-14.
- Gökgöz, A. (2015). *Genel Muhasebe*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gökten, O. P. (2013). *Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gönen, S. ve Demir, Ç. (2012). “Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 4(2): 163-171.
- Gözlüklü, B. (2017). *TMS/TFRS’lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının Araştırılması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Greuning, H. V. (2005). *International Financial Reporting Standards-A Practical Guide*. Revised Edition, The World Bank Press, Washington, United States of America.
- Grundmann, S. (2004). *Europaeisches Gesellschaftsrecht*. Müller, Heidelberg.
- Gücenme, Ü. (1996). *Mali Tablolar Analizi*. Marmara Kitapevi Yayınları, Bursa.
- Güler, İ. (2012). *Açıklamalı, Yorumlu, Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Gümüş, M. A. (2015). *Türk-İsviçre Borçlar Hukukunda İbra Sözleşmesi*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Gün, L. (2014). *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Muhasebe Uygulamaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güngör Tanç, Ş. (2010). *Bağımsız Denetim Karar Sürecinde İşletmenin Sürekliliği: Türkiye’deki Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Gürdal, K. (2008). “Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarında Muhasebe Politikaları ve Tahminlerin Yeri ve Önemi: Açıklama ve Örnekler”. *XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Kıbrıs’ta Sunulan Bildiri*, 26-28 Kasım 2008, 40-53.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri - SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Gürol, B. ve Tüysüzoğlu, T. (2018). BIST 100 Şirketlerinin Zorunlu Denetim Kuruluşu ve Sorumlu Denetçi Rotasyonu Uygulamalarının Ampirik Olarak İncelenmesi. *14. Uluslararası Muhasebe Konferansında*, 104-118.

- Gürsoy, K. T., Eren, F. ve Cansel, E. (1984). *Türk Eşya Hukuku*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Güvemli, O. (1994). *Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı*. Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul.
- Güvemli, O. (1998). *Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları*. Proje Danış Yayını, İstanbul.
- Güvemli, O. (2000a). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat'a Kadar*. İstanbul Y. M. M. Odası Yayını, İstanbul.
- Güvemli, O. (2000b). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyete*. İstanbul Y. M. M. Odası Yayını, İstanbul.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*. İstanbul Y. M. M. Odası Yayını, İstanbul.
- Güvemli, O. (2007a). *Mali Tabloların Evrimi*. Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Güvemli, O. (2007b). *Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Notları*. Kemer-Antalya.
- Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2006). "Osmanlı'dan Cumhuriyete Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi". *Mali Çözüm Dergisi*, (76): 275-289.
- Hacırüstemoğlu, R. (1997). *Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları*. İstanbul.
- Haftacı, V. (2015). *Şirketler Muhasebesi*. Umuttepe Yayınları, Bursa.
- Healy, P. M. ve Palepu, K. G. (2003). "The Fall of Enron". *Journal of Economic Perspectives*, 17(2): 3-26.
- Helvacı, M. (1997). *Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik' Gereği Ticaret Ortaklıklarının Özellikle Anonim Ortaklıklarının Genel Kurullarının Yapılması*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Helvacı, M. (1998). *Anonim Ortaklıkta Ticaret Kanunundan Kaynaklanan Azınlık Haklarının Hukuki Niteliği ve Tanımı*. Prof. Dr. Oğuz İmregün'e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 297-310.
- Helvacı, M. (2001). *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu*. Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Helvacı, M. (2014). "Yönetim Kurulunun Anonim Şirketi İdare ve Temsili, Özellikle Devredilemez Görev ve Yetkileri". *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(117-118): 119-132.
- Hiçşaşmaz, M. (1970). *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Kalite Matbaası, Ankara.

- Hirş, E. E. (1948). *Ticaret Hukuku Dersleri*. İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Hulle, K. V. (1997). "The True and Fair View Override in the European Accounting Directives". *The European Accounting Review*, 6(4): 711-720.
- Hüner, D. B. (2014). *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Issakova, S. A., Moldabekova, A. Sh., Kenzhebayeva, M. T., Alibekova, V. N. ve Tuleyeva, G. T. (2017). "Preparing Consolidated Financial Statements in Accordance with IFRS". *European Research Studies Journal*, 20(3A): 458-469.
- Ittelson, T. R. (2017). *Financial Statements*. Nobel Yayınları, Ankara.
- İmregün, O. (1962). *Anonim Şirketlerde Pay Sahipleri Arasında Umumi Heyet Kararlarından Doğan Menfaat İhtilafları ve Bunları Telif Çareleri*. İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- İmregün, O. (1964). "Anonim Şirketlerde Azınlığın Himayesi". III. Ticaret ve Banka Hukuku Haftası Bildiriler-Tartışmalar, 13-18 Mayıs 1963, Ankara.
- Jordan, C. E. ve Clark, S. J. (2002). "Comprehensive Income: How Is It Being Reported and What Are Its Effects". *The Journal of Applied Business Research*, 18(2): 1-8.
- Jianu, I., Jianu, I. ve Gusatu, I. (2012). "Profit and Loss Account or Comprehensive Income Statement: Which Is The Best?". *International Journal of Business and Management Studies*, 1(3): 179-188.
- Kabakcı, Y. ve Kabakcı, C. Ç. (2012). "Çokuluslu Şirketlerin Ödemelerinin Netleştirilmesine Yönelik Bir Teorik Çalışma". *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(4): 81-89.
- Kalpsüz, T. (1979). "Bilanço ve Oy Kullanma Esaslarına Aykırılık Sebebiyle Genel Kurul Kararının İptali". *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 10(1): 23-65.
- Kaplanoğlu, E. (2014). "TMS-TFRS Çerçevesinde Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebe Uygulamaları". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (63): 75-92.
- Karabınar, S. (2015). *Genel Muhasebe*. Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri. *1.Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi Priştine*, Kosova, 691-704.
- Karabıyık, L. ve Anbar, A. (2010). *Sermaye Piyasası ve Yatırım Analizi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Bursa.
- Karaca, N. (2003). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Dönemsonu İşlemleri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Karacan, S. (2016). *Muhasebede Dönem İçi İşlemleri*. Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

