

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TFRS 10 / TMS 28 KAPSAMINDA KONSOLİDE
FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE
HAVACILIK SEKTÖRÜNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

Aylin AVCI

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

DANIŞMAN

Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU

İSTANBUL, Temmuz 2018

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TFRS 10 / TMS 28 KAPSAMINDA KONSOLİDE
FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE
HAVACILIK SEKTÖRÜNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

**Aylin AVCI
(152008095)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU**

İSTANBUL, Temmuz 2018

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TFRS 10 / TMS 28 KAPSAMINDA KONSOLİDE
FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE
HAVACILIK SEKTÖRÜNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Aylin AVCI
(152008095)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 09.07.2018

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU
(Marmara Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS
(İstanbul Okan Üniversitesi)

: Dr. Öğr. Üyesi Fatma Yonca TUNÇ
(İstanbul Okan Üniversitesi)

İSTANBUL, Temmuz 2018

ÖNSÖZ

Bu çalışma, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Programı Yüksek Lisans Tezi olarak yapılmıştır.

‘‘TFRS 10 / TMS 28 Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Havacılık Sektörüne Yönelik Bir Uygulama’’ isimli tez çalışmamın planlanması, oluşumu ve yürütülmesinde ilgi ve desteğini esirgemeyen danışman hocam Sayın Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU’ ya teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Aynı zamanda; hayatımın her aşamasında yanımda olan, maddi ve manevi her türlü desteğini her daim hissettiğim sevgili annem Hamide AVCI’ ya, yapmış olduğum çalışmada manevi desteğini esirgemeyen kardeşim Bilge GÖKÇELER ve SMMM İpek YAYLALI’ ya sevgi, minnet ve sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul, 2018

Aylin AVCI

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET.....	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. KONSOLİDASYON VE KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR .	3
2.1. KONSOLİDASYONA İLİŞKİN KAVRAMLAR	3
2.1.1. Konsolidasyon	3
2.1.2. Konsolide Finansal Tablolar.....	4
2.1.3. Ana Ortalık Kavramı	4
2.1.4. Bağlı Ortalık Kavramı.....	4
2.1.5. İştirakler Kavramı.....	5
2.1.6. İş Ortaklıkları Kavramı	6
2.1.7. Bağlı Menkul Kıymetler Kavramı.....	6
2.2. KONSOLİDASYONLA İLGİLİ DİĞER KAVRAMLAR.....	7
2.2.1. Bireysel Finansal Tablolar Kavramı.....	7
2.2.2. Kontrol Gücü Kavramı	7
2.2.3. Azınlık Payı Kavramı	8
2.2.4. Holding Kavramı	9
2.2.5. Konsolidasyon Şerefiyesi Kavramı.....	9
2.2.6. Konsern Kavramı	9

2.2.7. Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklar Kavramı	10
2.2.8. Sınırlı İştirak Kavramı.....	10
2.3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR.....	10
2.3.1. Finansal Tablolarda Konsolidasyonun Amaçları	11
2.3.1.1. İşletme İçi Amaçlar Açısından Konsolidasyon.....	13
2.3.1.2. İşletme Dışı Amaçlar Açısından Konsolidasyon	14
2.3.2. Konsolide Finansal Tabloların Kapsamı ve Düzenlenme Esasları	15
2.3.3. Konsolide Finansal Tabloların Sınırları.....	18
2.3.4. Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Duyulan İhtiyaç	21
2.3.5. Konsolide Finansal Durum Tablosu	22
2.3.5.1. Konsolide Finansal Durum Tablosu Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar	23
2.3.5.2. Konsolide Edilen Finansal Durum Tablolarında Aranılan Şartlar	24
2.3.6. Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	26
2.3.6.1. Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar	27
2.3.7. Konsolide Finansal Tablolara Duyulan İhtiyaç	29
2.4. ELİMİNASYON İŞLEMLERİ	29
2.4.1. Öz kaynakların Eliminasyonu ve Azınlık Paylarının Hesaplanması.	30
2.4.2. Grup İçi İşlemlerin Eliminasyonu.....	31
2.5. DİĞER KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR.....	32
2.5.1. Konsolide Nakit Akış Tablosu	33
2.5.2. Konsolide Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	34
2.5.3. Konsolide Finansal Tabloların Dipnotlarında Açıklanması Gerekenler	35
2.6. KONSOLİDASYON YÖNTEMLERİ.....	39

2.6.1. Tam Konsolidasyon	41
2.6.2. Oransal Konsolidasyon	42
2.6.3. Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi İle Muhasebeleştirme	42
2.7. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ STANDARTLAR	44
2.7.1. Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1): Finansal Tabloların Sunuluşu	45
2.7.2. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3 (TFRS 3): İşletme Birleşmeleri Standardı	48
2.7.3. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10 (TFRS 10): Konsolide Finansal Tablolar Standardı.....	50
2.7.4. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 11 (TFRS 11): Müşterek Anlaşmalar Standardı	55
2.7.5. Türkiye Muhasebe Standardı 27 (TMS 27): Bireysel Finansal Tablolar Standardı	56
2.7.6. Türkiye Muhasebe Standardı 28 (TMS 28): İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı	58
BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİM	61
3.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	61
3.2. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ	62
3.2.1. Sürekli Denetim.....	63
3.2.2. Sınırlı Denetim	64
3.2.3. Özel Denetim	64
3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	65
3.4. BAĞIMSIZ DENETİMİ KISITLAYICI ETKENLER	66
3.5. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	67
3.5.1. Denetim Süreci ve Denetimin Planlanması	67

3.5.2. Denetim Sürecinde Önemlilik ve Risk	69
3.5.3. Müşteri Seçimi, İşin Alınması ve Kabulü	70
3.6. BAĞIMSIZ DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ	71
3.6.1. Bağımsız Denetim İşlemleri	72
3.6.1.1. İşlem Testleri.....	72
3.6.1.2. Doğrulama Testleri.....	73
3.6.2. Bağımsız Denetim Kanıtları.....	74
3.6.2.1. Bağımsız Denetimde Risk, Önemlilik ve Denetim Kanıtı Arasındaki İlişkiler	75
3.6.2.2. Bağımsız Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri	76
3.6.3. Bağımsız Denetim Yöntemleri	77
3.6.4. Bağımsız Denetimde Çalışma Kâğıtları	77
3.6.5. Bağımsız Denetimde Örneklem Yöntemleri.....	78
3.7. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNUN DÜZENLENMESİ	78
3.8. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	80
3.8.1. Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı 200 (BDS 200)	80
3.8.2. Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardı 320 (BDS 320).....	81
3.8.3. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı 560 (BDS 560).....	82
3.8.4. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı 700 (BDS 700).....	83
BÖLÜM 4. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİNE İLİŞKİN HAVACILIK SEKTÖRÜNE YÖNELİK BİR UYGULAMA.....	85
4.1. HAVACILIK SEKTÖRÜ VE ANA ORTAKLIĞA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	85

4.1.1. TT Teknik A.Ş. Şirketinin, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerinin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu.....	86
4.2. TT TEKNİK ANONİM ŞİRKETİ'NE AİT KONSOLİDASYON ESASLARI.....	90
4.2.1. TT Teknik AŞ'ye Ait Konsolide Finansal Durum Tablosunun (Bilanço) Düzenlenmesi	90
4.2.2. TT Teknik AŞ'ye Ait Konsolide Kâr veya Zarar Tablosunun Düzenlenmesi.....	108
4.3. TT TEKNİK ANONİM ŞİRKETİ'NE AİT KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ	118
4.3.1. TT Teknik A.Ş.'nin Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloları	119
4.3.1.1. TT Teknik A.Ş. Finansal Durum Tablosu.....	119
4.3.1.2. TT Teknik A.Ş. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu .	120
4.3.1.3. TT Teknik A.Ş. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu.....	121
4.3.1.4. TT Teknik A.Ş. Nakit Akış Tablosu	123
4.3.2. TT Teknik A.Ş.'nin Bağımsız Denetiminin Finansal Raporlama Çerçevesindeki Kapsamı	124
4.3.3. TT Teknik A.Ş.'nin Bağımsız Denetim Raporunda Bağımsız Denetçi Görüşünün Bildirilmesi.....	126
BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	130
KAYNAKÇA	134

ÖZET

TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE TMS 28 İŞTİRAKLERİN ÖZ KAYNAKTAN PAY ALMA YÖNTEMİYLE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İLE BAĞIMSIZ DENETİMİNE İLİŞKİN HAVACILIK SEKTÖRÜNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasındaki amaç, bir şirketler grubuna dâhil ana ortaklık ve ona bağlı ortaklıkların, kontrol gücü bulunan iştirakler ile sınırlı iştiraklerin aynı döneme ait karşılıklı borç/alacak, kar/zarar işlemlerinden doğan finansal durumlarının konsolidasyon kuralları doğrultusunda birleştirilerek ve tek bir ortaklığa aitmiş gibi gösterip, gerekli olan eliminasyon işlemleri yapıldıktan sonra ana ortaklık yatırımcılarına, şirket yöneticilerine, tasarruf sahiplerine, denetim mercilerine ve ilgili tüm paydaşlara gerçeğe uygun bir şekilde bilgi vermektir.

Bu çalışmada, Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10 (TFRS 10) Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28)'e göre İştiraklerin Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi' ne göre muhasebeleştirilmesi ile ana ortaklığın finansal tablolarının oluşturulması hedeflenmiştir. Ayrıca; havacılık sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeye ait oluşturulan bu konsolide finansal tabloların bağımsız denetim süreci de incelenmiştir.

Bu çalışma, TFRS 10 ve TMS 28 standartlarına göre konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında dikkat edilmesi gereken usul ve esasları da içermektedir.

Anahtar Kelimeler: Konsolidasyon, Konsolide Finansal Tablolar, Eliminasyon, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları.

Tarih: İstanbul, Temmuz 2018

ABSTRACT

REGULATION OF TFRS 10 CONSOLIDATE FINANCIAL STATEMENTS AND AN APPLICATION FOR THE AVIATION SECTOR WITH ACCOUNTING AND INDEPENDENT AUDITING OF TMS 28 AFFILIATES WITH EQUITY SHEET METHOD

The Purpose of preparing consolidated financial statement is to provide information to the parent company investors, company managers, saving owners, supervisory authorities and all relevant stakeholders in a legitimate manner after making the necessary elimination transactions about the parent company and its subsidiaries including a group of companies, affiliates which has control power and limited affiliates financial situations come to exist from mutual debt / receivable, profit / loss transactions of the same period which combined with consolidation rules and as if it belonged to a single partnership.

In this study, It is aimed that preparing Turkey Financial Reporting Standards 10 (TFRS 10), preparing to Consolidate Financial Statements, Accounting of affiliates according to Turkey Accounting Standart (TMS 28) with equity sheet method and to create the financial statements of the parent company. Furthermore, it has been examined independent audit process of consolidating financial statements which belong to company operating in the aviation sector.

This study also includes the principles and procedures to be observed during the preparation of the financial statements according to TFRS 10 and TMS 28 standards.

Keywords: Consolidation, Consolidated Financial Statements, Elimination, Turkey Financial Reporting Standards, Turkey Accounting Standards.

Date: Istanbul, July 2018

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: American Institue Of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
GSMH	: Gayri Safi Millî Hasıla
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

- UDS** : Uluslararası Denetim Standartları
- UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMS** : Uluslararası Muhasebe Standartları
- US-GAAP** : Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
- VUK** : Vergi Usul Kanunu



ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 2.1. Konsolidasyon K/Z Hesaplama Formülü 42



TABLolar LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1. Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenme Esasları	18
Tablo 2.2. Konsolidasyon Şerefiyeleri	24
Tablo 2.3. Konsolide Bilançoda Dönen ve Duran Varlıklar	25
Tablo 2.4. Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesinde Kullanılan Yöntemler	40
Tablo 2.5. Konsolidasyon Kapsamındaki ve Kapsam Dışındaki Finansal Varlıklara İlişkin Düzenlemeler	53
Tablo 3.1. Bağımsız Denetim Süreci.....	62
Tablo 4.1. TT Teknik A.Ş.'nin 31.12.2017-31.12.2016 Karşılaştırmalı Dönemlere Ait Bağlı Ortaklıklar ve İştirakler Tablosu	87
Tablo 4.2. TT Teknik A.Ş.'nin 31.12.2017 Dönemine Ait Şirket Ortaklık Tablosu	88
Tablo 4.3. Ana Ortaklık TT Teknik A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu	91
Tablo 4.4. Bağlı Ortaklık Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu	93
Tablo 4.5. İştirak P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ. Solo Finansal Durum Tablosu.....	94
Tablo 4.6. İştirak Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ. Solo Finansal Durum Tablosu	96
Tablo 4.7. İştirak TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu	97
Tablo 4.8. TT Teknik A.Ş. Finansal Durum Konsolidasyon Çalışma Tablosu	99
Tablo 4.9. TT Teknik A.Ş. Konsolide Finansal Durum Tablosu	106
Tablo 4.10. Ana Ortaklık TT Teknik A.Ş. Solo Kâr veya Zarar Tablosu.....	108
Tablo 4.11. Bağlı Ortaklık Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş. Solo Kâr veya Zarar Tablosu.....	109
Tablo 4.12. İştirak P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ. Solo Kâr veya Zarar Tablosu.....	109
Tablo 4.13. İştirak Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ. Solo Kâr veya Zarar Tablosu	110

Tablo 4.14. İştirak TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Solo Kâr veya Zarar Tablosu	111
Tablo 4.15. TT Teknik A.Ş. Kâr veya Zarar Konsolidasyon Çalışma Tablosu	112
Tablo 4.16. TT Teknik A.Ş. Konsolide Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu.....	117
Tablo 4.17. TT Teknik A.Ş. Finansal Durum Tablosu.....	119
Tablo 4.18. TT Teknik A.Ş. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu.....	121
Tablo 4.19. TT Teknik A.Ş. Konsolide Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	122
Tablo 4.20. TT Teknik A.Ş. Konsolide Nakit Akış Tablosu.....	123



BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Günümüzde, Türkiye’de ve Dünya’da hızla artan rekabet nedeniyle işletmelerin finansal ve faaliyetler bakımından büyümeleri, pazardaki konumlarını korumaları ve ayakta kalabilmeleri için işletme birleşmeleri giderek önem arz etmektedir. Şirket birleşmelerinin doğru zamanda ve stratejik karar ile yapılması gerekmektedir. Büyümenin en elverişli yolu ele geçirilmek istenen sektör alanında bulunan başka bir işletmenin satın alınmasıdır. Bu tarz birleşmeler “şirket evlilikleri” olarak da adlandırılabilir. Şirket birleşmeleri sonucunda, hem işletmeci hem de yatırım yapanlar için çeşitli avantajları bulunmaktadır. Bu avantajların en başında kurumsallaşma ve globalleşme sonucunda daha fazla coğrafyaya yayılarak rakipleriyle mücadele edebilmesini sağlamaktadır.

Şirket birleşmeleri gerçekleştirildikten sonra birbiriyle ilişkili birden fazla işletme ortaya çıkmaktadır. Şirketler, finans ve yatırım kararlarını alabilmeleri için finansal tablolara ihtiyaç duymaktadırlar. Fakat bu tarz şirket birleşmelerinde her işletmenin finansal tablosunu tek tek incelemek mümkün olmadığından bir bütün olarak değerlendirilmesine gereksinim duyulmuştur. Şirket yöneticilerinin ve yatırımcılarının her bir işletmeye ait finansal tabloları tek bir finansal tabloda görebilmeleri için ana işletme tarafından oluşturulmak üzere yapılan ve grup içi yapılan işlemlerin eliminasyonu sonucunda oluşturulan finansal tabloları düzenlemek gerekmektedir. Bu finansal tablolar konsolide finansal tablolar olarak adlandırılmaktadır. Düzenlenen bu konsolide finansal tablolar ana ortaklığın ünvanı adı altında olması gerekmektedir. Konsolide finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak olanların ve yöneticilerin finansal ve stratejik anlamda doğru kararlar almasını sağlamaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; konsolidasyon, konsolidasyona ilişkin kavramlar, konsolide finansal tablolar, eliminasyon işlemleri, İkinci bölümünde; konsolidasyon yöntemleri ve konsolide finansal tablolara ilişkin standartlar, Üçüncü bölümünde; bağımsız denetim kavramları, bağımsız denetim süreci tüm yönleriyle incelenmiş ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması ve bununla ilgili standartlar açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde ise; konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ve bağımsız denetimine ilişkin havacılık sektörüne yönelik bir uygulamaya yer verilmiş ve Türkiye Muhasebe Standardı 28 (TMS 28) ile Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10 (TFRS 10)' a göre düzenlenmiş tüm finansal tablolar hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan TFRS 10 Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması Standardı ile işletmenin tam kontrol gücüne sahip olduğu bağlı ortaklığının finansal tablolarının ana işletme ile tam konsolidasyona tabi tutulması ve TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı ile iştiraklerinin Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi' ne göre dönem kar/zararından sahip olduğu pay oranında kar/zarar paylarının muhasebeleştirilmesi ve tüm bunlar ile birlikte ana ortaklığın konsolide finansal tablolarının oluşturulması hedeflenmiştir. Ayrıca; oluşturulan bu konsolide finansal tabloların bağımsız denetim süreci de incelenmiştir.

BÖLÜM 2. KONSOLİDASYON VE KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

2.1. KONSOLİDASYONA İLİŞKİN KAVRAMLAR

Konsolidasyon ve konsolide finansal tablolar incelenirken tam olarak anlaşılabilmesi için ve bazı ifadeler ile karıştırılmaması amacıyla bazı kavramların önceden açıklanması gerekmektedir. Bu bölümde; konsolide finansal tablolar, konsolidasyon, ana işletme (ana ortaklık), bağlı işletme (bağlı ortaklık), iştirakler, iş ortaklıkları ve diğer konsolidasyon kavramları kısaca açıklanacaktır.

2.1.1. Konsolidasyon

Konsolide, kökeni Fransızca dilinden gelen bir kelime olmakla birlikte Türkçe kelime anlamı süreletme, yapı itibarıyla birbirine benzeyen objelerin birleştirilmesi, işletmelerin tüzel kişiliklerinin ortadan kaldırılmasıyla başka farklı bir tüzel kişilik oluşumu ile bir araya getirilmesi olarak ifade edilmektedir.

Konsolidasyonun Türkçe anlamında ise, TDK tarafından takviye tahkim, berkitme, sağlamlaştırma olarak ifade edilirken, genellikle kamu maliyesinde kısa vadeli devlet borçlarının yerini uzun vadeli bir devlet borcun almasını ifade ettiği durumlarda bulunmaktadır (Güvemli, 1993).

Konsolidasyon muhasebede ifade edilirken, finansal tablolara ilgili olarak birbiri ile bağlı biçimde olan işletmelerin farklı olarak düzenlenmiş finansal tablolarının tek bir ana ortaklık işletmesine ait bir finansal tablo şeklinde sunulması ve bütün finansal tabloların birleştirilmiş olmasının anlamını taşımaktadır.

Ayrıca konsolidasyon, işletmeler birleştiğinde birleşen ana ortaklık ve bağlı ortaklık işletmelerinin varlıklarının, yükümlülüklerinin, öz kaynaklarının, gelir ve giderlerinin bir araya getirilerek birleştirilmesi süreci olarak ifade edilmektedir.

2.1.2. Konsolide Finansal Tablolar

Ana ortaklığın unvanı altında olup ana ortaklık ve diğer bağılı ortaklıkları ile aynı tarih ve dönem arasındaki karşılıklı yapılan işlemlerden dolayı ilgili borç alacak işlemlerinden doğan varlıklar, kaynaklar, öz kaynaklar, gelir ve karları ile gider ile zararlarının konsolidasyon yöntemleri uygulanmak suretiyle birleştirilen tek bir işletmenin finansal mevcut durumu gibi ifade edildiği tablolara 'Konsolide Finansal Tablolar' denilmektedir (Eyüpgiller, 2012:42).

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında, birleştirme yöntemleri kullanılmaktadır. Bu yöntemler, tam konsolidasyon yönetimi, öz kaynak yöntemi ve oransal konsolidasyon yönetimi olacak şekilde gruplandırılabilir. Ayrıca, işletmeler finansal tablolarında konsolidasyon işlemi yapabilmek için aynı tek düzen muhasebe politikaları uygulanmak zorundadır (Eyüpgiller, 2012:42).

2.1.3. Ana Ortalık Kavramı

Sermaye ile yönetim ilişkileri kapsamında, bağılı ortaklıkların, iştiraklerin ve diğer ortaklıkların bulunabilen işletmeler olup bir veya birden fazla sayıda işletmeyi doğrudan veya dolaylı olarak hukuki açıdan kontrol altında bulunduran iktisadi kuruluştur. Ana ortaklık, kendisine bağılı ortaklıklarının her birinin hisse senetlerinin bütününe veya büyük bir kısmına sahip olarak kontrolü elinde bulundurur (SPK Seri: XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde:4-5).

2.1.4. Bağılı Ortalık Kavramı

Bir ana ortaklığın hisselerinin doğrudan ya da dolaylı olarak %50'sine veya daha fazlası oranında sermaye sahibi olduğu veya yönetimin çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu işletmelere denilmektedir (TMS 5 Md.2).