- Karahan, S. (2012). *Şirketler Hukuku*. Mimoza Yayınevi, Konya.
- Karakaş, F. T. (2013). “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62(3): 729-759.
- Karasu, R. (2005). “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı”. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 23(2): 71-114.
- Karayalçın, Y. (1968). “Mecburi-Kanuni Yedek Akçeler”. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 4(3): 407-419.
- Karayalçın, Y. (1988). *Muhasebe Hukuku*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Karayalçın, Y. (1992). “Türkiye’de Üst Kuruluşlar Alanında Yeni Gelişmeler <Konsolide Mali Tablolar>”. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 16(4): 107-111.
- Karğın, M. ve Aktaş, R. (2011). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (52): 1-24.
- Karşlıoğlu, H. (2015). *Anonim Şirketlerde Örtülü Kar Dağıtımı*. Adalet Yayınevi, Ankara.
- Kartscher, P., Rossi, B. ve Suter, D. (2016). *Finanzberichterstattung Systematischer Überblick für Verwaltungsrat und Geschäftsleitung*. Schulthess Verlag, Zurich.
- Karyağdı, N. (2014). *Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı*. Oluş Yayıncılık, İstanbul.
- Kaval, H. (2011). “TMS Kapsamında Çeşit Esasına Göre Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu”. *Yaklaşım Dergisi*, (228): 1-28.
- Kaval, H. (2016). “Geri Alınan Payların Vergilemesinde ve Muhasebesinde Sorunlar”. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 2(2): 87-116.
- Kaya, A. (2001). *Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Kaya, A. (2015). “Özel Denetim İsteme Hakkının Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı ile İlişkisi”. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 31(1): 61-83.
- Kaya, İ. (2011). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Konsolide Finansal Tablolar*. Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Kaya, U. (2016). “Finansal Bilgi Kullanıcıları Açısından Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi”. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, Yıl 1, (1): 138-152.
- Kaya, U. (2007). “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”. *Mali Çözüm Dergisi*, (83): 67-80.
- Kayar, İ. (1989). *Anonim Şirketlerde Azınlık Hakları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Kayar, İ. (1997). *Anonim Ortaklıkta Mali Durumun Bozulması ve Alınacak Tedbirler*. Mimoza Yayınevi, Konya.
- Kaymak, C. (1996). *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kayra, Ş. N. (2009). *Türkiye’de Finansal Tablo Formlarının Zaman İçerisindeki Gelişimi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kazgan, M. K. (2011). *ABD’de Yürürlükte Olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin Detaylı İncelemesi ve Türkiye’de Bulunan ABD Sermayeli Şirketlerdeki ve Muhasebe Uygulamaları ile İlgili Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kälin, O. (2016). *Die Sanierung der Aktiengesellschaft Ein Rechtshandbuch für Verwaltungsräte*. Schulthess Verlag, Zürich.
- Kendigelen, A. (1994). *Anonim Ortaklık Payı Üzerinde İntifa Hakkı*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Kendigelen, A. (2012). *Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kendigelen, A. ve Çonkar, M. H. (2019). *Genel Kurula İlişkin Uygulamada Karşılaşılan İki Güncel Sorun*. Prof. Dr. Sabih Arkan’a Armağan, İstanbul: 675-690.
- Kırca, İ., Şehirli Çelik, F. ve Manavgat, Ç. (2013). *Anonim Şirketler Hukuku, C. 1, Temel Kavram ve İlkeler, Kuruluş, Yönetim Kurulu*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Kırca, İ., Şehirli Çelik, F. ve Manavgat, Ç. (2016). *Anonim Şirketler Hukuku, C. 2/2, Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Kısa Ulaş, S. (2003). *Anonim Ortaklıklarda Yaşanan Çıkar Çatışmasının Azınlıkta Kalanlara Zarar Vermemesi İçin Öngörülen Önleyici Hukuki Araçlar*. Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp’e Armağan, Beta Yayınevi, İstanbul: 507-536.
- Kishali, Y. (2017). *Şirketler Muhasebesi*. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Kocayusufpaşaoğlu, N. (2014). *Borçlar Hukuku, Genel Bölüm*. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Koç Yalkın, Y. (2012). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*. Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.

- Korkmaz, T. ve Ceylan, A. (2010). *Sermaye Piyasası ve Menkul Değer Analizi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Bursa.
- Korkut, Ö. (2012). *Anonim Şirketlerde Genel Kurul Kararlarının Butlanı*. Karahan Kitabevi, Adana.
- Köse, Y. (2008). *TMS 1/Finansal Tabloların Sunuluşu, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Krnet, G. (2005). *Praxiskommentar Verwaltungsrat, Art. 707-726, 754 OR und Spezialgesetze, Ein Handbuch für Verwaltungsräte*. 2. Auflage, Bern.
- Kurt, G. (2003). “Şerefiye’nin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi”. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 5(1): 91-101.
- Küçüksavaş, N. (2016). *Finansal Muhasebe*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Kürşat, Z. (2003). *Borçlar Hukuku Alanında Hile Kavramı*. Kazancı Kitap A.Ş., İstanbul.
- Lazol, İ. (2017). *Genel Muhasebe*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Lee, T. A. (1976). *Company Financial Reporting*. Thomas Nelson and Sons, Ltd., London.
- Liu, X. ve Liu, Y. (2009). “Applying Reporting of Comprehensive Income in China”. *International Journal of Marketing Studies*, 1(2): 74-77.
- Makoujy, R. J. (2010). *How to Read a Balance Sheet*. McGraw-Hill Companies, United States.
- Manavgat, Ç. (2013). “Türk Ticaret Kanunu Hükümlerinin Halka Açık Anonim Ortaklıklara Uygulanması ve Sınırları”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXXI(2): 287-298.
- Manavgat, Ç. (2016). *Hukuki Bakımdan Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halka Arz*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Mazay, V., Wilkins, T. ve Zimmer, I. (1993). “Determinants of the Choice of Accounting for Investments in Associated Companies”. *Contemporary Accounting Research*, 10(1): 31-59.
- Memiş, T. (2012). “Şirketler Hukuku Bakımından Denetim”. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(3-4): 151-186.
- Memiş, T. ve Şimşek, B. (2019). *Azlığın Finansal Tabloların Müzakeresini Erteleme Hakkı Üzerine Değerlendirmeler*. Prof. Dr. Sabih Arkan’a Armağan, İstanbul: 787-823.
- Memişoğlu, K. (2006). *Kur Değişimi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Mert, H., Özçelik, D. ve Duyar, G. (2018). "Evaluating The Effect of Foreign Exchange Rate and Exchange Differences on the Financial Statements". *4th Global Business Research Congress*, 24-25 Mayıs, İstanbul, 316-320.
- Mihaela, L. (2008). "Regarding the Users of Financial Statements and Their Information Needs". *Economics*, (13): 49-55.
- Mirza, A. A., Holt, G. J. ve Orrel, M. (2006). *Internatioanal Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Mirza, A. A., Orrell, M. ve Holt, G. J. (2008). *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*. John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
- Moroğlu, E. (2001). "Anonim Ortaklıklarda Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerinin İbralarının Zamanı, Kapsamı ve Geri Alınması". *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 21(2): 5-12.
- Moroğlu, E. (2012). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Değerlendirme ve Öneriler*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Moroğlu, E. (2014). *Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Moroğlu, E. (2015). *Anonim Ortaklıkta Sermaye Artırımı*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Moroğlu, E. (2017). *Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Müller, R., Lipp, L. ve Plüss, A. (2007). *Der Verwaltungsrat, Ein Handbuch für Praxis*. Zürich-Basel-Genf.
- Nelson, Mark W. (2002). "Behavioral Evidence on the Effects of Principles-Based and Rules-Based Standards". *Working Paper: Cornell University*: 1-26.
- Nilsson, U. (2005). "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları". Çev. Gül Okutan Nilsson, *Hukuki Perspektifler Dergisi*, (4): 45-52.
- Ocak, N. (2001). *Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Bilgi Alma, İnceleme ve Denetleme Hakkı*. Prof. Dr. Nuri Çelik'e Armağan, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Odabaşı, C. ve Yetgin, S. (2016). "Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim". *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, (1): 1-16.
- Oğuz, M. (2018). "Kapsamlı Gelirin Raporlanması". *İda Academia*, 1(2): 53-99.
- Oğuz, O. (2015). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolün Uygulama Aşamaları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Oğuzman, M. K. ve Barlas, N. (2014). *Medeni Hukuk*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.

- Oğuzman, M. K. ve Öz, T. (2018). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler II*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Okutan Nillson, G. (2009). *TTK Tasarısına Göre Şirketler Topluluğu*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Ordelheide, D. (1995). *Transnational Accounting*. Macmillan-Springer, Frankfurt.
- Ovunda, A. S. (2015). “Luca Pacioli’s Double-Entry System of Accounting: A Critique.” *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(18): 132-139.
- Öçal, A. (1976). “Anonim Şirketlerde Denetçilerin Genel Kurullarda Hazır Bulunma Mükellefiyeti”. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 12(1): 400-404.
- Önce, S. (2007). *Kavramsal Çerçeve, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)*. (Editörler: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Maliye ve Hukuk Yayınları No: 52, Ankara.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS–TFRS)*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). “TMS 16’ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36): 34-50.
- Özcan, F. (2000). *Türk Hukukunda Primli Pay Senetleri*. Tahir Çağa’nın Anısına Armağan, Beta Yayıncılık, İstanbul: 351-387.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları, Ankara.
- Özkan, G. (1995). “Değerleme Yöntemleri”. *Mali Hukuk Dergisi*, (57): 7-15.
- Özkan, G. (2014). “Artı ve Eksileriyle Gerçeğe Uygun Değer”. *Vergi Dünyası*, (391): 37-43.
- Özkan, Ö. ve Kocamış, T. U. (2011). “Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, (103): 191-214.
- Özkorkut, K. (2013). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim*. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Özkorkut, K. (2017). “Bankaların Kredi Koşullarında Şirket Finansal Tablolarının Rolü 6102 Sayılı TTK’ya Göre Hangi Bilanço Hangi Kar?”. *60. Yıl Sempozyumu, Banka Hukukuna Genel Yaklaşım*, 11 Aralık 2015, İstanbul, 21-43.

- Özulucan, A., Arslan, S. ve Keleş, D. (2017). “Menkul Kıymetlerin TMS 39 ve TFRS 9 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(4): 235-249.
- Pamukçu, F. (2011). “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”. *Mali Çözüm Dergisi*, (103): 79-95.
- Parlakkaya, R. (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*: 119-139.
- Pascan, I. (2010). “A New Measure of Financial Performance: The Comprehensive Income - Opinions and Debates”. *Applied Economics, Business and Development*, (31): 186-191.
- Paslı, A. (2005). *Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi*. Çağa Hukuk Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Pekcanitez, H., Atalay, O. ve Özekes, M. (2013). *Medeni Usul Hukuku*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Pizzey, A. (2001). *Accounting and Finance: A Firm Foundation*. Printed and Bound in Great Britain by TJ International Ltd., London.
- Poroy, R. (1973). “Son Elli Yılda Türkiye’de Kara Ticareti Hukuku Alanındaki Kanunlaştırma Hareketinin Genel Teori Açısından Değerlendirilmesi”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 50. Yıl Armağanı, İstanbul: 581-632.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2010). *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*. Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2014). *Ortaklıklar Hukuku I*. Yeniden Yazılmış 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2017). *Ortaklıklar Hukuku II*. Yeniden Yazılmış 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2019). *Ortaklıklar Hukuku I*. Yeniden Yazılmış 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Poroy Arsoy, A. (2014). *Finansal Muhasebe*. Dora Yayınevi, Bursa.
- Porter, B., Simon, J., Hatherly, Y. D. (2008). *Principles of External Auditing*. Third Edition, West Sussex.
- Psaros, J. ve Trotman, K. T. (2004). “The Impact of the Type of Accounting Standards on Preparers Judgments”. *Abacus*, 40(1): 76-93.
- Pulaşlı, H. (2006). *Eski Yönetim Kurulu Üyelerinin Genel Kurulun İbra Etmeme Kararının İptalini Dava Etme Hakkının Türk Ticaret Kanununa ve Tasarıya Göre*