Başka bir ifade ile açıklamak gerekir ise, ana ortaklık tarafından kontrol edilen ortaklıklar olarak bilinmektedir. Bağılı ortaklık, kontrol gücünün bulunduğu işletmeler olarak açıklanabilir.

2.1.5. İştirakler Kavramı

Ana ortaklık bakımından hisselerinin doğrudan ya da dolaylı olarak en az %10'una, en fazla yarısına kadarına veya aynı oranlarda oy hakkına malik olunan işletmelerdir.

Sermaye ve yönetim ilişkileri açısından, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve diğer ortaklıkları bulunan işletmelerdir (TMS 5 Md.2).

İştirak, ayrıca TDK tarafından ortaklık, ortak olma, ortaklaşma, birlik ve paydaşlık olarak tanımlanmaktadır.

Başka bir ifade ile açıklamak gerekirse, önemli etki, kontrol ve yahut eş düzeyde etki gücü olmadan, teşebbüsün finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararlarını katılma gücüdür. Önemli etkinin bulunmakta olduğu işletmelere, iştirak adı verilmektedir (TMS 28 Md.2).

Ekonomik sebeplerden dolayı iştirak ve birleşmelerin işletmelere sağladığı yararlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;

- a) Rekabetin sınırlandırılarak fiyatların düşmesini önlemeyi ve arzın kontrol altında tutulmasını sağlamak,
- b) İşletme sermayelerini, teknik donanım ve aletleri onların sağladığı olanakları birleştirmek,
- c) Ekonomik rantabilitenin artırılması için işletmenin, satış ve yönetim giderlerini kontrol altına alarak azaltmak,
- d) Teknik madde ve malzemelerin alışlarının ya da mamul satışının emniyet altına almak,
- e) Ekonomik anlamda etki ve güç alanının genişletilmesi,

Aynı zamanda iştirak, bir işletmenin riskini paylaşmak ya da üstlenmek olarak açıklanmaktadır. Bir işletme, varlıklarının bir kısmını, aşağıdaki hedefler doğrultusunda, diğer işletmelere yatırım yapabilir ve sermaye iştirakinde bulunmak isteyebilir.

- a) Başka işletmelerin yönetimi açısından söz sahibi olup bu işletmelerin yönetimini denetim altına almak (İşletmeler, kendisine malzeme temin eden

ya da üretimindeki mamulleri pazara dağıtmak ve rakip işletmeleri bu sayede kontrol altında tutmak isteyebilmektedir.),

- b) Yapmış olduğu yatırımdan kaynaklanan gelirden yararlanmak,
- c) Başka işletmeler ile ilişkilerini pekiştirerek ya da mevcut iş ilişkilerini büyüterek sektörde devamlılığını sağlamak,
- d) İşletmenin faaliyet alanını genişleterek risk payını dağıtmak.

İştiraklerin muhasebeleştirilmesi sırasında 28 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı dikkate alınır ve öz kaynak yöntemine göre konsolidasyonu yapılır.

2.1.6. İş Ortaklıkları Kavramı

31 numaralı Türkiye Muhasebe Standardına göre, “ İş ortaklığı, iki ya da daha fazla işletmenin bir ekonomik faaliyeti yerine getirmek üzere bir araya geldiği ve bu birleşmeyi sözleşme ile belirledikleri girişimler” olarak açıklanmaktadır. Belirli bir işin yapılmasını müşterek olarak üstlenmek ve kazancını ortak payda da paylaşmak amacı ile bir araya gelmektedirler. İş ortaklıklarında, müşterek yönetim söz konusu olacaktır. Faaliyetlerin kontrolünün taraflar arasındaki sözleşmeye bağlı olarak yapılması ve paylaşılmasıdır. Genel anlamda değerlendirildiğinde, iş ortaklıklarında aşağıdaki gibi geniş kapsamlı üç tür iş ortaklığı bulunmaktadır (TMS 31 Md.7). Bunlar;

- a) Müştereken kontrol edilen faaliyetler,
- b) Müştereken kontrol edilen varlıklar,
- c) Müştereken kontrol edilen işletmelerdir.

İş ortaklıkları, devamlılık arz eden ve aynı özellikte olan faaliyet ya da faaliyetler için değil, belirli bir süre içinde bitecek olan bir faaliyet için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi tutulacaktır.

2.1.7. Bağlı Menkul Kıymetler Kavramı

Uzun vadeli yatırımlarda bulunmak ya da yapılacak olan faaliyetler üzerinde müdahale imkânına sahip olabilmek için ana işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, hisselerinin %10’undan daha az paya sahip olduğu, bağlı ortaklıkların

ve iştiraklerin dışında kalan şirketlerdeki sermaye oranlarını oluşturan menkul kıymetlere bağlı menkul kıymetler denilmektedir.

2.2. KONSOLIDASYONLA İLGİLİ DİĞER KAVRAMLAR

Konsolidasyon ile ilgili yukarıda açıklamış olduğumuz kavramlara ilave olarak konsolidasyon işlemlerinin daha iyi kavranabilmesi için konu ile ilgili aşağıdaki diğer kavramlar da açıklanacaktır.

2.2.1. Bireysel Finansal Tablolar Kavramı

Bireysel finansal tablolar kavramı, TMS 27 standartlarının hükümlerine uyumlu bir şekilde bir ana işletmenin diğer bağlı ortaklıklarındaki ya da iştirakleri üzerinde yapmış olduğu yatırımları maliyet tutarı üzerinden TFRS 9 standartlarında bulunan öz kaynak yöntemini kullanmak suretiyle hazırladığı finansal tablolar grubudur (TMS 27 Md.4).

Ayrıca bu tablolar solo finansal tablolar olarıktan adlandırılmaktadır.

2.2.2. Kontrol Gücü Kavramı

10 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardının Ek-a yönergesine göre “yatırımcı şirketin, yatırım yapmış olduğu işletme ile arasında olan ilişkiden meydana gelen değişken getirilere zorunlu olması ya da bu getirilerin üzerinde hak sahibi olunması, hatta bu getirilerin yatırım yapılmakta olan şirket üzerinde bulunan gücü ile etkileme hakkına sahip olması” şeklinde açıklanmaktadır (TFRS 10 Ek-A).

Kontrol gücünün farklı bir ifade ile açıklamak gerekirse, bir ortaklığın faaliyetlerinden kazanç elde etmek amacıyla, söz konusu ortaklığın oy gücünü sağlayan hisselerinin %50’sinden fazlasına sahip olunması, söz konusu işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğunun göstergesidir (2001 Mevzuat Dergisi Yıl: 4 Sayı:42-Yr. Doç. Dr. Yıldız Akbulut).

Ana ortaklık, kontrol gücünün bulunduğu bağlı ortaklıklarının tamamını konsolidasyon kapsamına alması gerekmektedir. Bağlı bir işletmenin konsolidasyon

kapsamında olup olmadığı ana ortaklığın kontrol gücüne bağlı olmaktadır. Ancak; bir takım koşullarda, ana ortaklığın diğer ortaklığının oy verme gücünü sağlamakta olan paylarının %50'sinden daha azına sahip olması koşulunda da kontrol gücünü sağlamış bulunmaktadır. Bu durumlar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

- a) Başka ortaklar ile yapılmış olan başka bir anlaşma gereğinde, oy haklarının %50'den fazlasını kullanma gücüne sahip olduğu durumlarda,
- b) Bir sözleşme dâhilinde, ortaklığın finans ve işletme faaliyeti politikalarının üzerinde yönetme hakkına sahip olması durumunda,
- c) Yönetim kurulu ya da eş değer yürütme kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama ya da yerlerinin değiştirilmesi ile ilgili gücüne sahip olunması,
- d) Yönetim kurulu ya da eş değer yürütme kurulu toplantılarında oyların %50'den fazlasını kullanabilme gücüne sahip olması durumunda.

Fakat bazı durumlarda, ana ortaklığın kontrol gücünü kısıtlayan bir takım unsurların söz konusu olduğu durumlarda, bu tip ortaklıklar konsolidasyon kapsamı altına alınmamaktadır. Kontrol gücü var olmayan pay sahipleri, bir bağlı işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak ana işletmeye ait olmayan kısım paylarından oluşmaktadır.

- a) Kontrolü geçici olarak bir süreliğine ana ortaklıkta bulunan yakın bir vadede elden çıkarılmak üzere elde tutulan bağlı ortaklıklar,
- b) Ana ortaklık tarafından fon aktarım gücünün bulunmadığı ağır ve uzun zamanlı kısıtlamaların altında bulunan bağlı ortaklıklar.

Ana ortaklık kontrol gücüne sahip olduğunda, konsolide finansal tabloların düzenlenmesindeki gerekli olan koşul oluşmuş olacaktır. Ana ortaklık, bağlı ortaklıkların üzerinde kontrol gücünü geçici olarak bulunduruyorsa ya da sahip olduğu kontrol gücünü sınırlayan etkenler bulunmakta ise, söz konusu bağlı ortaklıklar konsolidasyona tabi tutulmayarak konsolidasyondan çıkarılacaktır.

2.2.3. Azınlık Payı Kavramı

Bağlı ortaklıklar ile kontrol gücü ana ortaklıkta bulunan iştiraklerinin işletmeler topluluğunun dışarısında bulunan öz kaynaklarına dair paylarına azınlık

payı denilmektedir. TTK, anonim şirketlerde her bir pay sahibine tanınmış olan hakların yanı sıra, sermayenin belirli bir oranındaki paylara sahip ortaklarına bazı ek haklar sağlamaktadır.

Azınlık kavramı ile açıklanan söz konusu gruba dâhil olabilmek adına halka açık şirketlerde esas sermaye oranının en az %10'luk kısmını ifade eden payların maliki olma şartı aranmaktadır.

2.2.4. Holding Kavramı

Bir şirketin yönetimine katılım amacıyla iştirak etmek, "holding" kavramına ortaya çıkarmaktadır. İngilizce "hold" tutma, elde bulundurma kelimesinden gelmektedir. Ana şirket, ekonomik gücün belli ellerde toplanması ile büyümenin sağlanması maksadı ile diğer şirketlerin hisse senetlerinin tamamını ya da büyük bir kısmını elinde bulundurarak denetimi sağlamaktadır. Holding, bir ana şirketin denetiminde bulunan şirketler topluluğuna denilmektedir.

2.2.5. Konsolidasyon Şerefiyesi Kavramı

Konsolidasyon şerefiyesi kavramı, konsolide bilançoların düzenlenmesi sırasında karşımıza gelmektedir. Şerefiye, yatırım yapılan işletmenin gerçekleşen alış fiyatı ile şirketin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı ifade etmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların konsolidasyon şerefiyesi, yazılım programları, gayri maddi haklar ve diğer maddi olmayan duran varlıklardan oluşmaktadır.

2.2.6. Konsern Kavramı

Konsern, birbirinden bağımsız iki veya daha fazla işletmenin tasarruf amacı ile hukuki bağımsızlıklarını kaybedip bir araya gelerek tek bir yönetim altında toplanması olarak açıklanmaktadır.

Konsern işletmeler, hisse senetlerini birbiriyle değiştirerek aralarında ortaklık oluştururlar. Bu tip ortaklıklarda, her işletme adını korumakla birlikte ekonomik olarak bağımsızlıklarını kaybederler.

2.2.7. Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklar Kavramı

Müşterek yönetime tabi ortaklıklar, ekonomik faaliyetin anlaşmalar altında kontrolünün iki ya da daha fazla taraf ile paylaşılması olarak tanımlanmaktadır. Bu tarz ortaklıklarda herhangi bir taraf için kontrol gücü söz konusu değildir.

Konsolidasyon kapsamında bulunan müşterek yönetime tabi olan işletmelere ait finansal tablolarda bulunan varlık, borç, öz kaynaklar, gelir ve gider hesaplarının ana işletme ve bağlı işletmeler sahip oldukları pay yüzdesi ile konsolidasyon yapılması ve uygun eliminasyon işlemlerinin yapılarak konsolide finansal tabloları hazırlanır.

2.2.8. Sınırlı İştirak Kavramı

Konsolide finansal tabloların hazırlanması bakımından esas alınacak tarih olarak geriye doğru sürekli bir biçimde 1 yıl veya üzerinde bir süre nitelikleri gereği aktifte “bağlı menkul kıymetler” arasında tutulan veya 1 yıldan uzun zaman için satın alınan kıymetler arasında bulundurulacak hisse senetlerini çıkaran işletmeler ile ilgili ülke mevzuatlarına uygun olarak yurtdışında kurulmuş bulunan ve faaliyet göstermeye devam eden işletmelerdir.

2.3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

Finansal tablolar, işletmelerin mevcut faaliyet durumlarını ve finansal durumlarını göstermek amacıyla hazırlanmaktadır (Güvemli, 1993:33). Konsolide finansal tablolarda ise diğer finansal tabloların düzenlenme amacından farklı olarak hazırlanacak finansal tablolarda birden fazla işletmenin finansal tablolarını yani mevcut faaliyet ve finansal durumlarını görebilmektir (Akdoğan ve Tenker, 2007:449).

Başka bir ifade ile, grup işletmesinde bulunan her bir işletmenin finansal tablolarını çeşitli konsolidasyon yöntemleri uygulayarak bir araya getirmek üzere sadece bir şirkete ait bir finansal tablo olarak sunmak olarak açıklanabilir.

TFRS 10’ da konsolide finansal tablolar açıklanırken, “Ana ortaklık ile ana ortaklığa bağlı bulunan ortaklıklarının varlıkları, borçları, öz kaynakları, gelirleri,

giderleri ve nakit akışları tek bir işletmeye ait gibi beyan edildiği, bir işletme grubuna ait finansal tabloları” olarak açıklanmaktadır (TFRS 10).

Konsolide finansal tabloların tanımlamalarına değerlendirildiğinde aşağıdaki şekilde maddeler ön plana çıkarılabilir:

- a) Konsolide finansal tablolar, işletme grubuna ait finansal tabloların bir araya getirilip birleştirilmesi ile oluşturulur,
- b) İşletme grubunu içindeki işletmelerin her birine ait finansal durum tablolarında yer alan varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelirler, giderler ve nakit akış tabloları olmak üzere ilgili hesap kalemleri birleştirilir,
- c) Birleşme işlemlerinin sonucunda finansal tablolar tek bir işletmeye ait bir finansal tablo olarak ortaya konulmaktadır,
- d) Ortaya çıkan bu finansal tabloda, işletme grubuna ait tüm işletmelerin mevcut finansal durumları ve faaliyet durumları ifade edilir.

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili çalışmalar yürüten kuruluşların en önemlilerinin başında Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu ve IASB bulunmaktadır. Avrupa Birliği ise 1983 yılında düzenleyip yayınladığı 7. yönetmelik ile konsolidasyon esaslarını belirlemiş ve halen çalışmalarına devam etmektedir (Terzi, 2013).

2.3.1. Finansal Tablolarda Konsolidasyonun Amaçları

İşletme gruplarına ait konsolide finansal tablo hazırlanması yasal zorunluluktan daha çok ekonomik koşullardan dolayı gün geçtikçe zorunlu hale gelmeye başlamıştır. Ekonomik pazarda ortaya çıkan sorunlarda, işletmelerin faaliyet konularının eskiye göre daha geniş coğrafyaya yayılmasına, farklı işletmelerin yönetimlerinde de pay sahibi olmasına ve işletmelerin bu vesileyle holdingleşerek büyümelerine sebep olmaktadır.

Sermaye piyasalarındaki gelişmeler ile beraber şirketler aile işletmesi kavramından çıkarak, işletmeler birden fazla ortaklı ve halka arz edilmiş işletmelere dönüşmüşlerdir. Halka açık işletmelerde, işletmenin bilgi kullanıcılarına, topluluk

işletmesine ait bütün işletmelerin tamamı hakkında, mevcut finans ve faaliyet durumları ile ilgili doğru ve güvenilir bilgi sunulması gerekmektedir.

Konsolide mali tablolar, işletme topluluğunun tamamının mevcut finansal tablolarının çeşitli eliminasyon yöntemleri kullanılarak birleştirildiği, tek bir işletmenin (ana ortaklığa ait) finansal tablolarıymış gibi farz edilip sunulduğu finansal tablolardır.

Konsolide finansal tablolar ile birlikte işletme topluluğunun tamamı hakkında bilgi edinmek mümkün olmaktadır (2001 Mevzuat Dergisi Yıl: 4 Sayı:42-Yr. Doç. Dr. Yıldız Akbulut).

Konsolide mali tabloların hazırlanmasına ilişkin olarak, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'de aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMS)'de, bir takım düzenlemeler yapılarak bu konu hakkında ilgili standartlar yayımlanmıştır. TMMOB tarafından 27 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı ile Konsolide Finansal Tabloları standardı yayınlanmıştır.

Aynı zamanda son zamanlarda Sermaye Piyasaları Kurumu açısından Konsolide Finansal tabloların kullanımı giderek önem arz etmektedir. Sermaye Piyasaları Kurumu aracılığıyla yayınlanmış olan Seri XI No:21 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ’in amacı ile “ana ortaklık” tarafından düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve bilgi kullanıcılarına paylaşılması ile ilgili iştirakler, bağlı ya da ortak yönetime tabi olan ortaklıklarındaki pay sahipliği oranlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek” olarak şeklinde açıklanmaktadır.

Yukarıdaki Seri XI. No:21 sayılı Tebliğin kapsamı, yönetim ve sermaye ilişkisi bakımından bağlı ortaklığın ve ortak yönetime tabi ortaklığı olan, hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış farklı piyasalarda işlem yapan işletmeleri kapsamaktadır. Kapsamdaki işletmelere ara dönem ve yıllık dönem itibarıyla, konsolide finansal tabloları düzenlemesi, bu tabloların ilan edilmesi ve başta Sermaye Piyasası Kurumu olmak üzere ilgili borsalara bildirme zorunluğu getirmiştir.

İşletmelerin konsolidasyon kapsamının dışında kalabilmesi için aşağıdaki iki şarttan birinin var olması gerekmektedir:

- a) Bağlı ortaklık ya da ortak (müşterek) yönetime sahip olan işletmelerin yakın zamanda satmak hedefiyle, geçici amaçla elde bulunduruluyor olması,
- b) Bağlı ortaklığa ya da ortak (müşterek) yönetime sahip olan işletmelerin gerçek ve uzun zamandır hacirler kapsamında faaliyet gösterdiği için ana işletmeye fon aktarımı gücüne sahip olmaması durumunda (SPK Seri: XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde-1-2-4-5-6).

İşletmelerin mali tablolarının konsolide edilmesinin amaçları ve gereklilikleri American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından aşağıdaki şekilde açıklanarak ifade edilmiştir (Atikeler, 1989: 66-67).

Konsolide edilen finansal tablolar; ana ortaklığın diğer ortakları ve kredi veren kuruluşların yararı amacıyla, ana işletme ile bağlı işletmelerinin faaliyetlerinin sonuçlarını ve mevcut finansal durumlarını, işletme grubunun bir ya da birden fazla bölüm veya şubeden oluşmuş gibi sunmayı amaçlamaktadır.

Konsolide finansal tabloların, işletme topluluğunu oluşturan her bir işletme için ayrı ayrı düzenlenmiş bağımsız finansal tablolardan daha anlamlı bilgi temin ettiği varsayılır ve topluluktaki işletmelerden biri, diğer işletmeler üzerinde dolaylı ya da dolaysız kontrole sahip ise bu durumun açık ve net bir biçimde ifade edilebilmesi için genellikle konsolide finansal tablolar gerekli bir hal almaktadır.

Yukarıda belirtilen amaçlar dışında konsolide finansal tabloların düzenlenmesinin işletme içi ve işletme dışı amaçları olarak 2 grupta açıklanmaktadır. Konsolide finansal tabloların bu amaçları aşağıdaki ifade edilmektedir:

2.3.1.1. İşletme İçi Amaçlar Açısından Konsolidasyon

Gelecekte yapılacak yatırımlar ya da diğer işletmelere ilişkin kararlar alınırken finansal tabloları düzenlemek ve raporlamakla sorumlu olan ana ortaklık yönetimi mevcut finansal durumu konsolide finansal tablolardan analiz ederek temel dayanak oluşturabilmektedirler.

Yönetim tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin sunulması amacıyla ve işletme içi amaçlar açısından konsolide finansal tabloların düzenlenmesi gerekmektedir. Bu amaçlar doğrultusunda düzenlenen konsolide finansal tablolar ile işletme yönetimi, kurumsal grubun toplam varlıklarının, borçlarının ve öz kaynak durumunun analiz edilmesi olağanı sağlar (Güvemli; 1993:39).

Şirketler açısından finansal tablolar ve kapsamlı gelir tabloları konsolide edilerek sunulmasından elde edilecek faydalar aynı şekilde düzenlenmesi zorunlu olan diğer konsolide finansal tablolar içinde geçerlidir.

2.3.1.2. İşletme Dışı Amaçlar Açısından Konsolidasyon

İşletmeler, muhasebedeki sosyal sorumluluk ilkesine istinaden işletme yönetimindeki ortaklara ve işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal ve faaliyet durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgi vermekten sorumludurlar. Ana ortaklık tarafından düzenlenen ve raporlanan konsolide finansal tablolara işletme ile çıkar ve iş ilişkilerine göre karar alacak olan yatırımcılar, kredi verenler, devlet ihtiyaç duymaktadırlar.

Grup işletme ile ilgilenen tarafların bu finansal tablolardan yararlanma amaçları farklı olacaktır. Kredi veren kuruluşlar verecekleri kredi miktarını, faizini bu finansal tabloları analiz ederek belirlemektedirler. Satıcılar ise işletmenin borç ödeme gücünü ölçebilmek ve bu ödeme gücüne göre işletmeye verilecek olan veresiye satış tutarını belirlemektedirler.

İşletme yönetimi dışındaki ortaklar ve diğer yatırımcılar tarafınca bu mali tabloların kullanılmasının sebebi ise işletmedeki hisselerinin korunması, değerinin yükseltilmesi ve yeterli kâr payı dağıtımını olanaklarının saptanmasıdır. Mali analiz ve geleceğe yönelik yatırımlar denetlenmiş olan konsolide finansal tablolar üzerinden yapılarak karar alınır.

2.3.2. Konsolide Finansal Tabloların Kapsamı ve Düzenlenme Esasları

Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık ve ana ortaklığa bağlı bulunan diğer bağlı ortakların tamamını kapsamaktadır. Dolaylı ya da bağlı ortaklıkları aracılığıyla bir ana ortaklık bir şirketteki oy haklarının %50'den fazlası için kontrol gücü bulundurması söz konusu ise, aksi bir durumu kanıtlayan herhangi bir kanıt yok ise, ana ortaklıkta kontrolün var olduğu kabul edilmektedir.

Bir ana ortaklık bir işletmedeki oy haklarının %50'sine ya da %50'den azına sahipse bile, aşağıda sıraladığımız koşullardan birinin dahi olması durumunda ana ortaklığın kontrol gücünün var olduğu kabul edilmektedir:

- a) Ana ortaklığın diğer hak sahipleri ile yapmış olduğu bir anlaşmadan dolayı %50'den fazlasının kontrol edilmesi,
- b) Anlaşma ya da yapılan bir sözleşme gerekliliği olarak, yönetim bakımından işletmenin finansal ve faaliyet alanındaki politikalarında söz sahibi olması,
- c) Görevden alma gücüne sahip olarak, işletmenin üst yönetiminin kontrol edildiği kurul olan yönetim kurulu ya da ona eşdeğer olarak yürütme organının üyelerinin çoğunluk kısmını atayabilmesi, görevden alabilmesi,
- d) Kontrol etme gücüne sahip olarak, işletmenin üst yönetiminin kontrol edildiği kurul olan yönetim kurulu ya da ona eşdeğer olarak yürütme organının üyelerini kontrol edebilmesi (Akbulut, Yıl:2001 Sayı:42).

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesindeki temel dayanak kontrol esası ile oluşturulmaktadır. Yatırımcı şirket, yatırım yaptığı şirket ile arasındaki ilişkilerinden dolayı değişken getirilere zorunlu olduğunda ya da bu getirilerde pay sahibi olduğunda, ayrıca söz konusu getirileri yatırım yaptığı şirket üzerindeki gücü ile etkileme imkânına sahip olduğu durumda, yatırım yaptığı işletmenin üzerinden kontrol gücünün olduğu kabul edilmektedir (TMS 27 Md.11).

Yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde kontrol gücünün var olup olmadığı tespit edilirken aşağıdaki hususlar dikkate alınır.

Bu hususlar;

- a) Yatırım yapmış olduğu işletme üzerinde gücünün söz konusu olup olmadığını,
- b) Yatırım yapmış olduğu işletmeyle arasındaki ilişkilerden dolayı değişken getirilere zorunlu kalıp kalmadığını ya da getirilerde pay sahipliğinin var olup olmadığını,
- c) Yatırım yapmış olduğu işletme üzerinde, elde edeceği getirilerinin oranını etkileyerek işletme üzerindeki gücünü kullanma imkânına sahip olup olmadığını.

Yatırım yapan işletmenin yatırım yapmış olduğu işletmenin üzerindeki güç unsurunun olması, yatırım gerçekleştirilmiş olan işletmenin faaliyetlerinin idare edilmesinde elde edilen haklara bağlı olmaktadır. Yatırımcı işletme açısından güç sağlamış olan haklara aşağıdaki durumlar örnek olarak gösterilebilir (TFRS 10 Md. B14-15).

- a) Yatırım yapılmış olan işletmedeki oy hakkı,
- b) Yatırım yapılmış olan işletmenin ilgili faaliyetleri hakkında yönetme olanağı bulunan önemli üst düzey yöneticileri atama, yeniden görev verme ya da uzaklaştırma hakları,
- c) Konu ile ilgili faaliyetleri yöneten başka bir işletmeyi atama ya da uzaklaştırma hakları,
- d) Yatırım yapan işletme, kendi yararına olan işleri yapmak ya da bu işlerdeki rastgele bir değişikliği kabul etmemek üzere yatırım yapılan işletmeyi yönetme amaçlı hakları,
- e) Yönetme hakkını elinde bulunduracak hakların tanınması durumunda (bir yönetim anlaşmasında belirlenmiş olan karar alma hakları v.b. gibi).

Ana işletmenin bağlı ortaklığın ana sermaye payı oranı üzerinde yarısından ya da daha yarısından fazla bir oranda sahipliği olması kontrol gücü ile ifade edilemez.

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken bazı esaslar göz önünde bulundurulmalıdır. Bu esaslar aşağıdaki şekildedir (TFRS 10 Md. B86):

- a) Ana işletmenin ve ona bağlı ortaklıkların varlığının, yükümlülüğünün, öz kaynağının, gelir ve gider aynı zamanda nakit akışlarının hesap kalemlerini ait olduğu benzer kalemleri ile birleştirilmelidir,
- b) Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile her bir bağlı ortaklığın öz kaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilmelidir,
- c) İşletme grubundaki şirketler kendi arasındaki işlemlerle ilgili öz kaynak, gelir, gider ve nakit akışları ve grup içi varlık ile borçlarının tümünü elimine edilmelidir (Stoklar ile duran varlıklar gibi varlıklarda muhasebeleştirilen grup içi işlemler dolayısıyla meydana gelen kâr veya zararlar tamamen elimine edilir.). Grup içi oluşan zararlar, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünü gösterebilmektedir. İşletmeler topluluğu içindeki işlemlerden kaynaklanmış olan kâr ya da zararın elimine edilmesi işlemi sırasında oluşan geçici farklar için 12 numaralı TMS Gelir Vergileri Standardında bulunan hükümler uygulanmalıdır.

Ana ortaklığın bağlı ortaklığının finansal bilgilerini konsolide edebilmesini için, ana ortaklığın finansal tablolarının tarihi ile aynı tarih ile eklenecek finansal bilgiler konsolide finansal tabloların düzenlenmesi sırasında hazırlanmalıdır. Bu finansal bilgilerin eklenmesinin mümkün olmadığı durumlarda ana ortaklık ile bağlı ortaklığa ait finansal bilgileri, konsolide finansal tabloların tarihi ile finansal tabloların tarihi arasındaki zaman aralığında oluşan kayda değer işlemlerin etkisine göre düzeltilmiş olan son durumdaki mevcut finansal bilgiler kullanılarak konsolidasyon işlemi gerçekleştirilmektedir (TFRS 10 Md. B92-93).

Her şartta ana işletme finansal tablolarıyla bağlı ortaklığın finansal tablolarının hazırlanma zamanları arasındaki fark 3 aydan fazla olmamalıdır. Muhasebe hesap politikaları, konsolide finansal tabloların düzenlenmesine dâhil olan işletmeler ile aynı olmalıdır. İşletme topluluğu içerisindeki herhangi bir ortaklığın benzer işlemler ve olaylar için farklı muhasebe politikası kabullenilmiş olması durumunda topluluğun muhasebe politikasına entegrasyonu sağlanmalı ve meydana gelecek olan olumsuzlukların önüne geçilmelidir (TFRS 10 Md. B87).

Tablo 2.1. Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenme Esasları

İşlemler	Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar
1. Grup içinde bulunan tüm işlemlerin finansal tablolarının birleştirilmesi	1. Benzer Muhasebe Politikaları 2. Aynı olmayan raporlama tarihleri 3. Yabancı ülkelerdeki bağlı ortaklıklar 4. Önemsiz bağlı ortaklıklar (kontrol gücü olmayan) 5. Grup içinde bulunan işletmelerin yapısındaki değişiklikler
2. Grup için işlemlerin ve bakiyelerin <u>eliminasyonu</u>	1. Grup içi zararlar ve gelirler 2. Vergisel etkiler 3. Sınıflandırmayı etkileyen topluluk içi anlaşmalar
3. Her bir bağlı ortaklıktaki ana ortaklık yatırımının <u>eliminasyonu</u> , şerefiyenin ve diğer düzeltmelerin yapılması	1. Düzeltmelerin yapılması 2. Şerefiyenin <u>İfhası</u>
4. Kapsamlı karın ve öz sermayenin kontrol gücü olmayan paylara dağıtımı	1. Etkin sahiplik yüzdesinin belirlenmesi 2. Kontrol gücü olmayan payların ölçümü yönteminin belirlenmesi

2.3.3. Konsolide Finansal Tabloların Sınırları

Konsolide finansal tablolar kullanılırken dikkate alınması gereken ve göz önünde bulundurulması gereken bazı sınırlar bulunmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007:455):

- Konsolide finansal tabloların analizinde elde edilen sonuçlar ve oranlar birden fazla ortaklığa ait bilgiler bir araya getirilerek oluşturulduğundan dolayı ortalama değer taşırlar. Birden fazla ortaklığın sonuçları birleştirilerek oluşturulduğu için, bu durumdan dolayı, işletmenin kötü durumunun diğer işletmelerin sonuçları ile iyileştirilmesi ya da tamamen bu durumun ortadan kaldırılması söz konusu olabilmektedir.

- b) Topluluk bünyesindeki ortaklıkların muhasebe sistemlerinin ve değerlemede kullandıkları yöntemlerin farklılığı konsolide finansal tabloların sonuçlarını saptırabilmektedir.
- c) Kâr dağıtımını işlemleri sırasında konsolide finansal tabloların değerlendirilmesinde işletmeye borç verenler ile işletme sahipleri parasal durum hakkında yanlış kanıya varılabilmesinde ortaya çıkmaktadır.
- d) İşletme topluluğunun bünyesindeki işletmelerin kâr dağıtım politikası uygulamış olduğu yönetim kurullarınca alınacağından dolayı, yatırımcılar bakımından her birinin toplu kârının dağıtımının yüksek tutarlara ulaşması doğru kararlar alınamamasına neden olan bir durum olarak meydana çıkmaktadır. Yatırımcıların doğru karar almasını sağlayabilmek için, özellikle konsolide finansal tabloların dipnotlarında bu bilgilere ayrıntılı olarak yer verilmelidir.
- e) Eğer gruba bağlı şirketlerin yabancı bir ülkede bulunması durumunda topluluğa bağlı yavru işletmenin sonuçları kur dalgalanması sebebiyle konsolide finansal tablolara farklı olarak yansıyabilmektedir. Bu nedenle konsolide finansal tabloların kur değişiminin etkisinden mümkün olan oranda arındırılması gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan durumlarda da ifade edildiği gibi, konsolide finansal tabloların da sınırlarının olduğu dikkate alınmalıdır. Eğer bir işletme yüksek ölçüde belirli bir bölgeye ve ya mamul hattına bağımlı durumda ise bu durumun finansal tablo dipnotların da açıkça belirtilmemesi, böyle durumun bağımlılığının maskelenmesi anlamını taşımaktadır.

Bununla birlikte, topluluk içerisinde kârlı olmayan faaliyetlere ve işlemlere yatırım yapan işletme var ise yine durumun gizlenebilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumun konsolide finansal tablolarda anlaşılması oldukça güç bir durum olacaktır (Kaya, 2011:12).

Finansal tablo dipnotları, konsolide finansal tablolarla ilgili olarak en önemli hususun olduğu söylenebilir. Finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması ve yanlış yönlendirilmesi finansal tablo dipnotlarında yeterince açıklamaya yer verilmemesi

durumunda ortaya çıkacaktır. 1 numaralı Finansal Tabloların Sunuluğu TMS Standardı incelendiğinde finansal tabloların içermesi gereken nitel özelliklerden bahsedilmektedir.

Bu nitel özellikler aşağıdaki Şekilde olmalıdır:

- Değerleme: Bağlı ortaklıklar, uyguladıkları konsolidasyon yöntemine göre; mŐŐterek yönetime tabi ortaklıklar ve mŐŐterek yönetim konsolidasyonu yöntemine göre; geçici maksatla iktisap edilen menkul kıymetlerde bu durum ise, ortaklığın muhasebe standartları uyarınca diğer dŐzenlemelerine göre değerlendirilecektir. İki finansal tablonun konsolidasyon değerleme yöntemlerinin farklı olduğu durumda, farklı değerde iki tutarın birleştirilmesi gerekliliği meydana gelecektir. Bir işletmenin yeniden değerleme yönteminden yararlandığı diğer bir işletmenin yeniden değerleme yönteminden yararlanmadığı durumda finansal tablolarının bir araya getirilmesinde duran varlıkların birleştirilmesinde ortaya çıkan duran varlığın değerini, her iki işletmenin duran varlığını doğru olarak yansıtmayacaktır.
- BŐtŐnlŐk: Konsolide finansal tabloların dŐzenlenmesi sırasında konsolidasyona tabi olan diğer işletmeler ile bir bŐtŐn olarak varlıklarını, kaynaklarını ve mevcut faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtabilmesi için Tebliğe uygun olacak biçimde bir bŐtŐn olarak dŐzenlemelidir.
- Muhasebe Politikalarında Uyum: Ana ortaklık ve ana ortaklığa bağlı olan bŐtŐn konsolidasyon işlemi uygulanacak olan ortaklıkların finansal tabloları aynı muhasebe politikalarına uygun olarak dŐzenlenmesi gerekir. Eğer ortaklıklar arasında muhasebe politikalarından dolayı oluşan farklılıklar söz konusu olduğunda, muhasebe politikalarının farklı olmasından dolayı oluşan farklılıkların tekrar dŐzeltilmesi için işletmenin muhasebe politikaları esas sayılmaktadır.
- Faaliyet Dönemlerinde Uyum: Konsolidasyon işlemi uygulanacak olan bağlı ortaklıkların finansal tablolarının faaliyet dönemleri uyumlu olmak zorundadır. Eğer işletmenin faaliyet dönemleri ile kapanış tarihleri arasında ũ aydan fazla bir sŐrenin olmasında; ana ortaklığın hesap dönemi esas alınarak hazırlanacak olan ara mali tabloların kullanılması gerekmektedir.

Ancak, konsolidasyona tabi olan ortaklıklar arasında yoğunlaşma olması durumlarında ise, en fazla yoğunlaşmanın olduğu hesap dönemi esas alınmalıdır. İşletme topluluğuna dâhil olan bütün ortaklıklar için aynı gün bilanço kapanış günü olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Faaliyet dönemleri kapanışları arasında üç aydan az süre olması durumunda ise; önceki tarihi içeren finansal tablolar kurulun muhasebe standartlarında yer alan “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar” ve “Şarta Bağlı Olaylar” a ilişkin esaslar çerçevesinde konsolide finansal tablo tarihi ile uyumlaştırılması gerekmektedir.

- Diğer Kaynaklar: Hüküm bulunmayan durumlar için ilk olarak, kurulun muhasebe standartları ile diğer düzenlemelerinde yer alan terim, ilke, standart ve formlara uyum sağlanmalıdır. Karşılaşılan durum ile ilgili cevap bulunamaması durumundaysa uluslararası muhasebe standartlarına göre değerlendirme yapılmalıdır.
- Karşılaştırılabilirlik: Konsolidasyon uygulanmış yıllık mali tablolar bir önceki dönem yıllık konsolide finansal tabloları ile konsolide ara finansal tablolar bir önceki yıla ait aynı ara dönemi konsolide finansal tabloları ile karşılaştırılabilir olmak zorundadır.

Yukarıda açıklanan özelliklerde de görüleceği gibi, ana ortalık ve bağlı ortaklıkların, aynı hesap planı ve kayıt sistemi kullanılması ile aynı değerlendirme yöntemini uygulamış olması gerekmektedir. Aksi bir durumda konsolide finansal tablolar istenilen amaca hizmet edemeyeceğinden dolayı, grup işletme hakkında da güvenilir sonuçlar elde edilmesine engel teşkil edecektir.

2.3.4. Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Duyulan İhtiyaç

Şeffaflık, finansal riskleri en az seviyeye indirebilmek için önemli bir gerekliliktir. Bundan dolayı işletmeler ve piyasalar için önemli bir duruma gelmiştir. Konsolide finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmesi şeffaflık ilkesini sağlamanın en güvenilir yoludur.

Doğru ve güvenilir finansal bilgilere işletmelerdeki pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunabilmesi bakımından ihtiyaç duyulmaktadır.

Bağımsız denetim görüşü sonrasında konsolide finansal tabloların doğru ve güvenilir bilgilere dayandığının güvencesi sağlanabilmektedir. Bağımsız denetim yapılması, finansal tablolarda karar verme sürecinde kullanılacak bilgilerin güvenilir konusunda makul güvence oluşturmaktadır.

Bir işletmenin konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi hem denetlenen işletmeye, hem kamuya hem de hkmete faydaları bulunmaktadır.

Bu faydalar;

- a) İşletme yönetimine güncel ve doğru bilgi akışı sağlar.
- b) İşletme yönetimi finansal tabloları hakkında tahmin ve analiz yapılmasında ve gelecekte daha doğru kararlar almasına yardım eder.
- c) Konsolide finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kontrol eder.
- d) Bağımsız denetimden geçen bir işletmede tüm ortakların ve yatırımcıların haklarını daha iyi korumuş olur.
- e) Hile ve yolsuzluk eğilimi daha aza indirgenmiş olur, işletme yönetimi ve çalışanlarının hile ve uygunsuzluk yapmasının önüne geçilmiş olur.
- f) Muhasebe kayıtlarında bulunan hatalı işlemlerin azaltılmasına yardımcı olur.
- g) Muhasebe kayıtlarında yapılmış olan hataların düzeltilmesini sağlar.
- h) İşletmenin Őeffaflıđına katkı sağlayarak piyasadaki güvenilirliği arttırır.
- i) İşletmeye kredi veren kurumların kredi değerlendirmesi sırasında karşılaştığı bilgi riskini azaltır.
- j) İşletmenin böylelikle daha kolay düşük maliyetli finansman bulmasına yardımcı olur.

2.3.5. Konsolide Finansal Durum Tablosu

Ana ortaklığın ve aralarında sermaye ilişkisi bulunan bağlı ortaklarının aynı döneme ait varlıklar, borçlar, öz kaynak kalemlerinin sadece tek bir işletmeye aitmiş gibi sunulduğu bir kurumsal Şirket grubuna ait olan bilanço, konsolide bilanço veya konsolide finansal durum tablosu olarak adlandırılır.

Birden fazla işletmeye sahip olan ana ortaklığın birbiriyle karşılıklı mal alım-satım işlemleri yaptıklarından dolayı bu işlemleri elimine ederek ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak ortaya tek bir bilanço çıkarılmaktadır.

2.3.5.1. Konsolide Finansal Durum Tablosu Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar

“SPK’nın Seri: XI, No:21 sayılı Tebliğinin 8. maddesinde Konsolide bilançoların düzenlenmesine ilişkin esaslar aşağıdaki gibi belirtilmiştir” (Yrd. Doç. Dr. Fatih YILMAZ - SPK Tebliğinin İncelenmesi, 2013).

Ana işletmenin bağlı ortaklık sermayesi üzerinde hak sahipliğinin defter değeri, konsolidasyona tabi olan ortaklığın bağlı ortaklık olduğu tarihten itibaren ve bir kez yapılmak üzere söz konusu hak sahipliğinin bağlı olan ortaklık için öz sermayesinin de temsil etmiş olduğu değerinden mahsup edilmelidir. Bu mahsup sonrasında oluşan farklar eğer, kayıt alınmış olan defter değerinin lehine oluşan bir fark ise pozitif şerefiye olarak ifade edilmektedir. Eğer söz konusu kayıtlı defter değeri aleyhine fark ise, negatif şerefiye olarak ifade edilmektedir.

Yukarıda açıklanan pozitif ve negatif şerefiyelerin oluşumu ve itfa süreleri, ayrıca finansal durum tablosu üzerinde gösterilmesi gereken yerler, aşağıdaki Tablo-2.2.’de açıklanmıştır:

Tablo 2.2. Konsolidasyon Şerefiyeleri

	Bağlı Ortaklıkların Şerefiyesi (Pozitif)	Bağlı Ortaklıkların Şerefiyesi (Negatif)
Oluşum	Kayıtlı defter değerinin makul değer ile değerlendirilmiş olan bilanço öz sermayesinin değerinin küçük olması durumlarında.	Kayıtlı defter değerinin makul değer ile değerlendirilmiş olan bilanço öz sermayesinin değerinin büyük olması durumlarında.
İtfa	En fazla 20 (yirmi) yıl içerisinde şerefiyenin ilişkili olan ekonomik birimin faydalı ömrünü geçmeyecek şekilde itfa edilerek gider kaydedilmelidir.	En fazla 20 yıl içerisinde şerefiyenin ilişkili olan ekonomik birimin faydalı ömrünü geçmeyecek şekilde itfa edilerek gelir kaydedilmelidir
Konsolide Bilançoda ilgili hesabı	Bilançonun aktif kısmında “ Bağlı Ortaklıklar Şerefiyesi Hesabı ” ile konsolide edilir.	Bilançonun aktif kısmında “ Bağlı Ortaklıklar Negatif Şerefiyesi Hesabı ” ile negatif bir değer ile <u>konsolide</u> edilir.