- Değerlendirilmesi*. Prof. Dr. Tuğrul Ansay'a Armağan, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara: 263-283.
- Pulaşlı, H. (2013). "Anonim Şirket Genel Kurul Kararlarının Sakatlığı ve Müeyyidesi". *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXXI(2): 335-346.
- Pulaşlı, H. (2018). *Şirketler Hukuku Şerhi*. Adalet Yayınevi, Ankara.
- Rahman, M. (2018). "Compliance with IAS-24, Related Party Disclosure in Listed Commercial Banks: Evidence from Bangladesh". *Journal of Banking and Finance Management*, 1(3): 19-27.
- Reider, R. ve Heyler, P. B. (2003). *Managing Cash Flow*. John Wiley & Sons Publication, United States of America.
- Richardson, A. S., Sloan, G. R., Soliman, T. M. ve Tuna, A. İ. (2005). "Accrual Reliability, Earnings Persistence and Stock Prices". *Journal of Accounting and Economics*, 39(3): 437-485.
- Ruhnke, K. (2005). *Rechnungslegung nach IFRS und HGB*. Stuttgart.
- Saban, M. ve Genç, M. (2006). "Finansal Tabloların Farklı Para Birimine Dönüştürülmesi". *Mali Çözüm Dergisi*, (76): 33-48.
- Sadowska, B. ve Lulek, A. (2016). "Measuring and Valuation in Accounting – Theoretical Basis and Contemporary Dilemmas". *World Scientific News*, (56): 247-256.
- Sağlam, N. ve Şengel, S. (2016). *Şirketler Muhasebesi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Sağlam, N. ve Yolcu, M. (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Sağlar, J. ve Kandemir, C. (2007). "Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?". *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*. 11(2): 20-39.
- Samonas, M. (2015). *Financial Forecasting, Analysis, and Modelling*. John Wiley & Sons Publication, United Kingdom.
- Sarıoğlu, K. ve Türel, A. (2012). "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir (Kar) Tablosu: Kullanılan Dil Üzerine Eleştiri ve Sunum Şekli Tercihleri Üzerine Bir Araştırma". *Vergi Sorunları Dergisi*, (290): 82-94.
- Savcı, M. (2010). *Mali Tablolar Analizi*. Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Schindler, R. (1967). *Die Publizitätsvorschriften bei der Rechnungslegung der AG*, Bern.
- Schipper, K. (2003). "Principles Based Accounting Standards". *Accounting Horizons*, 17(1): 61-72.
- Schmallenbach, E. (1961). *Le Bilan Dynamique*. Dunod, Paris.

- Senal, S., Ateş Aslantaş, B. ve Acar, D. (2013). “Özsermaye Karlılığı ve Hisse Başına Kazanç Açısından Kapsamlı Karın İncelenmesi (2009-2011)”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(3): 55-80.
- Senel, A. S., Tuncay, M., Önoğul, Ö. ve Karşlı, C. (2011). “Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer”. *New World Sciences Academy*, 6(1): 48-76.
- Serozan, R. (2014). *Taşınır Eşya Hukuku I*. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Sever, R. (2012). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Bakımından Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrası*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sevilengül, O. (2016). *Genel Muhasebe*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Shoven, J. B., Smart, S. B. ve Waldfogel, J. (1991). “Real Interest Rates and the Savings and Loan Crisis: The Moral Hazard Premium”. *NBER Working Paper*, (3754): 1-33.
- Sipahi, B. ve Küçük, İ. (2011). “Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Vakfı Dergisi*: 181-193.
- Sirmen, A. L. (2013). *Eşya Hukuku*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Sokolov, Y. V. (1985). *Muhasebenin Gelişim Tarihi*. Finans İstatistika Yayını, Moskova.
- Stickney, C. P. ve Brown, P. R. (1999). *Financial Reporting and Statement Analysis*. The Dreyden Pres., Orlando.
- Stöckli, J. F. (1994). *Unübertragbare Aufgaben des Verwaltungsrates*. AJP 5.
- Sultanoğlu, B. (2016). “Borsa İstanbul Şirketlerinde UFRS Etkisi: Finansal Bilginin İhtiyaca Uygunluğu”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2): 369-391.
- Sumer, A. (1990). “Anonim Ortaklıklarda Azınlık Haklarının Korunması ve Anonim Ortaklığın Haklı Nedenle Feshi”. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sumer, H. (2013). “Ticari Bilanço ve Borca Batıklık Bilançosu.” *İstanbul Barosu Dergisi*, 87(2): 39-53.
- Sungurbey, İ. (1974). *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu ya da Tasfiye Memurlarının İbrasının Hukuki Niteliği, Kapsamı ve Etkisi Üstüne*. Medeni Hukuk Sorunları, İstanbul: 163-179.
- Sürmeli, F. (1973). “Ana Şirket ile Bağlı Şirketler Arasındaki Bilanço: Konsolide Bilanço”. *Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Dergisi*, 9(2): 177-196.
- Sürmen, Y. (2017). *Muhasebe – I*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

- Syzdykova, A. (2016). “Türkiye’de TFRS’ye Göre Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi: BİST 100 Şirketleri Tarafından Kullanılan İskonto Oranlarının Analizi”. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 2(2): 23-40.
- Şahin, A. (2005). *Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluk Açısından İbrası*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şanver, S. (1968). *İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul.
- Şen, İ. K., Üçoğlu, D. ve Terzi, S. (2015). *Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolide Finansal Raporlama*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şenel, C. (2013). *Uluslararası Muhasebe Standartlarına Adaptasyonun Temel Finansal Oranlar Üzerine Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şener, O. H. (2019). *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şengel, S. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”. *Zeitschrift für die Welt der Türken*, 3(2): 21-40.
- Şensoy, N. (2003). “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”. *Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Gazi Üniversitesi, Antalya, 21-42.
- Tan, M., Erdoğan, S. ve DüNDAR, M. (1995). *Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi*. Ankara.
- Tanış, V. N. (2016). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*. Karahan Kitabevi, Adana.
- Tekinalp, Ü. (1976). “Azınlığın Bilançonun Onaylanmasına İlişkin Müzakerenin Ertelenmesi İstemi”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Ord. Prof. Dr. Ernst E. Hirsh’e Armağan, Özel Sayı, 42(1-4): 233-243.
- Tekinalp, Ü. (1979). *Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri*. Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Tekinalp, Ü. (2003). *Fondaki Bankanın Hukuku*. Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul.
- Tekinalp, Ü. (2007). “Türk Ticaret Hukuku’nda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS”. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, XXIV(2): 33-66.
- Tekinalp, Ü. (2012). *Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.

- Tekinalp, Ü. (2015). *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Tek Kişi Ortaklığı, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Tekil, F. (1978). *Şirketler Hukuku - Anonim Şirketler*. Otağ Matbaası, İstanbul.
- Tekil, F. (1998). *Şirketler Hukuku Anonim Şirketler*. Alkım Yayınevi, İstanbul.
- Tekinay, S. S. (1987). *Medeni Hukuka Giriş Dersleri*. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Tenker, N. (1982). *Şirketlerin Halka Açılmasında Finansal Tabloların ve Dış Denetimlerinin Önemi*. Gazi Üniversitesi Yayınevi, Ankara.
- Teoman, Ö. (2000). *Anonim Ortaklıkta Paylar Üzerinde İntifa Hakkı Bulunması Durumunda Oy Hakkı Dışındaki Yönetim Haklarının Kimin Tarafından Kullanılacağı Sorunu*. Tüm Makalelerim, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Teoman, Ö. (2001). *Azınlığın Bilanço Görüşmelerinin Ertelenmesini İsteme Hakkı (TTK m. 377) Konusundaki Yargıtay Kararlarının Değerlendirilmesi*. Otuz Yıl Ticaret Hukuku, Tüm Makalelerim, C. II, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Teoman, Ö. (2009). “Yürürlükteki Hukukumuz ve Türk Ticaret Kanunu Tasarı’sına Göre Anonim Ortaklık Genel Kurul Toplantılarına Katılmak Zorunda Olanlar”. Prof. Dr. Reha Poroy’un Anısına Armağan, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 25(4): 19-33.
- Tepegöz, Ş. M. ve Türedi, H. (2015). “İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu”. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2): 43-52.
- Terzi, S. (2013). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri ve Kontrol Modeli”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1): 281-300.
- Tetik, N. (1997). “Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (2): 147-160.
- Timoşenko, V. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kırgızistan’da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bişkek.
- Tokay, H., Deran, A. ve Aktaş, R. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Ortamında Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri: 3-32.
- Topaloğlu, M. (2012). “37 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı Uyarınca Karşılıklar”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 370(2): 75-90.

- Topuz, G. (2012). *Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Toraman C. ve Bayramoğlu, M. F. (2006). “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. 17. Dünya Muhasebe Kongresi, *Mali Çözüm Dergisi*, (76): 457-480.
- Turanlı, H. (2014). “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Ortaklıkta İbra.” *Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2): 101-135.
- Türk, A. (2002). “Anonim Ortaklıkta Gizli Yedek Akçeler”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2): 173-233.
- Türk, S. (2018). *TMS, TFRS Uygulamaları Çerçevesinde Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve VUK ile Karşılaştırmalı Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türker, İ. (2010). “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (30): 105-120.
- Uluslan, H. (2008). “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi”. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1): 129-154.
- Uluslan, H. (2013). “Kapsamlı Kar (Zarar): Raporlama Yöntemi Tercihleri ve Finansal Performansın Raporlanmasına Etkisi Üzerine Bir Araştırma”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2): 45-72.
- Ulusoy, E. (2003). *Şirketler Hukukunda İbranın Hukuki Niteliği*. Prof. Dr. Turgut Kalpsüz’e Armağan, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara: 253-282.
- Ulusoy, E. (2016). *Anonim Şirketlerde Bireysel ve Azınlık Pay Sahibi Hakları*. Bilge Yayınevi, Ankara.
- Umar, B. ve Yılmaz, E. (1980). *İsbat Yükü*. Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Urkan, E. (2015). *Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Uyar, U. (2015). *Finansal Raporlama Standartları’nın Piyasa Değerini Açıklama Gücü Üzerine Etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Uyguntürk, H. ve Vargün, H. (2018). “Nakit Akışı İle Karlılık Arasındaki İlişki: Taşıt Araçları Sektörü Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3): 705-727.