2.3.5.2. Konsolide Edilen Finansal Durum Tablolarında Aranılan Şartlar

- Bilançoda, ana ortaklıkla ilişkili olan bağlı ortaklıkların ödenmiş sermayesi ile satın alınma tarihinde belirlenen öz sermayeleri dışında kalan kısımları bilanço kalemleri ile toplanıp gösterilir. Toplama işlemine konsolidasyona tabi olan işletmelerin birbiriyle yapmış oldukları gelir ya da gider işlemleri karşılıklı olmak üzere toplama işlemine dâhil edilmemesi gerekmektedir. Söz konusu ortaklıklar, birbirlerinin borçlanmayı temsil eden menkul kıymetlerine ya da kıymetli evraklarına sahip ise, bahsi geçen menkul kıymetler ve kıymetli evraklar da toplama işlemine dâhil edilmemesi gerekmektedir.
- Konsolidasyon kapsamına dâhil olan işletmelerin grup içinde satın aldıkları dönen ve duran varlıkların, konsolidasyona tabi olan bütün ortaklıklara elde etme maliyeti üzerinden gösterilebilmesi için gerekli düzeltme işlemleri yapılarak bu duran ve dönen varlıklar, düzeltme işlemleri sonrasında ortaya

çıkan tutarlardan düzenlenen ilgili konsolide bilanço kalemlerinde gösterilmelidir.

Bu kapsamda olması gereken işlemler aşağıdaki tabloda açıklanmaktadır:

Tablo 2.3. Konsolide Bilançoda Dönen ve Duran Varlıklar

Stoklar	“Konsolidasyon kapsamındaki işletme topluluğu arasındaki işlemlerin satış tutarı, toplam satış tutarından ve satılan malın maliyetinden indirilmelidir. Söz konusu satış işleminde meydana gelen kâr, konsolide finansal tablolarda stoklar hesap kalemlerinden düşülerek satılan malın maliyetine eklenmelidir. Eğer söz konusu satıştan doğan zarar mevcut ise, stok hesaplarına eklenerek, satılan malın maliyetinden düşülmelidir.”
Amortismanla Konu Olan İktisadi Kıymetler	“Konsolidasyon kapsamındaki işletme topluluğu arasındaki işlemlerin amortisman hesabına konu olan iktisadi kıymetlerin alış satış işlemlerinde meydana gelen gelirler ve giderler söz konusu hesapların mevcut değerlerinden elimine edilmelidir. Bu elimine işlemi için aşağıda bulunan işlemlerin sırasıyla yapılarak arındırılması gerekmektedir. a) Satıştan kaynaklanan kâr ya da zarar için mahsup edilme işlemi yapılır. b) Satış sonrası hesaplanan amortisman tutarı ile satış öncesi hesaplanması gereken amortisman tutarı arasındaki farklar için mahsup edilme işlemi uygulanır. c) Satış yapılan varlık için yeniden değerlendirme uygulamışsa, bu değerlendirme işleminden ortaya çıkan değer artış fonu farkları ayrıca mahsup işlemine tabi tutulmalıdır.”

- a) Prensipite, konsolide bilanço hesaplarında ödenmiş sermayesi ana işletmenin ödenmiş sermayesi olarak kalacaktır. Böylelikle, konsolide bilançoda bağlı ortaklıkların ödenmiş sermayelerinin yer almaması gerekmektedir. Fakat bağlı ortaklıkların ana ortaklık üzerinde pay sahibi olmalarında, ana ortaklığın ödenmiş sermayesinden konsolide edilen bilançonun ödenmiş sermayesi daha az görünebilmektedir.

- b) Konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıkların birbirlerine sermaye taahhütlerinde borçları söz konusu ise, bahsi geçen borçların ilgili oldukları ödenmemiş sermaye ile eğer varsa emisyon primi olması durumunda alacaklarından indirilerek arıtma işlemi uygulanması gerekmektedir.
- c) Konsolidasyon kapsamında olan bağlı ortaklar için ödenmiş sermaye dâhil olmak üzere öz sermayenin tamamı hesap grubu kalemleri içinde, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar dışı kalan paylara denk gelen tutarlar mahsup edilerek, mahsup edilen bu paylar konsolide bilançonun öz sermaye hesaplarından önce “Ana Ortaklık Dışındaki Öz sermaye” hesabı adı ile gösterilmesi gerekmektedir.
- d) Konsolidasyon kapsamında olan bağlı ortaklıklar zarar ederse, ana ortaklık dışı kısmına denk gelen zararın karşılığı ile bağlı ortaklıkta bulunan ana ortaklık dışı pay zarar karşılığı tutarını aşabilmektedir. Bu durum karşısında, ana ortaklık dışı pay sahiplerinin zararı üstlenmeye zorunlu ve finansal bakımdan yeterli olmaması durumunda, fazla olan kısım ana ortaklığın payından mahsup işlemi uygulanarak düşülmelidir. Konsolidasyona tabi olan bağlı ortaklık eğer daha sonra kâra geçmesi söz konusu olduğunda da daha önce mahsup edilerek düşülen kısmına ulaşıncaya dek tüm kârlar ana ortaklığın payına ilave edilmesi gerekmektedir.
- e) Konsolidasyon kapsamında olan ortaklıkların faaliyet alanlarının birbirlerinden farklı olması söz konusu olduğu durumlar konsolide bilançoda bulunan hesap grupları düzenlenirken farklı olan faaliyet konularına dikkat edilerek alınıp sınıflandırılması gerekmektedir. Eğer faaliyet konularındaki ayırım yapılamıyor ise, söz konusu farklılıklar ile ilgili gerekli bütün bilgiler konsolide bilançonun dip notlarında açıklanması gerekmektedir (Yrd. Doç. Dr. Fatih YILMAZ, 2013 - SPK Tebliğinin İncelenmesi Makalesi).

2.3.6. Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Bir ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının belli bir döneme ilişkin faaliyet sonuçlarını tek bir ekonomik birimin faaliyet sonucu olarak gösteren gelir tablolarına

konsolide gelir tablosu denilmektedir. Konsolide gelir tablosu bir işletme topluluğunu oluşturan ortaklıkların finansal tablolarının, gerekli düzenleme esaslarına uyularak ve eliminasyon işlemleri yapılarak birleştirilmesi ile ortaya çıkarılan tek bir işletmeye ait gibi sunulan finansal tablodur (Akdoğan ve Tenker, 2007:470).

Konsolide gelir tablosunun yukarıdaki açıklamalarından da anlaşılacağı gibi, bir işletme grubunun kapsamında olan işletmelerin finansal tablolarının, ana ortaklık unvanı altında tek bir işletmeye ait olarak sunulduğu tablolara denilmektedir.

2.3.6.1. Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar

10 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardı konsolide gelir tablosu düzenlenmesine ilişkin esaslar için yol göstericidir. Konsolide gelir tablosu da düzenlenirken aynı konsolide bilançoda olduğu gibi işletme topluluğunun kapsamındaki gibi diğer işletmelerin düzenlemiş olduğu gelir tablosuna ait hesap kalemleri ayrı ayrı toplanıp birleştirilmelidir.

İşletme bağlı ortaklıklarının gelir ile giderler kalemlerini bağlı ortaklığın üzerinde kontrol oluşturduğu tarih itibariyle kontrolü kaybettiği tarihe kadar olan süreye kadar olan kısmını konsolide finansal tablolarına dâhil eder. Bağlı ortaklığın gelir ile gider hesapları, kontrol gücünün (edinimin) olduğu tarihindeki konsolide finansal tablolara yansıtılmış olan varlık ve yükümlülüklerden kaynaklanması gerekmektedir (TFRS 10 Md. B88).

Kâr, zarar ve diğer kapsamlı geliri ile bir bileşimi oluşturan öğelerden her birini işletme, ana ortaklık hissedarları ile kontrol gücü olmayan pay sahiplerine dağıtmalıdır. Ayrıca işletmenin toplam geliri de ana ortaklık hissedarları ile kontrol gücü olmayan paylara da dağıtması gerekmektedir (TFRS 10 Md. B94).

- a) Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesi sırasında yapılacak olan işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir. Konsolide gelir tablosu düzenlenirken ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların gelir tablosu kalemleri ayrı ayrı olacak biçimde

toplanmalıdır. Hesap dönemi içerisinde elde edilen bağı ortaklıklar için konsolide gelir tablosu düzenlenirken, bağı ortaklığın elde edildiği tarihten sonra gerçekleşen işlemlerinde toplama işlemine dâhil edilmesi gerekmektedir.

- b) Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesi sırasında yapılan toplama işleminde, konsolidasyona tabi olan ortaklıkların işletme topluluğu içerisinde yapmış oldukları mal ve hizmet satışları, toplam satış tutarından ve satılan malın maliyetinden indirilerek elimine edilmelidir. Söz konusu satışlardan doğan kâr tutarı, konsolide finansal tablolarda bulunan stoklardan düşülerek satılan malın maliyetine eklenerek; bu satışlardan doğan zarar, stoklara eklenmek suretiyle satılan malın maliyetinden indirilmesi gerekmektedir.
- c) Konsolidasyona tabi olan işletmelerin grup içi yapmış olduğu işlemlerden dolayı oluşmakta olan gelir ile gider hesapları ilgili hesaplar ile karşılıklı olarak mahsup edilmesi gerekmektedir. Amortisman tabi olan sabit kıymet satışı söz konusu olduğunda ise; satışa ilişkin kâr ile zararın, amortisman farklarının ve yeniden değerlendirme değer artışı farkları ve yeniden değerlendirme farkları için konsolidasyona tabi olan ortaklıklar arasında mahsup işlemi yapılır.
- d) Konsolidasyona tabi olan bağı ortaklıkların dönem net kâr ya da dönem net zararından dolayı konsolidasyona konu ortaklıklar dışındaki paylara denk gelen kısım kadar, net konsolide kâr veya zararından önce “Ana Ortaklık Dışı Kâr/Zarar” hesap grubu adı altında indirim ya da artırım olarak gösterilmesi gerekmektedir.
- e) Konsolide gelir tablosu hazırlanırken, bağı ortaklığın elde edildiği tarihi ve elden çıkarıldığı tarihler arasında geçen süre içindeki işlemlerde ilave edilmektedir. Bağı ortaklığın elden çıkarılması söz konusu olduğu durumlarda, elde edilen gelir ile bağı ortaklığın aktiflerinde izlenen tutarından borçlarının indirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutar arasındaki farklar konsolide gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.
- f) Konsolidasyon kapsamında olan ortaklıkların faaliyet konuları eğer birbirinden çok farklı olması durumunda, gelir tablosunun kalemlerini oluştururken bu farklı faaliyet konuları dikkate alınacak şekilde

sınıflandırmalar yapılması gerekmektedir. Eğer faaliyet konularının ayrımı yapılamıyorsa, bu faaliyet konusuna ilişkin bilgiler konsolide gelir tablosunun dip notlarında ayrıca detaylı olarak açıklanmalıdır.

2.3.7. Konsolide Finansal Tablolara Duyulan İhtiyaç

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasındaki ana ihtiyaç, işletme yatırımcılarına, şirket yöneticilerine ve diğer bilgi kullanıcılarına bilgi sağlamaktır.

Konsolide olarak sunulan finansal tablolar kurumlar topluluğuna dâhil olan ana ortaklık ve bağlı ortaklarına yatırım yapacak olan, yatırım edecek ve yatırımı sonlandıracak olan yatırımcıların doğru ve güvenilir biçimde karar almalarına yardımcı olmaktır. Ayrıca son yıllarda “Sermaye Piyasaları Kurumu” açısından Konsolide Finansal tabloların kullanımı giderek arttığından ihtiyaçtan ziyade zorunluluk haline gelmiştir.

Grup işletmelerin bünyesinde bulunan farklı tüzel kişilikleri de içerisinde bulundurduğundan kanuni bakımdan her işletmenin düzenlemiş olduğu finansal tablolar bulunmaktadır. Bu durumda ayrı ayrı düzenlenen finansal tablolar işletme grubu hakkında doğru bilgi vermeyecek olup finansal tabloları birleştirilerek ana ortaklık unvanı altında tek bir işletmeye ait gibi sunulması gerekmektedir.

Bu şekilde birleştirilip konsolide finansal tablo haline getirilen tablolar işletmeye yatırım yapacak olan ve yatırıma devam edecek olan veyahut yatırımı sonlandırma kararı alacak olan kişilerin gelecek dönemde alacağı kararlara yardımcı olarak bu kapsamda ihtiyaçlarını karşılamış olacaktır.

2.4. ELİMİNASYON İŞLEMLERİ

Eliminasyon kavramı, TDK tarafından, “eleme, yok etme, ortadan kaldırma” anlamlarında ifade edilmektedir. Konsolidasyona dâhil olan işletmelerin birbiriyle olan alacak/borç, gelir/gider, kâr/zarar, işlemleri mahsup edilerek yapılan netleştirme işlemine eliminasyon denilmektedir.

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken, finansal tablo kalemlerinin her biri toplandıktan sonra, mükerrerliğe neden olacak işlemlerin etkilerini finansal

tablolardan arındırmak için elimine edilir. Bu işlemler sonrasında ortaklıkların birbirleri ile olan ticari ilişkilerden dolayı meydana gelen işlemler konsolide finansal tablolarda mükerrer olarak gösterilmemiş olmaktadır.

Eliminasyon işlemini yapma ihtiyacı, en çok ortaklıklar arasındaki yatırımlarda ortaya çıkmaktadır. Ana ortaklığın ya da grup işletme içindeki diğer bir ortaklığın diğerine iştirak yatırımında bulunduğu durumlar söz konusu olduğunda, yatırım yapan işletmenin bilançosunda bulunan “iştirakler” kalemiyle, yatırım yapılan işletmenin bilançosundaki öz sermaye tutarı aynı olacağı için, konsolide bilançoda mükerrer kayıtların önüne geçmek ve önlemek açısından bu tutarın elimine edildiği işlemler konsolide finansal tablolarda en sık rastlanan eliminasyon işlemi olmaktadır.

Ana ortaklığın diğer bir bağlı ortaklığına katılma tutarı eliminasyonu yapıldığı durumlarda, birbiriyle iştirak ilişkisi bulunmakta olan bir ana ortaklık ile bağlı ortaklıklarının konsolide bilançoları hazırlanırken sadece toplanması halinde bazı kalemlerin bilançoda mükerrer olarak gösterilmesi durumu ortaya çıkacaktır. Öncelikle, konsolide bilançonun aktif hesap kısmında ana ortaklığın bilançosundaki iştirakler hesabı olarak, ikinci olarak ise, konsolide bilançonun pasif kısmında, iştirak ortaklığının öz sermayesi olarak görülecektir.

Grup işletmesine dâhil olan ortaklıklar arasındaki işlemler, konsolide finansal tablo hesapları birleştirildiğinde mükerrer kayıtlara yol açılabilmektedir. Bu durumdan dolayı, bu işlemlerin etkileri konsolide finansal tablolardan çıkarılması gerekmektedir. Grup içi alacak / borç, gelir / gider, kâr / zarar, işlemleri tamamen elimine edilmelidir. Oluşan zararlar için varlıklarda bir değer düşüklüğünün oluştuğunun göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Grup içi işlemlerin elimine edilmesi kısaca iki grupta özetlenebilir:

2.4.1. Öz Kaynakların Eliminasyonu ve Azınlık Paylarının Hesaplanması

Ana işletmenin aktif kısmında bulunan bağlı ortaklıklar hesabındaki tutarlar, bağlı ortaklıkların tüm aktif ile pasifinden ana ortaklığa düşen payı ifade etmektedir.

Konsolidasyon işleminde bağı ortaklığın tüm aktif ve pasif hesapları, ana ortaklık ile birleştirildiğinden dolayı bağı ortaklıklar hesabının konsolide bilançodan çıkarılarak elimine edilmesi gerekmektedir. Aynı durum bağı ortaklığın öz kaynaklarının birleştirilmesinde de söz konusu olmaktadır. Ayrıca, tüm aktifler ile yükümlülüklerin birleştirilebilmesi gerektiği için, bağı ortaklıkların öz kaynak kalemleri birleştirilmiş olması gerekmektedir.

Bu durumdan dolayı, konsolidasyon işleminde, ana ortaklıklardaki bağı menkul kıymetler hesabıyla, bağı ortaklıkların öz kaynak hesaplarının karşılaştırılarak eliminasyona tabi tutulması gereklidir.

2.4.2. Grup İçi İşlemlerin Eliminasyonu

İşletme grubu içinde bulunmakta olan tüm işletmeler arasındaki bütün işlemler, finansal tablolarda bir araya getirildiği zaman mükerrerliğe yol açması meydana gelebilmektedir. Bu durumdan dolayı, söz konusu mükerrerliğin etkilerinin konsolide finansal tablolardan çıkarılması gerekmektedir. İşletme grubuna dâhil olan işletmelerin grup içi işlemlerden oluşan bakiyeler, işlemler, kâr ve zarar tutarlarının tamamen elimine edilmesi gerekmektedir.

Bu işlemlerden oluşan zarar, ilgili varlıklarda değer düşüklüğünü oluşturduğu olarak dikkate alınmaktadır. Konsolide finansal tablo düzenlenirken finansal kalemler toplandıktan sonra, mükerrerliğe neden olan işlemlerin etkileri finansal tablolardan elimine edilir.

Aşağıdaki açıklamalar, konsolide finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır:

- a) Ana ortaklığın doğrudan ya da bağı ortaklıklar aracılığı ile dolaylı olarak oy hakkının yarısından fazlasına sahip olmadığı durumlarda ise ana ortaklık ile bağı ortaklık arasında olan ilişkinin özelliği,
- b) Doğrudan ya da bağı ortaklıklar aracılığı ile dolaylı olarak oy hakkının ya da gelecekte oluşması mümkün olan oy hakkının yarısından fazlasına sahip olunması ile beraber, kontrolün olmadığı öngörüldüğünde konsolidasyona dâhil edilmeyen işletmelerin konsolidasyona dâhil edilmemesinin sebepleri,

- c) Ana ortaklığınkinden farklı bir raporlama tarihi ya da hesap dönemi ile ilgili bağlı ortaklık finansal tablolarının raporlama tarihiyle, konsolide finansal tabloların hazırlanmasındaki değişik bir raporlama tarihi ya da döneminin kullanılmasının sebebi,
- d) Eğer borçların geri ödenmesi ya da nakit olarak temettü dağıtımı yapılması gibi konular varsa, bağlı ortaklığın ana ortaklığa fon aktarması ile ilgili önemli bir kısıtlama varsa, bu kısıtlamanın esası ve etkisi,
- e) Sermaye üzerindeki ana ortaklığın sahiplerinin kontrolü kaybetmesi ile sonuçlanmayan, ana ortaklığın bir bağlı ortaklıkta sahip olduğu paylardaki herhangi bir değişimin boyutunu detaylı olarak gösteren tablolar,
- f) Ana ortaklıkta eğer muhasebeleştirilmiş kazanç ya da zarar var ise, bir bağlı ortaklığındaki kontrolünü kaybetmesi durumunda, söz konusu kazanç ya da zararı,
- g) Ana ortaklığın kontrolü kaybettiği tarih itibariyle, eski bağlı ortaklıkta sahip olmuş olduğu herhangi bir yatırımın muhasebeleştirilmesiyle ilgili kazanç ya da zarar oranını,
- h) Kapsamlı gelir tablosunda ayrıca gösterilmiş olmasa bile, söz konusu kazanç ya da zararın yansıtıldığı kapsamlı gelir tablosunun alt kalem veyahut kalemlerini, belirtmek suretiyle açıklar.

2.5. DİĞER KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

Finansal tablolar ana finansal tablolar ile ek finansal tablolar olmak üzere sınıflandırılarak Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Muhasebe Uygulama Genel Tebliğine göre bilanço ve gelir tablosu zorunlu olarak düzenlenmesi gerekirken satışların maliyeti tablosu, nakit akış tablosu, fon akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ile öz kaynakların değişimi tablosu işletme tarafından düzenlenmesinin isteğe bağlı kılındığı yardımcı ya da ek finansal tablolardır.

Yeni Türk Ticaret Kanununun 6102 sayılı kanunun kabul edilmesi sonucunda bütün işletmeler Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu olarak muhasebe kayıtlarını gerçekleştirerek bu standartlara uygun bir biçimde finansal raporlama yapmaları gerektiği bildirilmiştir.

Bu tabloların düzenlenmesine ilişkin esaslar 1 numaralı Finansal Tabloların Sunuluşu Türkiye Muhasebe Standardında aşağıdaki biçimde belirlenmiştir. 1 numaralı Türkiye muhasebe standardının 10. Maddesine göre raporlanması gereken finansal tablolar açıklanmış olup aşağıdaki gibi belirtilmektedir.