- Uysal, Ö. Ö. (2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Y. 5, (17): 87-109.
- Uysal, T. ve Şenlik, M. (2016). *Genel Muhasebe*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Üçışık, G. ve Çelik, A. (2013). *Anonim Ortaklıklar Hukuku*. Adalet Yayınevi, Ankara.
- Üçışık, G. ve Çelik, A. (2018). *Anonim Ortaklıkta Finansal Tablolar Yedek Akçeler ve Kar Dağıtımı*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Ünlü, U. (2016). “Şirketler Topluluğunda Hakimiyet ve Sorumluluk İlişkisi”. *Terazi Hukuk Dergisi*, 11(122): 102-107.
- Üstündağ, S. (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (1): 51-67.
- Üstündağ, S. (2003). “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”. *Active*, (28): 6-16.
- Velidedeoğlu, H. V. ve Kaynar, R. (1960). *Türk Borçlar Kanunu'na Göre Borçlar Hukuku, Umumi Hükümler*, Tan Matbaası, İstanbul.
- Wiley, J. (2018). *Interpretation and Application of IFRS Standards*. John Wiley & Sons, Ltd., United States.
- Yalçın, E. (2015). *Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yalçın, Z. (2014). *Uluslararası Muhasebe Sistemlerindeki Çakışma ve Ayrışmalar Işığında Amaca Yönelik Muhasebe Organizasyonu Önerisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yalvaç, E. F. (2016). *Muhasebenin Temel İlkeleri*. Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Yanlı, V. (2000). “Alman Ticaret Kanununa Göre Konsolide Bilanço Düzenleme Yükümlülüğü”. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 20(4): 37-59.
- Yanlı, V. (2014). “Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı”. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, XXX(1): 5-32.
- Yardımcıoğlu, M. (2007). “Gayri Maddi Duran Varlıkların Mevzuatımız ve Uluslararası Standartlar Yönünden Durumu: Şerefiye Örneği”. *Mali Çözüm Dergisi*, (81): 63-68.
- Yardımcıoğlu, M., Demirel Arıcı, N. ve Özer, V. (2008). “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”. *Mali Çözüm Dergisi*, (85): 43-58.
- Yavuz, M. (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Yönetim Kurulu Yıllık Faaliyet Raporunun Tanzimi ve Denetimi”. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (99): 180-192.

- Yavuz, M. (2013). “Anonim Şirketlerde Kar Payı Alma Hakkını Kısıtlayan Unsurlar”. *Mali Çözüm Dergisi*, (120): 89-97. (Yavuz, 2013a)
- Yavuz, M. (2013). “Anonim Şirketlerde Azlığın Talebi Üzerine Finansal Tabloların Müzakeresinin Ertelelenmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, (119): 127-138. (Yavuz, 2013b)
- Yaylalı, İ. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yıldız, G. (2017). *Genel Muhasebe*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yılmaz, A. (2015). “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağlı Şirket Yönetim Kurulunun Bağlılık Raporu ve Bağlılık Raporunun Denetimi”. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 31(2): 99-128.
- Yılmaz, E. (2006). *Hukuk Sözlüğü*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yazıcı, M. (2001). *Muhasebe Bilim Öğeleri*. Çağlayan Basımevi, İstanbul.
- Yücel, A. T. (2016). *Genel Muhasebe*. Maliye Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Yükçü, S. ve İçerli, Y. (2007). “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”. *Mali Çözüm Dergisi*, (82): 15-27.
- Yükçü, S. ve Gönen, S. (2012). “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”. *Mali Çözüm Dergisi*, 114: 17-36.
- Yükçü, S. ve Yaşar, Ş. (2013). “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS 37 Standardı Kapsamında Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 13(40): 1-13.
- Zavarı Rezaei, A. (2014). *Diğer Kapsamlı Kar ve Zarar Tablosu’nun Niteliği ve Kullanımının BİST’te İşlem Gören Şirketler Üzerinde Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Zeytinoğlu, E. ve Polat, Z. G. (2018). “Muhasebede İhtiyatlılığı Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul Örneği”. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 5(20): 753-762.
- Zijl, W. ve Maroun, W. (2016). “Discipline and Punish: Exploring the Application of IFRS 10 and IFRS 12”. *Critical Perspectives on Accounting*: 1-3.

İnternet Kaynakları

Afyon Çimento Sanayi Anonim Şirketi’nin raporu için bkz.
<http://www.afyoncimento.com/wp->

content/uploads/2016/11/yonetim_kurulu_faaliyet_raporu_31122015.pdf, (erişim tarihi: 25.03.2019).

Akbank Vadesiz Mevduat Hesabı, <https://www.akbank.com/vadesiz-mevduat-hesabi>, (ET. 29.01.2019).

Avrupa Birliği, 26 Haziran 2013 tarihli 2013/34 sayılı “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri Yönergesi”, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&rid=1>, (erişim tarihi: 07.02.2018).

Ayboğa, H. (2001). “Mali Durum Tablosu ve Kurumsal Yapısı Teori ve Türk Ticaret Kanunu Açısından İrdelenmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/11-%2057%20HAN%C4%B0F%C4%B0%20AYBO%C4%9EA%20.doc>, (erişim tarihi: 27.01.2018).

“Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması” standardı için bkz.

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20210-Site.pdf>, (erişim tarihi: 13.03.2019).

Bak Ambalaj Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin finansal raporları için bkz. <http://www.bakambalaj.com.tr/images/kataloglar/31122017-faaliyet-raporu.pdf>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

Bryant H. B., Stratton, H. D. ve Packard, S. (1864). *National Book-Keeping: Analytical and Progressive, Treatise on The Science of Accounts and Its Collateral Branches*, Newyork, https://books.google.com.tr/books?id=14cBAAAAYAAJ&printsec=frontcover&hl=tr&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false, (erişim tarihi: 01.01.2018).

Cambridge Dictionary, https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce-t%C3%BCrk%C3%A7e/fair_1, (erişim tarihi: 09.01.2019).

Chisman, N. (2004). *The Basis of Measurement in Accounting*, <http://www.icaew.com/index.cfm?route=117538>, (erişim tarihi: 30.12.2018).

Colbert Kararnamesine ilişkin fransızca metnin alındığı kaynak, <http://www.eponymes.com/app/webroot/files/files/Ordonnance-167pdf>, (erişim tarihi: 30.12.2017).