- a) Finansal Durum Tablosu (Bilanço),
- b) Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu,
- c) Nakit Akış Tablosu,
- d) Öz Kaynaklar Değişim Tablosu,
- e) Açıklayıcı Dipnotlar.

Konsolide finansal tablolar seti sadece finansal durum tablosu ile kapsamlı gelir tablosundan oluşmayıp, bu finansal tabloların yanında standartta belirtilen bütün finansal tabloların raporlanması gerekmektedir. Konu ile ilgili yapılan açıklamalarda da önemi bakımından finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu ayrıca belirtilerek, bu bölümde nakit akış tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ile dipnotları tek bir başlık altında gösterilmesi uygundur.

2.5.1. Konsolide Nakit Akış Tablosu

Belli bir faaliyet dönemindeki nakit ve nakde benzer varlıklarda meydana gelen değişimleri, artış ve azalışları ve bu değişimlerin nedenlerini gruplandırarak açıklayan finansal tablolara nakit akış tablosu denilmektedir. Bu gruplar işletmenin faaliyetinden kaynaklanan nakit akışları, yatırımlarından kaynaklanan nakit akışları ve finansmanından kaynaklanan nakit akışları olmak üzere 3 gruba ayrılır.

Özetle nakit akış tablosu, işletmenin nakit ve nakit benzeri kaynaklarının nasıl kullanıldığının bilgisini içeren finansal tablolar olarak ifade edilmektedir. Nakit akış tabloları, işletme ile ilgili finansal kararlar verme aşamasında yatırımcılar ile bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları finansal bilgilerini sunmak amacıyla düzenlenirler.

Nakit akış tablosunun düzenlenmesine ilişkin esaslar 7 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında açıklanmaktadır. Ayrıca, nakit akış tablosu 1 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında düzenlenmesi zorunlu finansal tablolar setinin ayrılmaz bir parçası olarak belirtilmiştir.

Konsolide nakit akış tablosu, grup içi işletmelerin bünyesinde bulundurduğu işletmelerin tek olarak hazırlanmış olan nakit akış tablolarının elimine yönteminin kullanılarak birleştirilmesi ile oluşan ve ilgili faaliyet dönemlerinde nakit ve nakit benzeri varlıklarında kaynaklanan değişmelerin ve bu değişimlerin ne tür işlemlerden kaynaklandığını ortaya koymak üzere düzenlenen finansal tablodur.

Konsolide nakit akış tabloları yatırımlara, kredi verenlere, hissedarlara ve işletme yöneticilerine bilgi vermek amacıyla hazırlanmaktadır.

2.5.2. Konsolide Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Öz kaynaklar değişim tablosu, bir işletmenin raporlama dönemine ilişkin öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişiklikleri göstermektedir. Özellikle sermaye işletmelerinde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişimleri toplu olarak görebilmek amacıyla düzenlenmektedir. Öz kaynaklar değişim tablosu cari dönem verileri ile önceki dönem verilerini kapsayacak biçimde sunulmalıdır.

1 numaralı Türkiye Muhasebe Standardının 106. Maddesinde öz kaynak değişim tablosu ile ilgili aşağıdaki bilgilere yer verilmektedir:

- a) Dönemin kapsamlı geliri, ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden toplam tutarların ayrı ayrı gösterilmesi,
- b) Kâr ve zarardan dolayı meydana gelen değişiklikler,
- c) Diğer kapsamlı gelir kalemlerinde meydana gelen değişimler,
- d) Hisse ihraçları, ana ortaklığın kendi hisse paylarını geri almasına ilişkin işlemlerde, temettüler ile işletme sahiplerinin yapmış olduğu diğer dağıtım işlemleri ayrı bir biçimde gösterilmek üzere, öz kaynak yatırımcıların işletmeye yaptığı yatırımlardan ve yatırım sahiplerine dağıtılması gereken temettüler ile benzeri kaynaklardaki değişiklikler ve bağlı ortaklık paylarında kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmamış olan farklılıklardan kaynaklı değişiklikler.

İşletmenin birbirini takip eden iki dönemine ait konsolide finansal durum tablosundan yararlanılarak konsolide öz kaynaklar değişim tablosu hazırlanabilir (Güvemli, 1993:38).

Öz kaynak değişim tablosu, öz kaynakta oluşan, dönem başı ve dönem sonu zaman dilimi arasındaki ortakların ortaklık sıfatları ile yapmış oldukları, dönemlerdeki net varlıklarında oluşan artış ya da azalışı açıklayan işlem kalemlerinden kaynaklanmış olan tüm değişimleri yansıtmaktadır.

Bu tablo, şirketin finansal durum tablosu ile kapsamlı gelir tablosu arasında bir köprü oluşturarak bağlantı oluşturur. Öz kaynak değişim tablosu kullanıcılarına, aşağıdaki hususları kapsayacak biçimde, her bir öz kaynak kalemi ile ilgili olarak bilgi sunmaktadır:

- a) Her bir öz kaynak hesap kaleminin dönem başındaki ve dönem sonundaki defter değerlerinin birbiriyle mutabakatı,
- b) Muhasebe politikalarının geriye dönük uygulanmasının sonuçları,
- c) Önceki dönem hatalarının geriye dönük düzeltilmesinin sonuçları.

Ayrıca, 27 numaralı Türkiye Muhasebe Standardının 11. maddesine göre konsolide öz kaynak değişim tablosu, ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden öz kaynak tutarının payı ile kontrol gücü olmayan paylara isabet eden öz kaynak tutarının payı ile bu çeşit paylarda meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktadır (TMS 27. Md.11).

2.5.3. Konsolide Finansal Tabloların Dipnotlarında Açıklanması Gerekenler

Seri: XI, No:21 sayılı SPK Tebliğinin 17. maddesi gereğince konsolide finansal tabloların dipnotlarında yer alması gereken bilgiler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Bu bilgiler:

- a) Bağlı ortaklık, müşterek yönetim ortaklıkları ile iştiraklerin sermayeleri ile konsolide finansal tabloların kapsamına dâhil edilmiş olan ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar için sahip olunan paylar,

- b) Ana ortaklığın müşterek yönetime tabi ortaklıkları, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ya da bunların veyahut ana ortaklığın ortakları veya yöneticileri aracılığıyla yönetiminde % 20'sinden fazla oy hakkı ve yöneticilerini seçmesi için ya da yönetimine sahip olmakla beraber bu hakları, sermayesinde pay sahibi olunmaması nedeniyle, konsolide finansal tablolara dâhil edilememiş olan bağlı ortaklıkların, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştirakler ile yapılmış olan işlemler için konsolide finansal tabloların ilgili kalemleri üzerinde oluşturduklarına dair ayrıntılı açıklamalar,
- c) Ortaklıkların çalışmasında konsolide finansal tablolara dâhil edilmiş olan bir önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler,
- d) Konsolide finansal tabloların içeriğine dâhil olmayan iştiraklerde, ana ortaklığın sahip olmuş olduğu hisselerin ve bu hisseler için muhasebeleştirilmesi üzerine ilgili bilgiler,
- e) Yönetim ve denetim açısından ilişkileri olan ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar ile sermaye ve konsolidasyona dâhil edilmeyen ortaklıkların dâhil edilmeme sebepleri,
- f) Kanuni faaliyet merkezleri yurtdışında bulunmakta olan ya da iflas ve tasfiyesi söz konusu olan konsolide finansal tabloya tabi olan bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar ile bu ortaklıklara ait bilgiler,
- g) Yıllar içerisinde eğer konsolide finansal tabloların uygulaması sırasında farklı muhasebe politikaları uygulanarak hazırlanmış ise bu farklılıkların nedenleri ile finansal sonuçları,
- h) Şerefiye bakımından, her ikili sermaye ilişkisi için konsolide finansal tablolara ilave edilen ortaklıkların şerefiye tutarları,
- i) Tüm bağlı ortaklıklar ile müşterek yönetime konu olan ortaklık ve iştirak bazında ana ortaklığın doğrudan ya da dolaylı kontrolü dışında kalan payları,

- j) Seri: XI, No:21 sayılı SPK tebliğinin 7/c maddesi gereğince; konsolidasyona tabi ortaklıkların finansal tablolarını ortak muhasebe politikalarına göre düzenlemiş olması gerekmektedir. Muhasebe politikaları ortak olmadığında ise, farklı muhasebe politikalarının sebep olduğu farklılıklar için tam olarak hesaplanma yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda, düzeltme işlemi belirli bir varsayım ile tahminlere göre yapılabilmektedir. Bundan dolayı bu varsayım ile tahminlere ilişkin detaylı bilgiler,
- k) Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların konsolide mali tablo düzenleme tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklama gerektiren hususlara ilişkin bilgi,
- l) Seri: XI, No:21 sayılı SPK tebliğinin 8/d maddesi gereğince; ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ara mamul, mamul ile ticarete konu olan malların satış işlemi sonucunda, stoklarda kalan tutarın ya da kâr veya zararının tespitinin imkânsız olduğu koşullarda bu hesaplama belirli bir varsayım üzerinden yapılmaktadır. Bu hesaplamada işlemde kullanılan belirli varsayımlarla ilgili bilgiler,
- m) Seri: XI, No:21 sayılı SPK tebliğinin 8/d maddesi gereğince; konsolidasyona tabi ortaklıklar arasındaki amortisman kapsamındaki sabit kıymet satış kâr-zararının, amortisman kapsamındaki sabit kıymet satış kâr veya zararı elimine edilmeden önceki konsolide net kâr veya zararının %5'ini aşmaması koşulunda, amortisman farkları ile yeniden değerlendirilmesine ilişkin yapılması gereken mahsup işlemleri yapılmayabilmektedir. Bu durumda konu ile ilgili bilgiler,
- n) Seri: XI, No:21 sayılı SPK tebliğinin 8/h maddesi gereğince; konsolidasyona tabi ortaklıkların faaliyet konularının birbirinden çok farklı olması durumunda, konsolide bilançonun hesap grupları faaliyet konuları itibarıyla sınıflandırılmalı ya da konuya ilişkin bilgiler dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Böyle bir durumda açıklanması gerekli olan bilgiler,
- o) Seri: XI, No:21 sayılı SPK tebliğinin 13.maddesine göre; ilk kez düzenlenecek konsolide finansal tablolarda, önceki yıllarda elde edilen bağlı

ortaklık ve iştiraklere ilişkin şerefiyenin belirlenmesinde hesaplama güçlüğü'nün bulunması koşulunda, daha sonraki yılların finansal tablo bilgilerinin dikkate alınması için uygun yöntemler kullanılabilir. Bu gibi durumlarda kullanılan yöntemler hakkındaki bilgiler,

p) Seri: XI, No:21 sayılı SPK tebliğinin 21.maddesi gereğince; konsolidasyona tabi olacak olan finansal tabloların işletmenin muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış olmaları gerekmektedir. Fakat, başka bir ülkede bulunan işletmeleri için Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre ve Türkiye'de faaliyette bulunan işletmelerin kendi özel mevzuatı uyarınca hazırlanmış finansal tabloları da konsolidasyona tabi edilecek finansal tabloların hazırlanmasında kullanılabilir. Bu gibi durumlarda açıklanması gereken bilgiler,

q) Konsolide finansal tablo hesaplarını önemli ölçüde etkileyen ve bunların açık, yorumlanabilir veyahut anlaşılabilir olabilmesi açısından açıklanması gereken diğer bilgiler,

r) Konsolide finansal tablolara dâhil edilmiş olan ortaklıklar arasındaki işlemlerle ilgili olarak, bilanço ve gelir tablosu ana kalemleri itibarıyla, elimine edilen kalemler ve bu kalemlerin tutarları (SPK tarafından yayınlanan Seri: XI, No:21 sayılı "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ).

Ayrıca, 12 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardının 10.maddesine göre konsolide finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:

- a) İşletme grubunun yapısı,
- b) Kontrol gücü olmayan payların işletme topluluğundaki faaliyetlerinde ve nakit akışlarında sahip olduğu payını,
- c) İşletme grubunun varlıklarına ulaşabilme ya da bunları kullanabilmesi için ve grup borçlarını ödeyebilme gücündeki önemli kısıtlamaların özelliğini ve içeriğini,
- d) Konsolidasyon kapsamındaki işletmelerdeki paylarla ilgili riskleri ve bu risklerdeki değişimleri,

- e) Meydana gelen değişikliklerde ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki sahiplik oranında, bağlı ortaklık üzerinde kontrolünün kaybı ile sonuçlanmayacak bir durumdaki sonuçlarını,
- f) Bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünün raporlama dönemi içerisinde kaybedilmesinin sonuçlarını açıklaması gerekmektedir.

2.6. KONSOLIDASYON YÖNTEMLERİ

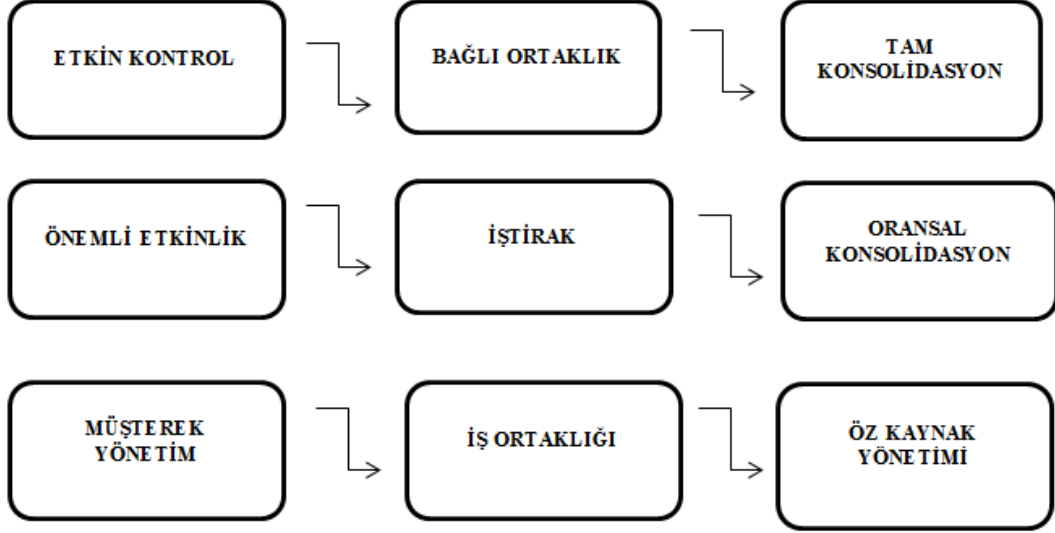
Konsolide finansal tabloları raporlayacak olan ana ortaklığın finansal yatırımlarını farklı konsolidasyon yöntemlerine göre hazırlaması gerekmektedir. Kullanılacak konsolidasyon yönetimini belirleyebilmek için öncelikle yapılan yatırım türünü tam olarak tespit etmek gerekmektedir.

Konsolidasyon yöntemlerinin belirlenmesindeki temel kıstas ana ortaklığın yatırım yaptığı bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücüdür. Yatırımcı işletme, yatırım yapmış olduğu ortaklığın hisselerinin yarısından fazlasına veya bu işletme üzerinde etkin kontrol gücüne sahip olduğu durumlarda tam konsolidasyon yöntemini kullanmaktadır. Kısaca açıklamak gerekirse, etkin kontrole sahip olunan şirketler bağlı ortaklık olarak kabul edileceğinden dolayı, “Tam Konsolidasyon” a tabi tutulmaktadır.

Yatırım yapılmış olan ortaklıktaki hisselerin %20 ile %50 arasındaki bir paya sahip olan yatırımcı işletmenin yatırım yapılan ortaklığı üzerinde önemli etkinliği olduğu kabul edilmektedir.

Önemli etkinliğe sahip olan işletmeler, “iştirakler” olarak ifade edilmektedir. İştirakler, konsolide finansal tablolara “Öz kaynak yöntemi” kullanılarak yansıtılması gerekmektedir. Yatırım yapılmış olan ortaklıkta üzerindeki oy hakkını veren hisselerin %20’sinden daha azına sahip olunmasında, bu tür ortaklıkların konsolide finansal tablolara yansıtılmasında “Maliyet yöntemi” ile “Gerçek Değer yöntemi” olmak üzere iki yöntem kullanılması gerekmektedir.

Tablo 2.4. Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesinde Kullanılan Yöntemler



İşletmelerin finansal tablolarının konsolidasyonunda başlıca kullanılan üç temel yöntem vardır. Başlıca kullanılan bu yöntemler tam konsolidasyon yöntemi, oransal konsolidasyon yöntemi, öz kaynak yöntemidir.

Bu yöntemlerden oransal konsolidasyon yöntemi 28/10/2011 tarihinde 31 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında İş Ortaklıklarındaki Yatırımların yerine gelen, 28 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardına göre alternatif seçim olmaktan çıkarılmış, hem iştiraklerdeki hem de iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesinde sadece öz kaynak yönteminin kullanılması kabul edilmektedir.

Ancak, bu çalışmada oransal konsolidasyon yöntemi literatürde sıklıkla kullanıldığından açıklanması zorunlu görüldüğünden dolayı açıklanmıştır. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi yöntemleri aşağıdaki şekilde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Eğer finansal tablolar düzenlenirken yabancı para birimine bağlı olarak düzenlendiyse, finansal tabloların yerel para birimi cinsinden çevrilerek kullanılması ile ilgili olarak kabul görülen 4 yöntem bulunmaktadır.

Bu yöntemler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- a) Dönem sonu kuru yöntemi,
- b) Cari / cari olmayan yöntem,
- c) Parasal / parasal olmayan yöntem,
- d) Geleneksel (temporal) yöntem.

2.6.1. Tam Konsolidasyon

Tam konsolidasyon yöntemi, yatırım yapmış olan işletmenin finansal tablolarındaki hesaplarının her birinin ortaklık oranı dikkate alınmadan yatırımı yapan işletmenin finansal tabloları ile bir araya getirilme yöntemidir (Örten, 2010:392). Tam konsolidasyon yöntemi tamamı ile bütün hesaplar için bir birleştirme yöntemini ifade etmektedir.

Bu konsolidasyon yönteminde, aynı işletme topluluğuna ait farklı işletmelerin aynı tür finansal tablolarının tümüyle birleştirilmesi gerekir. Ana ortaklığın bilançosunun varlıkları arasında bulunan iştirak tutarları, bağlı ortaklığın sermaye kaleminden düşülmesi gerekmektedir. İlgili düzeltme kaydı yapıldıktan sonra her iki işletmenin tüm varlıkları ve tüm kaynaklarının toplanması gerekmektedir. Bağlı ortaklığın kârının da ana ortaklık iştirak payına düşen oranı alınıp ve öz sermayeleri de birleştirilmektedir.

Kısaca bu yöntemi özetleyecek olursak, ana işletmenin bilançosunun aktifinde yer alan iştirak tutarının, bağlı işletmenin sermayesinden düşülmesi ve mahsup işlemi sonrasında her iki işletmenin tüm varlık ve kaynaklarının toplanarak finansal tablolarının bir araya getirilmesidir.

Kâr veya zarar tablolarının konsolidasyonu işlemi yapılarak, toplam gelir ve toplam gider kalemleri birleştirilerek toplam kâra ulaşılmaktadır. Bu işlemler sonrasındaki sonuç hesapları, yani konsolide kâr ya da zarar, ana kurumun kâr ya da zararına, bağlı ortaklığın ana ortaklığın iştirak payı oranına denk gelen kâr ya da zararına eklenerek bulunmaktadır.

Konsolide kâr ya da zararın bulunabilmesi için kullanılan formül aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

$$\text{Konsolide Kar/Zarar} = \text{Ana Ortaklık Karı/ Zararı} + \text{Bağlı Ortaklık Karı/Zararı} \times \text{Ana İşletmenin İştirak Payı}$$

Şekil 2.1. Konsolidasyon K/Z Hesaplama Formülü

2.6.2. Oransal Konsolidasyon

Oransal konsolidasyon yöntemi, müşterek olarak kontrol edilmekte olan bir ortaklığın finansal tablolarında bulunan borç, gelir, varlık ile giderlerinin ortaklık üzerinde sahip olunan hak yüzdesi oranında konsolidasyona tabi olduğu bir yöntemdir (Şengel, 2004:108).

Oransal konsolidasyon yöntemi, bağlı ortaklığın varlıkları üzerinde birden fazla kurumun söz sahibi olduğu durumlarda uygulanır (Güvemli, 1993:47).

Oransal konsolidasyon yönteminin uygulama esasları şöyle sıralanabilir (Kaya, 2011:108):

- a) Konsolide finansal tablolarda, ana işletmenin finansal tablosunda yer alan iş ortaklıklarına ait yatırım tutarları ile iş ortaklıklarının finansal tablosunda ana ortaklığa ait olan öz kaynaklar elimine edilir.
- b) İş ortaklıklarının gelirleri ve giderleri, borçları ve varlıkları ana ortaklığa düşen paylar neticesinde konsolide finansal tablolara dâhil edilir.
- c) İşletme topluluğu içindeki işlemlerden kaynaklanan işlemler, gerçekleşmemiş gelirler ve herhangi bir değer düşüklüğünden kaynaklanmayan zararlar ana ortaklığın payı oranında konsolide finansal tablolardan indirgenmelidir.
- d) Ortaklığın kâr dağıtımıyla ilgili olarak ödenecek olan vergiler 12 numaralı Türkiye Muhasebe Standardına göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

2.6.3. Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi İle

Muhasebeleştirme

28 numaralı TMS'nin 2.maddesine göre öz kaynak yöntemi, iştiraklerdeki yatırımın başlangıçta elde etme maliyetiyle muhasebeleştirilmiş olup sonrasında da bu yatırım tutarının yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırım yapan

işletmenin payına düşmekte olan tutarı yansıtılacak biçimde düzeltilmiş olduğu ve bu yatırım yapan işletmenin kâr ya da zararının yatırım yapılan işletmenin kâr ya da zararından üzerine düşen payını kapsamış olduğu hesaplama yöntemine denilmektedir (TMS 28 Md.2).

Öz kaynak yönteminin muhasebeleştirilmesindeki esas alınan özellikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- a) Bağlı ortaklık ile iştiraklerdeki sermaye payının, iştirak edilmekte olan ortaklığın öz kaynağındaki payına eşitlendiğini öngördüğünden dolayı, değerlendirme yapılırken bu oran esas alınarak kayıtlar buna uygun olarak düzeltilmesi gerekmektedir.
- b) Bu yöntem uygulanırken, iştirak edilen işletmeden alınmakta olan kâr payı, iştirak ya da bağlı ortaklık nezdindeki öz kaynak payını düşüreceğinden, iştirak ya da bağlı ortaklığın değerinden indirilmesi gerekmektedir.

İstisnai durumlar dışında iştirak yatırımları için öz kaynak yöntemi uygulanmaktadır.

Öz kaynak yöntemine göre;

- a) İştiraklere yapılan yatırımlar ilk etapta elde etme maliyeti ile kaydedilmektedir.
- b) Yatırımcı işletmenin yatırım yapmış olduğu elde etme tarihinden sonraki kâr ya da zararındaki payı mali tablolara yansıtarak yatırımın defter değeri arttırılmaktadır veya azaltılmaktadır.
- c) Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından alacağı oran, yatırımcının kâr ya da zararı olarak muhasebeleştirilmektedir.
- d) Yatırım yapılmakta olan bir iştiraktan alınmakta olan kâr payları, dağıtımları yatırımın defter değerini azaltmış olmaktadır.

2.7. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ STANDARTLAR

Muhasebe standartlarının meydana gelmesi ile alakalı çalışmalar 1960'lı yıllara kadar uzanmaktadır. Bu yıllarda standartların meydana gelmesine ilişkin olarak yapılan tartışmalar olmasına rağmen ilk kez 1972 yılında Sydney'de yapılmış olan 10.Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde bu standartların örgütsel bir bütün halinde düzenlenerek uygulanmasına karar verilmiştir (Türkkot, 2005:40). Çeşitli kuruluşlar uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması konusunda çalışmalar yapmıştır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasında çalışan kuruluşlar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Karacan, 2009:6-7):

- a) International Accounting Standards Committee – IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi); bu komite 1973 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde bir kaç ülkenin bir araya gelmesiyle imzalamış oldukları bir anlaşma ile kurulmuştur. Bu ülkeler Hollanda, Fransa, Kanada, Almanya, Avustralya, Meksika, Japonya ve İngiltere'dir.
- b) International Accounting Standards Board – IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu); Bu komite 29 Haziran 1973 yılında temeli Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne dayandırılarak yukarıdaki ülkelere ilave olarak İrlanda'nın da katılımı sonucunda anlaşma sağlanarak kurulmuştur.
- c) International Federation of Accountants – IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu); 1977 yılında uluslararası alanda muhasebe örgütlerinin IFAC adı altında organize olarak çalışmalarını yürütmüşlerdir.
- d) Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve oluşacak olan uluslararası muhasebe sorunlarının çözüm çalışmaları ve bu çözümlerin uluslararası arenada paylaşılması için 1981 yılında IASC ve IFAC; IASC'ı tam yetkili olmak üzere anlaşmışlardır.
- e) Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) başta olmak üzere, Bakanlar Kurulu Kararı ile 1979 yılında IASB'a üyeliği onaylanmıştır. 1994 yılında

IASB'ye Türkiye Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirler ve Yeminli Finansal Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) üye olmuştur.

Konsolide Finansal Tabloların Standartlarını özetle açıklamak gerekirse; IASC tarafından 2000'li yıllara kadar uluslararası standartlara ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Bu yıllardan sonra uluslararası standartlar ile ilgili çalışmaların yürütülmesi IASB tarafından yapılmaya başlanmıştır ve 1 Nisan 2001 tarihinden itibaren çalışmaların IASC'den tamamiyle devralarak çalışmalarına devam etmiştir. IASC tarafından yapılan IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) adı ile çıkarılan bu standartlar, IASB tarafından IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) adı ile yayınlanmaya başlanmıştır (Türkkot, 2005:41). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçeye tam uyum benimsenmiş olduğundan dolayı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) aracılığıyla Türkçeye çevrilerek uygulanmasına karar verilmiştir. Bu standartların kullanılması 1 Ocak 2013 Türk Ticaret Kanun'unun (TTK) kabulü ile birlikte tüm işletmeler için zorunlu hale gelmiştir.

TMSK tarafından yürütülen muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve uygulanması görevi bu kurulun işleyişine son verilerek bu kurulun yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulup bütün yetki ve sorumluluklar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumuna devredilmiştir.

Bu çalışmada, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasıyla ilgili olan standartlar açıklanarak TMS ve TFRS ile ilgili olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanmakta olan muhasebe standartlarına dikkat edilmiştir.

2.7.1. Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1): Finansal Tabloların Sunuluşu

1 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı amacına göre; işletmenin önceki dönem finansal bilgileri ile işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları ile ilgili geniş bir bilgi kullanıcısının ekonomik kararlar alabilmesine yardımcı olacak

biçimde sunulması için gerekli bilgileri Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uygun bir biçimde açıklamaktır.

Finansal tablolar bir işletmenin parasal durumunun ve parasal performansının şekillendirilmiş halidir. Aynı zamanda finansal tablolar, işletmenin yönetiminin ve diğer paydaşlarının kendilerine yönetmeleri için emanet edilen kaynakları ne şekilde kullandıklarını gösterir (Şaylı, 2016).

TMS 1 standardı, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına göre konsolide edilen finansal durumlarını sunan işletmeleri ve TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardına göre finansal durumlarını sunan işletmelerde dâhil olmak üzere tüm işletmelerde uygulanır.

Yukarıda bahsedilen amaca ulaşabilmek için, işletme hakkında aşağıdaki bilgileri sunmaktadır:

- a) Varlıklar,
- b) Borçlar,
- c) Öz Kaynaklar,
- d) Gelirler ve Giderler,
- e) Karlar ve Zararlar,
- f) İşletme ortaklarının ortak olmalarından dolayı yapmış oldukları katkılar ve işletme ortaklarına yapılan dağıtımlar,
- g) Nakit akışları.

Finansal tablolar bölümlerden oluşup tam set halinde aşağıdaki biçimde sunulmaktadır:

- a) Finansal Durum Tablosu (Bilanço),
- b) Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu,
- c) Öz Kaynak Değişim Tablosu,
- d) Nakit Akış Tablosu,
- e) Açıklayıcı Dipnotlar,
- f) Karşılaştırmalı Finansal Durum Tablosu (Dönem Başı Bilanço).

Yukarıda belirtilen finansal tam set tablolara, Yönetim Kurulunun Faaliyet Raporu ve Bağımsız Denetçi raporu dâhil değildir. Tam set finansal tablolar genel amaçlı finansal tablolardır.

Finansal tabloların sunuluşu standardı muhasebesel işlemlerin gerekliliğine dayanan temel hususları açıklamış ve yapılan bu hususların dikkate alınması gerekliliğini doğurmuştur. Bu hususlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- İşletmenin Sürekliliği: Finansal tablolar hazırlanırken, yönetim faaliyetlerinin süresiz olarak sürdüreceğini dikkate almaktadır. Finansal tabloların süreklilik kavramına göre düzenlenebilmesi için şirketi tasfiye etme veya ticari işlemlerini sona erdirmek ve yahut bu şartların yerine geçecek olan gerçekçi bir seçeneği bulunmuyor ise finansal tablolar süreklilik hususuna göre düzenlenmektedir. Eğer yönetim, tarafından bilinen şirketin sürekliliğine şüphe arz edecek önemli riskler oluşturacak durumlar veya hususların bilincindeyse, bu riskleri açıkça belirtmekle yükümlüdür.
- Tahakkuk Esası: Yönetim, hazırlanan tam set finansal tablolar setinde bulunan Nakit Akış tablosu haricinde diğer finansal tablolarını muhasebe tahakkuk esasına göre düzenlemektedir. Tahakkuk esasında esas olan husus, gelirlerin ve giderlerin peşin olarak tahsil edildiği ve yahut ödendiğinde değil meydana gelmiş oldukları zaman gerçekleştiğini kabul ederek muhasebeleştirilme yapılmaktadır (Brealey, Myers ve Marcus, 2001:36).
- Sunuluşun Tutarlılığı: Hazırlanan finansal tabloların her dönem için aynı şekilde düzenlenmelidir. Aşağıda belirtilen hususlar olmadığı sürece işletme, muhasebe uygulama amaçlarına aynı şekilde devam etmelidir:
 - a) Eğer işletme faaliyetlerinin özelliklerinde önemli ölçüde tadil söz konusu olduğunda veya hazırlanan finansal tabloların tekrar kontrol edildikten sonra, farklı bir sunum veya sınıflandırmanın TMS 8 muhasebe esaslarının seçim ve uygulaması hususuna göre net bir şekilde açıklanmış ise,
 - b) TFRS'nin maddelerinin herhangi birinin değişikliğe uğraması durumunda.
- Birleştirme ve Önemlilik: Finansal tablolarda bulunan benzer kalemlerden oluşan her bir grup, önemlilik arz ettiği durumlarda, gruplar finansal tablolarda ayrı olarak belirtilir. Özellikleri ve fonksiyonları bakımından farklı

olan hesap kalemleri önemsiz olmadıkları durumda da ayrı olarak gösterilecektir.

Hazırlanan bu finansal tablolarda, özellikleri ve fonksiyonları bakımına göre gruplar halinde bir araya getirilerek toplanmasının sonucudur.

- Mahsup İşlemi (Netleştirme): Varlıklar ve borçlar ile gelir ve giderler finansal tablolarda herhangi bir muhasebe standardı ve yahut yoruma gerek görmediği sürece ayrı ayrı gösterilerek mahsup işlemine tabi tutulmamalıdır.

2.7.2. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3 (TFRS 3): İşletme Birleşmeleri Standardı

TFRS 3 Standardının amacı; finansal tablolarını raporlayan işletmenin tablolarında bir şirket birleşmesi gerçekleştiren işletmenin aynı zamanda bunun aksiyonlarına ait sağlamış olduğu bilginin uygunluğunu, güvenilirliği ile karşılaştırılabilirliğinin finansal raporlamasını sağlamaktır. Bu finansal tablolarda özellikle işletme birleşmelerindeki satın alma yöntemleri uygulanıp finansal tablolara yansıtılmasını önemle belirtmektir. Bu bağlamda edinenin (devralan), edinme tarihi itibarıyla devralınan açıklanabilir varlıklarını, borçlarını aynı zamanda koşullu borçlarını gerçeğe uygun değerleri ile muhasebeleştirerek sonraki dönemler için işletmenin kullanmış olduğu amortisman yönetimi ile itfa etmek değil, değer düşüklüğüne uğrayan şerefiyelerde finansal tablolara aktarılır.

Yukarıdaki paragrafta da belirtilenlerin haricinde işletme birleşme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi TFRS 3 standardı uygulanmaktadır.

TFRS 3 standardı aşağıda bahsedilen olaylarda uygulanmamaktadır:

- a) İş ortaklığı oluşturmak suretiyle ayrı işletmelerin bir araya gelerek işletme birleşmesi sağlandığı durumlarda,
- b) İşletmeler ve yahut teşebbüsler ortak kontrole tabi olmasına rağmen birleşmesi durumunda,
- c) Aynı faaliyet konusuna sahip birden fazla işletmenin birleşmesi durumunda,

- d) Sözleşme ile birbirine bağlı fakat herhangi bir ortaklık durumu olmayan ancak raporlama yapmak amacıyla bir araya gelen ayrı işletmelerin birleşmeleri durumunda.
- İşletme Birleşmesi: İki'den fazla işletmenin işletme faaliyetlerinde büyümesi ve gelişmesi amacı ile işletme faaliyetlerinin sosyoekonomik ve hukuki bakımdan aynı çatı altında bir araya gelerek işletmelerin el birliğine gidilmesi olarak tanımlanabilir (Akay, 1997).

Büyümenin en elverişli yolu ele geçirilmek istenen sektör alanında bulunan başka bir teşebbüsün satın alınmasıyla meydana gelmektedir. Bu tarz birleşmeler “şirket evlilikleri” olarak da ifade edilmektedir. Bu birleşmeler sonucunda, işletme ve yatırımcılar için bir takım yararlar bulunur. Bu yararların en başında kurumsallaşarak ve globalleşerek daha fazla alana yayılıp rakip işletmelerle mücadele şansını arttırmaktır (Sarıkamış, 2003).

Şirketlerin birleşme işlemleri yapılırken kullanılan genel nitelikte iki yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler “satın alma yöntemi” ve “hakların birleştirilmesi yöntemi” olarak ifade edilmektedir. Türkiye Finansal Muhasebe Standartlarına göre ‘hakların birleştirilmesi yöntemi’ kullanımı yasaklanmıştır (Demir ve Bahadır, 2009). Satın alma yöntemi, bütün işletme birleşmelerinde uygulanmaktadır. Birleşme işleminde edinen olarak ifade edilen birleşen teşebbüsün görüşünü yansıtır.

Birleşmede edinen işletme karşı işletmenin net varlıklarının tamamını satın almış olmaktadır. Satın alınan işletmenin elde edilen varlık başta olmak üzere, üstlenilen borçları ve koşullu borçlarını edinen işletme daha önceden muhasebeleşmemişler de dâhil olmak koşuluyla muhasebeleşirmek durumundadır.

Satın alan teşebbüsün varlık ve kaynaklarının değerlendirilmesi esaslı birleşme işlemlerinden etkilenmemektedir. Bu birleşme işleminde meydana gelen ek varlıklar ve kaynakları da işletme birleşmesine konu olmadığından dolayı edinen işletme tarafından muhasebeleşmemektedir.

Aşağıdaki adımlar ile satın alma yöntemi uygulanmaktadır:

- a) Bir edinen işletmenin tayin edilmesi,
- b) Birleşme işleminin yapılacağı tarihin belirlenmesi,

- c) Tanımlanabilir edinilen varlıkların, tanımlanabilir üstlenilen borçlar ile kontrol gücüne sahip olmayan azınlık paylarının finansal verilerde belirtilmesi ve ölçülebilirliği,
- d) Şerefiye ve yahut pazarlıklı satın alma yöntemi neticesinde oluşabilecek olan karın muhasebeleştirilip ölçülmesi (TFRS 3 Md.3-4-5-6-7-8).

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standartlarındaki hükümler edinilen işletmenin de belirlenmesinde uygulanmaktadır. Bahsedilen edinilmiş işletme, ele geçirilen işletme (teşebbüs) olarak ifade edilmektedir.

Sonuç olarak, 3 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) işletme birleşmeleri işlemlerinde yol gösterici olmaktadır. İşletmelerin mali tablolarında bulunan verilerin güvenilir, ihtiyaca uyumlu, şeffaf, tarafsız ve diğer finansal tablolar ile karşılaştırılabilir olması önem arz etmektedir.

2.7.3. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10 (TFRS 10): Konsolide Finansal Tablolar Standardı

Konsolide finansal tabloların hazırlanması, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın yayınlamış olduğu Seri:X, 25 numaralı tebliğ ile uygulamaya başlanmıştır. Bu uygulama ile birlikte, Avrupa birliği tarafında da kabul edilen Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları uygulaması kabul görmüştür. 01.07.2012 tarihinde uygulamaya alınan TTK ile muhasebe standartlarını çıkarma ve yayınlama yetkisi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) ve Muhasebe ve Denetim Standartlar Kurumu'na devredilmiştir.

11 Numaralı Uluslararası Finansal Raporlama Standardına göre, iş ortaklıklarının muhasebe işlemlerinde oransal konsolidasyon yönetimi kaldırılarak iştiraklerde uygulandığı gibi öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Öz kaynak yönteminde, ana işletme tarafından finansal varlıkların ilk kez maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmesi finansal varlığın, takip edilen dönemlerde de sahiplik yüzdesi üzerinden düzeltilmesini belirtmektedir. Başka bir ifade ile yatırım yapılmış olan işletmenin dönem içerisindeki kar ve zarar oranında yatırım yapan bir

diğer teşebbüsün sahiplik yüzdesine isabet eden bedel, varlıkların defter değerine aktarılmaktadır (Terzi, 2013).

12 Mayıs 2011 tarihi itibariyle IASB tarafından kontrol ve konsolidasyon gücü tanımı ile ilgili UFRS 10 standardı çıkarılmıştır. Bu standart, işletmenin kontrol gücünün değerlendirilerek UMS 27 Standardına göre daha içerikli bir düzenlemeyi barındırmaktadır. Bu hususa göre; *“Yatırım yapılan işletme üzerinde güce sahip olması ve yatırım yapılan işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kalması veya bu getirilerde hak sahibi olması yeterli değildir. Yatırımcı işletmenin, ayrıca, elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma imkânına sahip olması gerekir.”* (UFRS 10, Md.17).

Yeni standartta, UMS 27 standardında bulunan konsolide finansal tablo çalışmaları ile UMS Yorum ‘ Konsolidasyon ve Özel Amaçlı İşletmeler’ ifadesi ile bir bütün halinde yorumlamaktadır.

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ilkeler ve kontrol modelleri bulunmaktadır. 10 Numaralı Uluslararası Finansal Raporlama Standardına göre konsolide finansal tabloların içeriği ve hazırlanmasında dikkate alınacak hususlar ile 27 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına göre kontrol değerlendirilirken karşılaşılan farklılıklar bulunmaktadır.

Konsolide finansal tablolar düzenlenirken, ana işletmenin kontrolünde bulunan diğer bütün işletmeler konsolide kapsamına girmektedir. Konsolide kapsamına dâhil edilecek olan işletmeler aşağıdaki gibidir:

- a) Ana ortaklık,
 - b) Bağlı ortaklık (%50 oranında fazla iştiraki olan),
 - c) Müşterek ortaklık (%50 oranında iştiraki olan),
 - d) İştirakler (%20 oranının üstünde, fakat %50 oranından az iştiraki olan).
- Kontrol Gücü: Ana ortaklık ile iştirakler ve bağlı ortaklıklar kapsamındaki teşebbüslerin yönetimdeki sahip olduğu oy çoğunluğuna ve yahut anlaşma ya da hükme dayatılarak yönetimin kararında etkin rol alması gücüne denilmektedir. İşletme, bu gücüyle elde edilen veya elde edilecek olan

getirileri işletme üzerinde sahip olduğu gücü ile etkileme olanağına hak sağladığında işletme üzerinde kontrolünün olduğu kabul edilmektedir.

İşletme aşağıda bahsedilen durumların olmasında yatırım yapmakta olduğu işletmeyi kontrol ettiği anlamına gelir. Bahsedilen bu durumla aşağıdaki gibidir:

- I. İşletmenin yatırım yapmakta olduğu işletme üzerinde bir güce sahip olduğunda,
- II. İşletmenin yatırım yapmakta olduğu işletme ile arasındaki ilişkiden kaynaklanan işlemlerden dolayı oluşan değişken getiriler elde ettiği ve bu değişken getiriler üzerinde hak sahibi olduğunda,
- III. Elde edilen veya edilecek olan değişken getirilerin işletmeyi etkileme gücüyle değiştirilebiliyor olduğunda.

Yatırımı yapan işletme yatırım yaptığı işletmenin üzerindeki kontrol gücünün olup olmamasına dair olarak incelenmesi yapılırken bazı hususlar dikkate alınmalıdır. Bu hususlar güç ve getiri kavramları olup aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

- Güç Kavramı: Yatırımcı işletmenin yatırım yapmakta olduğu teşebbüsteki faaliyet işlemlerini yönetim olanağı sağlayan hakların elinde bulunduğu yatırım yapılmakta olan teşebbüs üzerinde bir güce sahip olduğu kabul edilmektedir.

Yatırım yapan işletme yatırım yapmış olduğu işletme üzerindeki kontrol gücü kaybettiği zaman aşağıdaki işlemleri yapmak zorundadır.

Yapılması gereken işlemler;

- I. Yatırım yapan işletme kontrol gücü yitirdiği eski bağlı ortaklığı üzerinde bulunan varlık ve kaynaklarını bilanço dışı bırakır.
- II. Yatırım yapan işletme kontrol gücü yitirdiği eski bağlı ortaklığı üzerinde bulunan varlık ve kaynaklarını gerçeğe uygun değer üzerinden mali tablolarına aktarır.
- III. Yatırım yapan işletme yatırım yaptığı işletme üzerindeki kontrol gücüne bağlı olan kar ve zararlarını muhasebeleştirmek zorundadır.