- Çabuk, A. ve Saygılı, T. A. (2012). “Osmanlı İmparatorluğu’nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş”. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319938>, (erişim tarihi: 03.01.2018).
- Deloitte (2011). “Research and Development Expenditure, A Concept Paper”. www.deloitte.com, (erişim tarihi: 29.02.2018).
- Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee’nin resmi sitesi için bkz. <https://www.drsc.de/en/about/>, (erişim tarihi: 23.05.2018).
- Düstur II, C. 7 için bkz. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/71>, (erişim tarihi: 03.01.2018).
- Financial Accounting Standards Board ile ilgili bilgiler için bkz. <http://www.fasb.org/facts/index.shtml>, (erişim tarihi: 10.05.2018).
- Financial Reporting Council, 2009. “Going Concern and Liquidity Risk: Guidance For Directors of United Kingdom Companies”. <http://www.frc.org.uk/getattachment/079e9ca2-7153-4831-8248-5de419041f6c/Going-concern-and-liquidity-risk-guidance-for-directors-of-uk-companies-093.pdf>, (erişim tarihi: 05.03.2018).
- Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı için bkz. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, (erişim tarihi: 27.01.2019).
- Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketi, 1 Ocak – 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu için bkz. file:///C:/Users/USER/Downloads/Ford_Otomotiv_Sanayi_AS_31122018_Mali_Tablo_ve_Notlar.pdf, (erişim tarihi: 24.03.2019).
- Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:1978:222:FULL&from=EN>, (erişim tarihi: 01.01.2018).
- Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi’nin Bağımsız Denetim Raporu, [https://galatasaray.blob.core.windows.net/files/sportif/31052018-SPK-KONSOLIDE-09082018\).pdf](https://galatasaray.blob.core.windows.net/files/sportif/31052018-SPK-KONSOLIDE-09082018).pdf), (erişim tarihi: 25.03.2019).
- Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi’nin 1 Haziran 2017-31 Mayıs 2018 hesap dönemi faaliyet raporu için bkz.

- <https://galatasaray.blob.core.windows.net/files/sportif/faaliyet-raporu-31052018.pdf>, (erişim tarihi: 29.04.2019).
- <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf>, (erişim tarihi: 09.01.2019).
- <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>, (erişim tarihi: 22.04.2019).
- http://www.esmmmo.org/storage/file/hesap_plani_taslagi.pdf, (erişim tarihi: 23.07.2018)
- [http://www.gesetze-im-intern\(ET.de/hgb/_249.html](http://www.gesetze-im-intern(ET.de/hgb/_249.html), (erişim tarihi: 07.02.2019).
- <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler>, (erişim tarihi: 25.02.2019).
- <https://www.frc.org.uk/getattachment/f08eecd2-6e3a-46d9-a3f8-73f82c09f624/True-and-fair-June-2014.pdf>, (erişim tarihi: 09.02.2018).
- Iqbal, M. Z., Melcher, T. U. ve Elmallah, A. A. (1997). International Accounting – A Global Perspective, South-Western College Publishing: 669-671, <https://www.sciencedirect.com/journal/the-international-journal-of-accounting/vol/33/issue/5>, (erişim tarihi: 24.01.2019).
- International Accounting Standard 1, pr. 10, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf>, (erişim tarihi: 10.12.2018).
- International Accounting Standards Board Discussion Paper, (2005). “Measurement Bases for Financial Accounting - Measurement on Initial Recognition Prepared by Staff of the Canadian Accounting Standards Board”. https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/IASB_Canadian_MM_paper.pdf, (erişim tarihi: 31.12.2018).
- İngiliz Şirketler Kanunlarının metinleri için bkz. http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en.pdf, (erişim tarihi: 06.02.2018).
- Kar Payı Avansı Tebliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180901-9-1.pdf>, (erişim tarihi: 16.02.2019).
- Kartosan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi hakkında verilen bağımsız denetçi raporu, <http://www.kartosan.com.tr/files/GenelKurul/Konsolide-Finansal-Raporlar-2017-4.pdf>, (erişim tarihi: 21.03.2019).
- Karyağdı, N. (2013). “Yüzde Beş Oranında I. Temettü Dağıtmak Zorunlu Hale Geldi”. <https://www.dunya.com/gundem/yuzde-5-oraninda-i-temettu-dagitmak-zorunlu-hale-geldi-haberi-201075>, (erişim tarihi: 11.02.2019).

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan şirketlere ilişkin verileri, <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1>, (erişim tarihi: 22.01.2018).
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 29/12/2014 Tarihli ve 41 Sayılı Kararı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TMS/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf, (erişim tarihi: 22.01.2018).
- Lodovico, F. (1677). “Trattato Del Modo Di Tenere Il Libro Doppio Domestico Col Svo Esemplare”. <https://books.google.com.tr/books?id=g8lmopwffC4C&printsec=frontcover&dq=trattato+del+modo+di+tenere+il+libro+doppio+domestico+kimin+kitabı&hl=tr&sa=X&ve>, (erişim tarihi: 29.12.2017).
- Meier Gubser, S. (2013). “Finanzielle Führung”. http://vrf.it.ch/wp-content/uploads/2017/03/VR-Praxis-1_2013-Finanzielle-F%C3%BChrung.pdf, (erişim tarihi: 27.02.2019).
- Nuh Çimento'nun Faaliyet Raporu. https://www.nuhcimento.com.tr/wp-content/uploads/31.12.2015_Faaliyet_Raporu.pdf, (erişim tarihi: 01.03.2019).
- Öncü, E. (2013). “Kanuni Yedek Akçe Ayrılırken Geçmiş Yıl Zararları Dikkate Alınacak Mıdır?”. <https://www.muhasabedr.com/kanuni-yedek-akce-ayrilirken-gecmis-yil-zararlari-dikkate-alinacak-midir/>, (erişim tarihi: 11.02.2019).
- Özdemirci, F. (2017). “Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu”. <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4359>, (erişim tarihi: 10.04.2019).
- Penman, S. H. ve Zhang, X. (1999). Accounting Conservatism, the Quality of Earnings, and Stock Returns: 1-39, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=201048, (erişim tarihi: 13.01.2019).
- Plantin, G., Sapra, H. ve Shin, H. S. (2008). “Fair Value Accounting and Financial Stability, Research Paper No. 08-15”. <http://ssrn.com/abstract=1275395>, (erişim tarihi: 31.12.2018).
- Polisan Holding Anonim Şirketi hakkında verilen bağımsız denetim raporu için bkz. http://www.polisanholding.com/pdf/KonsolideFinansalTablolar_2017_31.12.2017.pdf, (erişim tarihi: 21.03.2019).

- Presentation of Financial Statements'ın tam metni için bkz. http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB101_07-15.pdf, (erişim tarihi: 19.02.2018).
- Railway Companies (Accounts and Returns) Act, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1911/34/pdfs/ukpga_19110034_en.pdf, (erişim tarihi: 06.02.2018).
- Railways Clauses Consolidation Act, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1845/20/pdfs/ukpga_18450020_en.pdf, (erişim tarihi: 10.02.018).
- Sarıkaya, İ. (1994). “Ticari Kar – Mali Kar Ayırımında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ticari Kardan Mali Kara Geçiş”. *Vergi Dünyası Dergisi*, <https://www.onerymm.com.tr/image/data/Makaleler/5-TicariMaliKarAyirimindaMuhasebeSistemiUygulamaGenelTebliğiveTicariKardanMaliKaraGecis.pdf>, (erişim tarihi: 25.02.2019).
- Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ için bkz. <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (erişim tarihi: 20.03.2019).
- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan açıklama için bkz. <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1>, (erişim tarihi: 22.03.2019).
- Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1), <https://www.kap.org.tr/project/KAP/file/content/KAP%20Hakk%C4%B1nda%2F%C4%B0lgili%20Mevzuat%20ve%20D%C3%BCzenlemeler%2FTebliğ%C4%9Fler%2FFinansal%20Raporlama%20Tebliğ%C4%9Fi%20Yeni>, (erişim tarihi: 23.04.2019).
- Sinerji Sirküler Rapor, Sirküler Tarihi: 20.02.2013, Sirküler No: 2013/17, http://www.sinerjiymm.com.tr/dosyalar1/haber_oku.php?haber_id=63, (erişim tarihi: 10.02.2019).
- Şişman, A. G. (2008). “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kavramının Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”. <https://docplayer.biz.tr/292844-Kanunen-kabul-edilmeyen-gider-qwertyuiopguasdfghjklisizxcvbnmoc-kavraminin-vergi-mevzuati-acisindan-degerlendirilmesi.html>, (erişim tarihi: 17.01.2019).
- The Conceptual Framework for Financial Reporting, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>, (erişim tarihi: 30.01.2018).
- Toroslu, M. V. (2009). “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”. *E-Yaklaşım*, (197):

http://vefatoroslu.com/wswFiles/documentation/document_88_0/54.%20makale.pdf,
(erişim tarihi: 12.01.2018).

Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş'nin finansal raporları için bkz.

https://www.trabzonspor.org.tr/Download/files/faaliyet_raporu_31_mayis_2017_final_1489314263.pdf, (erişim tarihi: 01.03.2019).

Tureng, <http://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/fair>, (erişim tarihi: 09.01.2019).

Türk Dil Kurumu, altıncı tanım
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c3346a3cbc6a7.96045082, (erişim tarihi: 07.01.2019).

Türk Dil Kurumu, müzakere kavramı için bkz.
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=M%C3%9CZAKERE,
(erişim tarihi: 03.04.2019).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, (2004). “Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor”.
<http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/055885d7-9f0b-4e81-8b6c-ecfd4bc0d34a/agustos-2004>, (erişim tarihi: 13.01.2018).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı,
[http://www.vergin\(ET.net/UserFiles/File/UFRS/UFRS%20cep%20kitapcigi%202008.pdf](http://www.vergin(ET.net/UserFiles/File/UFRS/UFRS%20cep%20kitapcigi%202008.pdf), (erişim tarihi: 12.01.2018).

Yargıtay kararları için bkz. <https://www.lexpera.com.tr/kullanici-profil>, (erişim tarihi: 15.05.2019).

Zülch, H. ve Pronobis, P. (2010). “The Predictive Power of Comprehensive Income and Its Individual Components under IFRS”. HHL-Arbeitspapier, (95):
<https://www.hhl.de/fileadmin/texte/publikationen/arbeitspapiere/hhlap0095.pdf>,
(erişim tarihi: 31.07.2018).

Özgeçmiş

Adı ve SOYADI	Raziye AKSU ÖZKAN
Doğum Yeri – Tarihi	Antalya, 06.05.1990
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Antalya Anadolu Lisesi, Antalya, 2008
Lisans Diploması	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 2012
Yüksek Lisans Diploması	Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2015
Tez Konusu	Aval Kurumu
Yabancı Dil / Diller	İngilizce
BİLİMSEL FAALİYETLER	
<p>Kitaplar:</p> <p>Aksu, R. “Aval Kurumu”, 1. Baskı, 2015, Seçkin Yayıncılık, Ankara.</p> <p>Özkan Aksu, R. “Aval Kurumu”, 2. Baskı, 2019, Seçkin Yayıncılık, Ankara.</p> <p>Makaleler:</p> <p>Helvacı, M. ve Aksu, R. (2017). “Çekte Baskı Tarihinin Muhatap Bankanın Sorumluluğuna Etkisi”. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 23: 223-248.</p> <p>Aksu, R. (2016). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde 1475 Uyarınca Sorumluluk Sigortalarında Sigortalının Bildirim Yükümlülüğü”. Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 6: 215-235.</p> <p>Aksu, R. (2016). “Avukatlık Sözleşmesinin Unsurları ve Hukuki Niteliği”. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi: 861-889.</p> <p>Helvacı, M. ve Aksu, R. (2016). “Bonoda Yer Alan Tediye Tarihi ve Ödeme Tarihi Kavramlarının Değerlendirilmesi”. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 22: 1275-1288.</p>	

Aksu, R. (2015). “Serbest Piyasa Ekonomisi İlkeleri Işığında Elektronik Ticaret Kanununun Değerlendirilmesi”. Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5: 169-195.

Aksu, R. ve Meriç, N. (2015). “Kambiyo Senetlerinde İrade Yokluğunun ve Bozukluğunun Tespiti ve İspatı”. Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi, 5: 69-107.

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurumlar

Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Özel Hukuk, Ticaret Hukuku
Anabilim Dalı (2013-devam ediyor)

E-Posta

raziye_aksu1905@hotmail.com