- Getiriler: Ana ortaklık yatırım yapmış olduğu işletme işlemlerinden sağlamış olduğu getiriler yatırım yapılmakta olan teşebbüsün finansal performans oranlarına ve bu durumdan oluşacak olan değişken getirilere maruz kalarak bu getirilerde hak sahibi olur. Getiriler, artı değer veya eksi değer ve yahut hem artı hem eksi değerde çıkabilir.

Aşağıdaki şekilde konsolidasyon kapsamında olan ve olmayan finansal yatırımların hangi düzenlemeler gereğince raporlanacağını ve hangi dipnotları sunacağı belirtilmiştir.

Tablo 2.5. Konsolidasyon Kapsamındaki ve Kapsam Dışındaki Finansal Varlıklara İlişkin Düzenlemeler

	Muhasebeleştirme	Dipnotlar	Bireysel Finansal Tablolar
Bağlı Ortaklıklar	TFRS 10	TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	TMS 27 "Bireysel Finansal Tablolar"
İştirakler	TMS 28 "İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Paylar"		
İş Ortaklıkları	TFRS 11		
Müşterek Faaliyetler	TFRS 11		TFRS 11
Konsolide Edilmeyen İşletmeler	TFRS 9 (TMS 39)		TFRS 12

Kaynak: KPMG "UFRS 10 Bülteni", Temmuz 2012 Sayı.1

Yukarıdaki tablo incelendiği zaman yapılması gereken muhasebeleştirme ve ölçüm aşamalarında aşağıdaki unsurlara dikkat edilmelidir:

- İlk olarak kontrol gücünün var olup olmadığına bakılarak sonrasında müşterek olup olmadığına dikkat edilir. Başka bir deyişle, kontrol gücünün olması durumunda TFRS 10 uygulanmalıdır.

- b) Bu değerlendirme sonrasında müşterek kontrolün olması durumunda ilk olarak TFRS 11, eğer iş ortaklığı durumu söz konusu olduğunda TMS 28 yükümlülükleri uygulanmalıdır.
- c) Müşterek kontrolün olmadığı durumda eğer önemli bir etki mevcut ise TMS 28'e göre iştirak durumu geçerli olur. Bu durumda öz kaynak yöntemi uygulanmalıdır. Fakat önemli etkinin var olmaması durumunda ise TFRS 9 ise (TMS 39) yükümlülükleri uygulanmalıdır.
- d) Bütün yukarıdaki bahsedilen durumlarda TFRS 12'ye göre dipnot açıklamaları yapılmalıdır.

Sermaye Piyasaları Kurumu tarafından yayınlanmış olan Seri: XI, 21 numaralı "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştirakleri Muhasebeleştirilmesine ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" de bazı zamanlarda bağlı ortaklıkların uygulama dışında bırakılmasına olanak verilmiştir (Selvi ve Yılmaz, 2002:2-3).

Aşağıdaki durumlarda konsolidasyonun kapsam dışında tutulması gerekmektedir:

- Yakın bir tarihte elden çıkarmak maksadıyla geçici olarak bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların elde tutulması durumlarında,
- Bağılı ortaklık ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların ciddi ve uzun süreli kısıtlar altında faaliyet sağlaması sebebiyle ana işletmeye fon aktarım gücünün bulunmaması durumlarında,
- Konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkilenmeyen ortaklıklar da konsolidasyonun kapsam dışında tutulması uygulanabilmektedir.

Yukarıdaki durumlar, TFRS 10 ve UFRS 10 bakımında incelendiğinde geçerli olmamakla birlikte ve TFRS 10'un 4. maddesinde bulunan hususlar dışında tüm bağılı ortaklıklar konsolidasyona tabi tutulmak zorundadır. Fakat söz konusu standardın (c) maddesinde ifade edilmiş olan sebep, önemlilik kavramı açısından değerlendirildiğinde söz konusu olabilmektedir. Gayri faal olan ve önemli bir hacme sahip olmayan bağılı ortaklıklar konsolidasyon işleminin dışında tutularak 9 numarası Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama standardı kapsamında Finansal Varlık

veya Finansal Yatırım adı altında raporlanmasına olanak sağlanmıştır. TFRS 10'a göre bağlı ortaklıktaki kontrol gücünün kaybedildiği durumlarda bu ortaklığa ilişkin varlıklar ve kaynaklar konsolide finansal tablo kapsamı dışında bırakılmaktadır. Bu durumda TFRS 9 standardındaki yükümlülükler uygulanmalıdır.

2.7.4. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 11 (TFRS 11): Müşterek Anlaşmalar Standardı

11 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardının amacı, ortak kontrol edilmekte olan anlaşmalarda pay sahibi olan ortaklıkların yapacakları mali raporlamalarda dikkat edilmesi gereken hususları belirlemektir.

Bu standartta yukarıdaki amacı gerçekleştirmek üzere müşterek (ortak) anlaşmada bulunan işletmelerin varlık ve kaynaklarını açıklar ve bu varlık ve kaynaklar ışığında ortak paydanın çeşidine uygun olarak yapması gerektiği muhasebesel kayıtları içermektedir. İki ya da daha fazla teşebbüsün yatırım yapılmakta olan işletme üzerinde ortak haklara sahip olduğu anlaşmaya müşterek (ortak) anlaşma denilmektedir.

Müşterek anlaşmanın iki özelliği aşağıdaki gibidir,

- Yatırım yapılmakta olan teşebbüs üzerindeki ortak kontrole hak sahip olan ortaklıklar, bu sözleşme ile bağlı bir anlaşma ile sınırlı bir duruma gelmektedir.
- Bu anlaşma ilgili taraflara yatırım yapılmakta olan işletme üzerinde ortak kontrol hakkı sunmaktadır.

Müşterek kontrolün değerlendirilmesinde, sözleşmedeki taraflar veya bu tarafların bir kısmı sözleşmenin şartlarını önemli ölçüde etkileyebilme gücü olan işletme faaliyetlerini müşterek olarak yön verebiliyor ise, müşterek kontrolden bahsedilebilmektedir (TFRS 11;B5). Bu açıklamaya göre değerlendirildiğinde, müşterek kontrol sözleşme ile bağlı olan faaliyetlerin üzerinde kontrolün bölünmesi ve alınan kararlarda oybirliğinin sağlanması demektir.

Örnek olarak belirtmek gerekirse, iki işletmenin %50 pay sahipliği oranında olduğu bir müşterek sözleşmede, alınan kararlar oy oranı %51 olduğu durumda meydana gelmektedir (BDO; 2012 C:1).

Müşterek faaliyet; yapılan sözleşmenin müşterek kontrolüne hak sahibi olanların bu sözleşmeden doğan varlıklar ve borçlar üzerinde haklar ve yükümlülükler sahip olunan ortak bir sözleşmedir. Bahsedilen sözleşmedeki taraflara müşterek faaliyet katılımcısı denilmektedir.

İş ortaklığı; hukuki olarak ve iktisadi olarak bağımsız birden fazla gerçek ya da tüzel kişiliğin belli bir faaliyet ya da devamlılık oluşturan bir işi, bir ticari ortaklığa bağlayarak ve yahut herhangi bir ortaklık kapsamaksızın gerçekleştirip ve kar elde etmek gayesi ile bir anlaşma birliğinde ortak olmak ve o işin risklerini her biri müteselsil sorumlu olmak kaydıyla üstlenmeleridir (Barlas, S.262.263.277). Açıklanmış olan bu taraflara iş ortaklığı katılımcısı denilmektedir.

Müşterek faaliyet katılımcısı olan sözleşme tarafları mali tablolarını aşağıdaki hususlara dikkat ederek hazırlarlar:

- Müşterek olarak katılmakta olunan borçlardaki pay da dâhil edilmek üzere borçlarını,
- Müşterek yapılmakta olan faaliyetlerden meydana gelen veriye ilişkin oranın satışından doğan gelirden kendine isabet eden payı,
- Ortak olarak katıldıkları giderlerdeki oranı da dâhil olmak üzere giderlerini muhasebeleştirmelidir.

2.7.5. Türkiye Muhasebe Standardı 27 (TMS 27): Bireysel Finansal Tablolar Standardı

27 numaralı Türkiye Muhasebe Standardının amacı, bağlı ortaklıklarda, iştiraklerde, iş ortaklıklarındaki yapılan yatırımlar ile ilgili bireysel tablolar hazırlanırken uyulması gereken muhasebe yükümlülüklerini düzenlemesidir.

İşletmeler kendi isteğiyle ve yahut mevzuat gereği bireysel finansal tablolar sunduğu durumlarda, ilgili ortaklıklardaki yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde bu

standart uygulanmaktadır. Bu standartta, teŖebbüslerde zorunlu olarak bireysel mali tablolar düzenlenmesi ya da finansal tablolara ek bir biçimde sunulması gerekliliğini bildirilmez. Bireysel finansal tablolar TFRS'ye göre uyumlu olan tablolar hazırlanırken uygulanmaktadır.

- Bireysel Finansal Tablolar: Bir ana ortaklık, herhangi bir iŖtirakte yatırımı olan bir teŖebbüs ya da müŖtereken kontrol edilmekte olan bir iŖletme yatırımcısı tarafından sunulup ve yatırımları raporlanmakta olan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan öz kaynak payına dayalı olarak maliyet bedeli üzerinden veyahut TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'na uygun olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır (TMS 27 Md.4).

Finansal tablolarını konsolide etmek gereği duymayan ana ortaklıklar yatırımlarını öz kaynak yöntemine uygun olacak biçimde muhasebeleŖtirmek zorunda olmayan teŖebbüsler mali tablo olarak yalnızca bireysel finansal tablolar sunabilmektedirler. Yatırım yapan iŖletme ortaklıklarından temettü alma hakkı doğduğu zaman bu değeri bireysel finansal tablolarında kar ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Yapılan bu açıklamalar gereğince, yatırım kayıtlarını öz kaynak yöntemi kullanarak yapan iŖletmelerin hazırladığı finansal tablolar bireysel finansal tablo olarak adlandırılmaz. Aynı zamanda, bir ortaklıkta herhangi bir şekilde yatırım yapmayanlar ve herhangi bir bağı ortaklığı bulunmayan iŖletmelerinde hazırladığı finansal tablolar bireysel finansal tablo olmamaktadır.

Maliyet bedeliyle finansal raporlama yapılırken, maliyet bedeli ile yatırımlar finansal tablolara yansıtılırlar. Yatırım yapmakta olan iŖletme, yatırım yapmış olduğu iŖletmeden dolayı meydana gelen gelirleri sadece yatırımın elde edilmiş olduğu tarihten sonra oluşan karlardan yapılan dağıtımların oranı kadar gelir kaydeder. Bu oranlar dışında elde edilen dağıtımlar, yatırım maliyetinden indirilerek muhasebeleştirilmelidir (TMS 27 Tebliğ Sıra No:11).

Bireysel finansal tablolar hazırlanırken Türkiye Finansal Raporlama Standardı uyarınca tüm hükümlere uyumlu olarak hazırlanmalıdır. Bu bireysel

finansal tablolarını hazırlarken işletme, yatırımlarını aşağıdaki şekillerde muhasebeleştirebilir:

- a) Maliyet bedeline göre,
- b) 9 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardına göre,
- c) 28 numaralı Türkiye Muhasebe Standartlarında tanımlanmış olan öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirir.

Eğer bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları ve yahut iştiraklerden temettüyü alma hakkı kazanmışsa işletmeler bu oran işletmelerin bireysel finansal tablolarına yansıtılır. İşletme kayıtlarını öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirmede ise, temettü kar ya da zarar olarak tablolarına yansıtılmalıdır. Şayet işletme öz kaynak yöntemini kullanmıyorsa, temettü yatırım defter değerinde bir azalma şeklinde tablolarına yansıtılmalıdır.

2.7.6. Türkiye Muhasebe Standardı 28 (TMS 28):

İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı

28 numaralı Türkiye Muhasebe Standardının amacı, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yapılan yatırımlar ile iş ortaklıklarında yapılan yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlayarak, öz kaynak yöntemine göre hazırlanması hususundaki uyulması gereken muhasebe yükümlülüklerini açıklamaktadır.

Yatırım yapan işletmeler müşterek kontrole sahip olup ve yatırım yapmış oldukları işletmede önemli etkisi mevcut bulunduğu ön görülen işletmelerin bu standardı uygulaması gerekmektedir. Aşağıda bu standartta bulunan ifadelerin açıklamaları sunulmuştur.

- **İştirak:** Yatırım yapan işletmenin hakları üzerinde önemli bir etkisinin var olduğu sermayesi ile yönetim ilişkileri açısından, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve diğer ortaklıkları bulunabilen şirketlerdir (TMS 5 Md.2).
- **Konsolide Finansal Tablolar:** Ana ortaklığın unvanı altında olup ana ortaklık ve diğer bağlı ortaklıkları ile aynı tarih ve dönem arasındaki karşılıklı yapılan işlemlerden dolayı ilgili borç alacak işlemlerinden doğan varlıklar, yabancı kaynaklar, öz kaynaklar, gelir ve karları ile gider ile zararlarının çeşitli

konsolidasyon yöntemleri uygulanarak birleştirilen tek bir işletmenin finansal mevcut durumu gibi ifade edildiği tablolara denilmektedir.

- **Önemli Etki:** Yatırım yapan bir işletmenin doğrudan ve yahut dolaylı işletme üzerinde %20 oranında ya da daha fazla oranda oy hakkının var olduğu durumlarda aksi bir durum söz konusu olmadığı müddetçe yatırımcı işletmenin sahip olduğu etkiye denilmektedir. İşletme üzerinde %20 oranının altında oy hakkında sahip olan işletmenin önemli bir etkisinin olduğu ispatlanmadığı durumlar yoksa işletmenin önemli etkisinin olmadığı kabul edilmektedir.

Aşağıda bulunan hususlardan birinin olması durumunda işletmenin önemli etkisinin var olduğu kabul edilmektedir.

- a) Yatırım yapılmakta olan işletmenin yönetim kurulunda ve yahut eş değer idaresinde temsil edilmesi,
- b) İşletmenin temettüleri ve diğer dağıtım kararları da dâhil, politikalarını belirleme süreçlerine katılması,
- c) Yatırım yapan işletme ile yatırım yapılan işletme arasında meydana gelen önemli olayların gerçekleşmesi,
- d) Bu işletmeler arasındaki personel ve yahut yönetici değişimlerinin olması,
- e) Yukarıdaki maddeye ek olarak işletmeye gerekli teknik bilginin verilmesi.

Öz kaynak yöntemi; İştirakler ve iş ortaklıklarına yapılmakta olan yatırımlar öncelikle elde etme maliyeti üzerinden muhasebeleştirilirler. Yatırımcı yatırım yapılan işletmenin kar veya zararı üzerindeki payı yatırımın defter değerine edinme tarihinden sonra yansıtılır. Yatırımcı finansal tablolarını hazırlarken yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kaynaklanan oranı, kendi finansal tablolarında karı veya zararı olarak yansıtır.

Aşağıdaki durumlarda yatırımcı işletme öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirme işlemlerine ara vermesi gerekmektedir.

Bu durumlar;

- a) Yatırım yapılmakta olan işletmenin bağlı ortaklık özelliğini kazanması (Yatırımcı işletme bu durumda TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardını uygulamak zorundadır.),
 - b) Eski iştirak ve iş ortaklığından kalan pay oranının bir finansal varlık olmasında, kalan payın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmelidir. Bu payın gerçeğe uygun değeri, 9 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardı uyarınca bir finansal varlık gibi ilk etapta muhaseleştirilen GUD üzerinden kabul edilmelidir. Aşağıdaki unsurların arasında kalan fark kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir:
 - i. İştirak ve yahut iş ortaklıklarında kısmen kalan payın elden çıkartılmasından dolayı her türlü gelirin gerçeğe uygun değeri ile kalan payın gerçeğe uygun değeri,
 - ii. Yapılan yatırımın öz kaynak yönetiminin bırakılmış olduğu tarihteki defter değeri,
 - c) İşletme öz kaynak yöntemini bırakması halinde, işletme yatırım ile ilgili olan daha önceki karlarının muhasebeleştirme olduğu tüm tutarı yatırım yapılan işletmenin varlık ve yükümlülüklerini elden çıkarttığı hususlara uygun olarak muhasebeleştirmelidir.
- Ortaklık Payındaki Değişiklikler: İşletmenin yatırım yaptığı teşebbüs üzerindeki payı azalıyor ancak yatırım yapılan işletme iştirak veya iş ortaklığı devam ediyor ise, diğer kapsamlı kar hesaplarında muhasebeleştirilmiş olan kazanç veya kayıp ortaklık payı oranındaki bu azalışa denk gelen oranı, elden çıkarıldığı zaman kazanç ve kayıp kar veya zarar hesabında tekrardan sınıflandırılması gerekerek olması durumunda kar ya da zarar hesabında yeniden sınıflandırılmalıdır (TMS 28 Md.25).

BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsız denetimi tanımlamadan önce bağımsızlık kavramı ve denetim kavramlarını ayrı ayrı irdelemek denetimdeki bağımsızlığın anlaşılması açısından daha faydalı olacaktır.

Denetim kavramı çok eski tarihlere dayanmakta olup, insanların topluluk halinde yaşamaya başlaması ile beraber denetim olmazsa olmaz bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetimin anlamı esasen Latince olup “Contra Rotulus” kelimesinden gelmekle birlikte, işletme içi denetim ve işletme dışı denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Denetleme mekanizmasının işleyebilmesi için örgütlerin kendi kendilerine tam görevlerini yaptıkları ender olarak görülmektedir. Bundan dolayı, denetleme bir zorunluluk halidir ve ihtiyaçtan meydana gelmektedir (Çıtır, 1987:12).

Genel olarak denetim tanımlanırken, bir faaliyetin sonuçlarının planlara uygun olmasını sağlamak için standartlar konulması, ortaya çıkan sonuçların bu standartlar ile karşılaştırılması yapılarak uygulamaların plandan ayrıldığı durumlarda düzeltme ve önemlerin alınması olarak yorumlanabilir (Sanal, 2002:4).

Bağımsızlık kelimesi “bağımsız” olmaktan gelen bağımsız olma durumunu anlatmaktadır. Bağımsız kelime anlamı bakımından “davranışlarını, tutumunu, girişimlerini herhangi bir gücün etkisinde kalmadan düzenleyebilen, özgür, hür ve müstakil” olarak ifade edilmektedir. Yukarıdaki bağımsız kelimesinde açıklanan anlama göre denetim ve yahut denetçi bağımsızlık açısından aşağıdaki unsurlara sahip olmalıdır:

1. Herhangi bir gücün etkisi altında kalmaması ve müdahale edilmemesi,
2. Müstakil olarak ayrı tutulabilmesi.

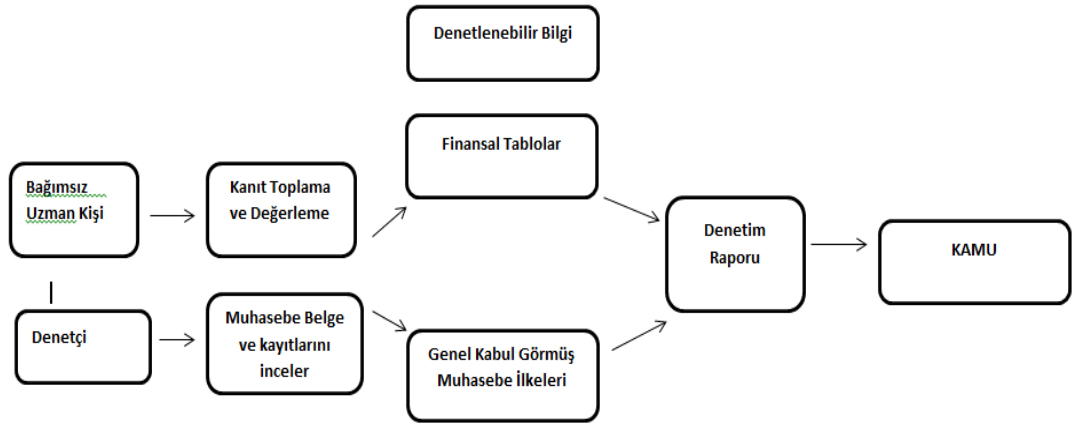
Denetimde “bağımsızlık” kavramının ortaya çıkması finansal tabloların denetimine dayanmaktadır. Endüstri Devriminin 19. yüzyıldan itibaren yaygınlaşması ile beraber, şirketler finansal tablolarını, hissedarlarının ve

yatırımcılarının güvenini kazanmak için şirket dışındaki kişilere denetletmeye başlamışlardır. Bağımsız denetimin 1934 yılından sonra sermaye piyasalarını düzenlemek için yayınlanmış olan kanunlar ile şirketlere bağımsız olma şartı gelmiştir. Zamanla, bağımsızlık finansal tabloların denetimlerinde akla ilk akla gelen terim ve bu denetimlere verilen genel isim “Bağımsız Denetim” dir.

Çeşitli bağımsızlık tanımı incelendiğinde yetkinlik, azami mesleki özen ve dikkat, objektiflik, tarafsızlık, doğruluk ve dürüstlük kavramları ifade edilmektedir. Aynı zamanda bu kavramlar denetim mesleğinin profesyonel olarak yapılabilmesi için gerekli vasıflar olarak ifade edilebilir. Denetçi bu vasıfları taşıırken eş zamanlı olarak denetim standartlarına uygun bir şekilde çalışma sürdürmelidir.

Denetimi bir özet tablo ile özetleyecek olursak, aşağıdaki zincir şeklinde işlemler ile yapılmaktadır:

Tablo 3.1. Bağımsız Denetim Süreci



3.2. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ

Sermaye Piyasaları Kurumuna göre bağımsız denetim üç başlık altında sınıflandırılmıştır. Bu denetim türleri, sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere aşağıda açıklanmıştır:

3.2.1. Sürekli Denetim

Günümüzde bilgiye hızlı olarak ulaşım gerekliliği, gelişen teknolojik ilerlemeler, müşteri ve kreditorlerin beklentileri, piyasa rekabeti gibi hususlar muhasebe denetim alanını da etkisi altına almıştır.

Denetim, günümüz şartlarına uygunluğu için gelişen ihtiyaçların karşılanması adına sürekli olarak gelişmektedir. İşletmenin finansal bilgilerinin kullanıcılar tarafından doğru ve güvenilir olabilmesi açısından, yapılan hatalara veya hilelere uzun zaman geçtikten sonra tespit edilmesi değil, bu hatalar gerçekleşmeden önce önleyici hususlar ile ilgili önlemler alınması gerekmektedir.

Şirketler, sürekli denetim ile birlikte hata ve hileleri önceden tespit edebilme ve gerçekleşecek olan muhtemel hataların gerçekleştiği zamanı tespit edebilmektedir. Sürekli denetim, gelişmiş olan günümüz teknolojisinin gelmiş olduğu en yüksek kavramdır. Bu denetimin tam olarak uygulanabilmesi için şirketin teknolojik olarak altyapısının üst düzeyde gelişmiş olması gerekmektedir.

Sürekli denetim, aynı zamanda denetçilere şirketlerin işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri denetim testlerinin yaparlarken daha hızlı ve doğru olarak testlere veri sağlamaktadır. Bu denetim türü şirketin mali tablolarının doğruluğu konusunda tam güvence vermesine rağmen denetimin özünden gelen risk faktörü her zaman bulunmaktadır.

Sürekli denetimin diğer geleneksel denetim türlerinden ayıran üstün özellikleri arasında ilk olarak kâğıt maliyeti azalarak zaman kazanılmaktadır. Bu üstün özellikler aşağıdaki maddeler ile özetlenmiştir (Omoteso v.d. 2008:31):

- a. Zamandan tasarruf edilmesi,
- b. Hile ve hataların tespitinin hızlı bir şekilde yapılması,
- c. Denetim kanıtlarına uygunluk, güvenilirlik, yeterlilik sağlanması,
- d. Veriler hızlı olarak yorumlanabilir olması,
- e. Verilerin doğruluğunun güvenilir olması,
- f. Bilgi kullanıcılarına hızlı olarak geri dönüş yapılabilir olması.

3.2.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, işletmelerin sürekli denetimlerini yapan bağımsız denetim şirketi tarafından sermaye piyasası kurumlarına göre düzenlenen ara finansal tablolarının altışar aylık veya bir yıllık dönemlerde bilanço ve gelir tablolarının denetimidir.

Denetim şirketi bu denetimi yaparken bilgi toplama ve analitik inceleme tekniği kullanmaktadır (Ergin, 2009:12).

Denetim kanıtı toparlarken sınırlamanın olmaması sınırlı denetimi sürekli denetimden ayırmakta olan önemli bir husustur. Ayrıca bu denetimde, işletmenin finansal tablolarının tamamı denetlenebileceği gibi tablolarda bulunan önemli hesap kalemleri de denetim yapılırken kullanılabilir (Kaval, 2008:14).

3.2.3. Özel Denetim

Özel denetim, sürekli denetimin tam tersine belirli bir dönem için, işletmenin finansal bilgilerini içeren, seçili bir olay için yapılan ve o olay ile ilgili görüş bildirilmesi amaçlanan bir denetim türüdür. Buradaki asıl amaç pay sahibine ilgili olay hakkında gerekli denetimin yapıldıktan sonra bilgi verilmesidir.

Özel denetim amacına göre değerlendirildiğinde uygunluk denetiminin kapsamında bulunmakla birlikte belirli bir olayın incelemesi yapılırken standartlara uygun olup olmadığının değerlendirilmesi yapılmaktadır.

İşletmeler açısından bu denetim, hür ve tarafsız denetçinin, düzenli bir biçimde incelediği finansal tablolarında bulunan hiç inceleme konusuna alınmamış olayların incelendiği bir denetimdir (Paul, S:4).

Anonim şirket ortaklarının pay sahipliğinden doğan özel denetim isteme hakkı mevcuttur. (6102 Sayılı TTK). Pay sahipleri veya pay sahibi genel kuruldan özel denetim talebinde bulunması sırasında bu hak, bireysel hak niteliği taşımaktadır (TTK Md.438, F.1).

3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetimin en önemli yararı bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetim yararları bakımından öncelikle işletmeye daha sonra iş dünyasında ki diğer işletmelere ve kamuya yararları bulunmaktadır. Bu yararlar aşağıda açıklanmaktadır (Güredin, 2008:25).

İşletme hacminin artması, işletmelere olan devlet denetimlerinin artması, işletmeden çıkar sağlayanların kuvvetlenmesi ve artması, iş dünyasındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi ile insan faktörüne önemin artması gibi konularda bağımsız denetimin önemi ile doğru orantılı olarak artmaktadır (Aktuğlu, S.11:12).

Bağımsız denetimin, denetlenmekte olan işletmeye, kamuya ve devlete yararları mevcuttur.

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1. İşletmenin finansal tablolarını oluşturan kayıtları belgelere dayalı olarak gerçeğe uygun bir biçimde kayıt altına alınıp alınmadığını saptar.
2. İşletmenin faaliyetlerinde yasal düzenlemelere uygunluğu incelenir, herhangi bir uygunsuzluk durumunda gerekli düzeltmeler yapılır.
3. İşletmenin yönetimi, pay sahipleri, işletmenin çalışanları tarafından herhangi bir sahtekârlık yapılması durumuna karşı önlem amaçlıdır.
4. İşletmenin denetlenen finansal tablolarına göre hazırlanan vergi beyanları bu tabloların güvenilirliğinden dolayı devletin yapacağı bir denetimde riski azaltır (Güredin, S:16).
5. Denetlenmiş olan mali tablolar şirket yöneticilerine ve bilgi kullanıcılarına alacakları yatırım kararlarında ışık tutarak doğru karar almalarını sağlar.
6. İşletmenin iç kontrol sisteminin etkin olarak uygulanmasını sağlar.

Bağımsız denetimin devlete sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1. Denetlenen işletmenin hazırlamış olduğu mali tablolara göre düzenlenen vergi beyannamelerine güvenin artmasını sağlar.

2. İşletme eğer faaliyetlerini kamu yararına yapıyor ise mali tabloları bağımsız denetçiler tarafından denetlendiği için resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacak olduğu denetim çalışmalarının kapsamının daralmasını sağlar.
3. İşletmenin iflas veya borç durumlarında vekâlet ve ortaklık için düzenlenecek olan anlaşmalarda adli yetkililere tam ve güvenilir bilgi sağlar.

Bağımsız denetimin kamuya sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1. Denetçiler tarafından onaylandıktan sonra kamuya açıklanan mali tablolar, işletmeye yatırım yapacak olan yatırımcılar için işletme ile ilgili karşılaşılabilecekleri riskleri görmelerini sağlar.
2. Denetçiler tarafından onaylanmış mali tablolar işletme ile ilişkisi bulunan bütün kurumlara güvenilir bilgi sağlar.
3. Denetçiler tarafından onaylanmış mali tablolar işletme ile ilişkisi bulunan müşterilere işletmenin kar ve faaliyetleri ile ilgili güvenilir bilgi sağlar.
4. İşletmenin denetlenmiş olan mali tablolar, işverene ve çalışan sendikalarına maaş ve sosyal hakların iyileştirilmesi konusunda bilgi sağlar.

3.4. BAĞIMSIZ DENETİMİ KISITLAYICI ETKENLER

Bağımsız denetim çalışmaları yapıldığı sırada hem denetçi hem de yapılmakta olan denetimi etkileyen kısıtlayıcı etkenler meydana gelmektedir. Bu kısıtlayıcı etkiler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kepekçi, 2004:15-16).

1. Bu etkenler arasındaki en önemli kısıtlayıcı etken, denetim çalışmasını denetçi yaparken kısıtlı ekonomik koşullar çerçevesinde yapmasıdır.
2. Bu sınırlayıcı etkenlerden diğeri ise, denetim çalışmalarından sonra düzenlenen bağımsız denetim raporunun bilanço tarihi itibarıyla 3 aydan daha sonra yayınlanmasıdır. Bu tarih sınırlaması olmasından dolayı bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan işlemlerle ilgili kanıt sayısını etkileyebilecek ve bilanço tarihinden sonra oluşan belirsizliklerin çözüme kavuşabilmesini beklemek amacıyla çok sınırlı bir zaman dilimi kalmaktadır.

3. Son olarak kısıtlayıcı etken ise, finansal tabloların düzenlenmiş olduğu muhasebe sistemleridir. İşletme genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden daha farklı muhasebe yöntemi kullanılabilir. Bu nedenle, meydana gelecek olan belirsizlikler önceden belirlenemeyebilir.

3.5. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız muhasebe denetim standartları denetçinin işletmenin finansal tablolarını denetlerken uyması gereken standartlardır. Denetçinin bu bağımsız denetim standartlarını uygulayabilmesi için bütünüyle bu standartlara hâkim olması gerekmektedir. Denetçi bu bağımsız denetim standartlarına uygun hareket etmediği sürece bağımsız denetim raporunda denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapıldığını ifade edemez.

Bağımsız denetim standartları denetçi için denetim çalışması sırasında ışık tutan ve denetçiye yapılan denetim faaliyetinde yol gösteren standartlardır (Güredin, 2008:39).

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk kez 1947 senesinde AICPA Kurumu tarafından benimsenmiştir. Genel kabul görmüş denetim standartları aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:

- Denetçiye İlişkin Standartlar (Genel Standartlar),
- Çalışma Alanı Standardı,
- Raporlama Standartlarıdır.

Yaygın olarak kullanılmakta olan raporlama standartları aşağıdaki gibidir:

1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS/TFRS).
2. Amerika’da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP).
3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Mevzuatı (BDDK).

3.5.1. Denetim Süreci ve Denetimin Planlanması

Denetim süreci, zincirleme olarak birbirini izleyen çeşitli süreçlerden meydana gelmektedir. Bu süreçler müşterinin seçimi ve kabulü ile başlayarak

denetim çalışmalarının yapılması ile devam etmektedir. Daha sonra denetçi tarafından bağımsız denetim raporu ile ilgili görüş raporlanıp açıklanarak denetim süreci sona ermektedir.

İşletmenin ilk kez denetlenmesinde denetçi tarafından bazı ek çalışmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ek çalışmaların en başında ise raporlama dönemi başında ki bakiyelerin doğrulanarak araştırılması gelmektedir. Denetçi bu durumda gerekli görürse birkaç dönem geriye dönerek araştırmalarını yapabilir. Özellikle duran varlıklar, işletmenin almış olduğu patentler, tahvillerin bakiyeleri dönemden döneme aktarıldığı için bilanço hesaplarında inceleme bu kalemlere yoğunlaşmaktadır (Güredin, 2014:177).

Bağımsız denetim süreci ana olarak üç safhadan oluşmaktadır:

1. Denetim faaliyetinin planlanması,
2. Denetim programının yürütülmesi,
3. Denetçi bulgularının ve görüşlerinin raporlanmasıdır.

Bağımsız denetimi yapacak olan denetçi firmanın kendi kabul politikalarına göre müşteri kabulünü yaptıktan sonra denetim işini almış bulunur. Denetçi firma tarafından denetim görevinin kabul edildiği, müşteri işletmeye “denetim anlaşması mektubu” gönderilerek teyit edilmiş olunur. Bu mektup denetçi işletme ile denetimi yapılacak olan müşteri işletme arasında bulunan denetimin kapsamı ve koşulları açıkça bir şekilde ortaya koymak açısından önem teşkil etmektedir. Bu mektup işletmeye imzalanarak gönderilerek denetim işi tamamıyla kabul edildiği beyan edilmiş olmaktadır (Güredin, 2014:177).

Yukarıdaki bağımsız denetim sürecinin tamamlanmasından sonra denetimin planlamasına başlanmaktadır. Bu süreçte yapılacak olan çalışmanın kalitesinin kontrolü ortaya çıkmaktadır. Kalite kontrol süreci denetim çalışmasının her safhasında devam etmektedir. Denetçi denetim çalışmalarını sürdürürken, genel kabul görmüş denetim standartları ve kalite kontrol standartları ile uyum içerisinde olmak zorundadır (Güredin, 2014:178).

Denetim planlamasında aşağıdaki işlemler sırasıyla bulunması gerekmektedir:

- Müşteri işletme hakkında bilgi toplanması,
- Denetimde yapılacak olan çalışmaların sıralanması,
- İşlemlerdeki önemlilik sırasının belirlenmesi,
- Müşteri işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilmesi,
- Denetim programının taslağının oluşturulması,
- Denetim çalışmasının süresi ve zamanının belirlenmesi,
- Denetim sırasında her aşamada hangi elemanların görev alacaklarının belirlenmesi ve görevlendirilmesi.

3.5.2. Denetim Sürecinde Önemlilik ve Risk

Denetçinin müşteri işletmenin finansal tablolarını denetlerken edinmiş olduğu amaç; işletmenin finansal durumunun, faaliyet sonuçlarının, nakit akışlarının, finansal raporlama standartları ile uyum içinde doğru ve dürüst bir şekilde finansal tablolarında göstermiş olduğu yargısına varmaktır. Denetçi, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar ve hatalar olup olmadığını konusunda makul ölçüde görüşe ulaşabilmek için mesleki şüphecilik yaklaşımına uygun bir biçimde denetim çalışmasını yürütmelidir. Denetim raporunda vurgulanmakta olan makul güvence ve yeterince güvenilir ifadeleri ile bilgi kullanıcılarına finansal tabloların hatalı olma olasılığının varlığı konusunda uyarılmaktadır. Makul güvence ifadesi ile finansal tablolarda bulunabilecek hataların denetim çalışması ile yok edilemeyeceği bildirilmektedir. Olumlu denetim raporu dahi, işletmenin finansal tablolarının %100 doğruluğunu garanti etmemektedir.

Denetçi yukarıdaki çalışmaları yürütürken çeşitli belirli riskler ile karşılaşacağını göze almaktadır. Denetçi bu riskleri dikkate alarak hareket etmek zorundadır. Finansal tablolarda bulunan her bir hesap kalemi için risk faktörü bulunmaktadır. Bu risk iki ayrı olasılığı ortaya çıkarmaktadır:

1. Her hesap kalemi ile ilgili yönetim iddiasına göre önemli bir yanlışlık bulunması olasılığı,

2. Denetçinin bu önemli yanlışlığı göz önüne serememe olasılığı, (Güredin, 2014:224,225).

3.5.3. Müşteri Seçimi, İşin Alınması ve Kabulü

Denetim planlaması yapılabilmesi için öncelikle denetim işinin alınması gerekmektedir. Denetimi yapacak olan denetçi firma müşteri işletme hakkında gerekli bilgileri toplayıp değerlendirerek denetim işinin alınıp alınmamasına karar vermektedir. Denetim yapacak firmanın piyasada müşteriler tarafından talep edilmesinin en önemli sebebi piyasada yapmış olduğu itibardır. Bu itibarın kazanılması için denetçi işletme, kaliteli denetçiler ile kaliteli hizmet sunma politikasını benimsemiş olması gerekmektedir. Denetçi firmalar bu nedenden dolayı kendilerine denetim işi ile ilgili başvuran bütün firmaları kabul etmek zorunda değildir. Denetçi işletme denetim işlerine devam ettiği işletmeler ile ilişkilerine devam etme kararı alırken ya da yeni denetim anlaşması yapacağı işletmelerin getirmiş olacağı denetim riski düzeyini değerlendirerek müşteri işletme ile devam etme ya da devam etmeme kararı verebilir (Güredin, 2014:178).

Denetçi işletme ile müşteri işletme arasında imzalanmakta olan ve bu taraflardan her birine ilgili yükümlülükler yükleyen sözleşmeye denetim sözleşmesi denilmektedir. Bu sözleşme ile denetçiye denetim çalışmaları sırasında genel kabul görüşmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ile denetim sonuçları görüşlerine vardığının ve bu sonuçlarına göre raporunda görüş bildirildiğinin yükümlülüğü yüklenir. Müşteri işletmeye ise, denetçiye gerekli olan bütün bilgileri sağlaması gerekliliğini ve denetim çalışması ile ilgili belirli bir ücreti ödeyeceğinin yükümlülüğünü yüklemektedir (Haftacı, 2011:35).

Bu denetim sözleşmesi müşteri işletmeye ve denetim firmasına göre değişiklik göstermekle birlikte ana hatları ile aşağıdaki unsurları taşımak zorundadır (UDS 210, Md.6):

1. Mali tabloların denetiminin amacı,
2. İşletme yönetiminin mali tablolar üzerindeki sorumluluğu,

3. Denetçinin uymak zorunda olduğu yasa, düzenleme ve denetçilerin bağımsız denetimi yaparken bağımlı olduğu meslek kuruluş bildirimleri,
4. Denetimin kapsamı,
5. Denetim raporunun ve çalışmanın sonucu ile ilgili diğeri raporlama tipleri,
6. Denetçinin ihtiyaç duyduğu bütün bilgi ve belgelere, kayıtlara sınırsız olarak ulaşımının gerekliliği,
7. Denetim çalışmasının örnekleme ile yapıldığının ve işletme muhasebesi ile iç kontrol yapısındaki aksamalardan doğan bazı kısıtlamalardan dolayı görülememesinden meydana gelecek olan riskin mevcut olacağı durumunun bildirilmesidir.

3.6. BAĞIMSIZ DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ

İşletmedeki denetimin iyi biçimde yürütülebilmesi için genel kabul görmüş denetim standartlarında da belirtildiği gibi planlama yapılması gerekmektedir. Söz konusu bu planlamada, denetçinin çalışmalarına nasıl devam edeceği ve bu çalışmaları yaparken nasıl davranış sergileyeceği bildirilmektedir. Denetim planı çalışma içerisinde yapılacak olan değişikliklere her zaman açık olarak düzenlenmelidir. Denetim çalışması müşteri işletmenin niteliklerine göre planlanmalıdır. Müşteri işletmenin faaliyetini gerçekleştirmekte olduğu sektör hakkında, faaliyetlerinin özellikleri, faaliyetinin konusu bir bütün olarak ele alınarak değerlendirilir. Denetçi açısından yeni bir müşteri işletme ile çalışmaya başlamak işletme hakkında bilgi sahibi olmadığından dolayı oldukça zor ve karışiktır. Ancak, devam eden müşteri işletme ile çalışmak çok daha kolay olmaktadır.

Denetim programının yürütülmesi aşaması bağımsız denetim sürecinde ikinci aşamasıdır. Denetçi bu aşamada, işletmenin finansal tabloları ile ilgili kanıtlar toplar ve değerlendirir. Denetimin kalitesi açısından, bu toplanan kanıtların yeterli miktarda ve kalitede olması gereklidir. İşletmenin iç kontrol sistemi denetlenerek uygunluk denetimi yapılmış olur. İç kontrol sistemi işletmenin mali tablolarındaki önemli hata ve düzensizlik var ise ortaya çıkarılarak söz konusu düzensizlikler ile ilgili önlemler alınması sağlanır (Güredin, 2014 S,197:198).

Başarılı bir denetim programının yürütülebilmesi için denetçinin bağımsızlığının tam olması, işletme hakkında yeterli ve doğru bilgiye sahip olması, risk esaslı yaklaşım ve mesleki şüphecilik ile birlikte olaylara yaklaşması gerekmektedir.

3.6.1. Bağımsız Denetim İşlemleri

Denetçinin, bağımsız denetimi yapmış olduğu dönem içerisinde müşteri işletme hakkında genel bir fikir sahibi olması için ilgili denetim teknikleri ile yöntemlerini uygulamış olması gerekmektedir. Bu işlemler finansal tabloların yayınlamasından sonra gerçekleşen işlemler olmadığı gibi denetimin planlanması ile başlayacaktır. Denetçinin bu dönem içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlere “denetim işlemleri” denilmektedir.

Denetçi, ilgili dönem içinde işlem testlerini uygular. İşletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinerek daha sonra bu testleri dönem sonunda da yaparak işletmenin yayınlamış olduğu finansal tabloların hesap kalemlerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini test eder. Bu yüzden denetçinin yapmış olduğu bu testler ikiye ayrılır. Bu testler, işlem testleri ve doğrulama testleridir (Kaval, 2008,142:143).

3.6.1.1. İşlem Testleri

Müşteri işletmenin yıl içerisindeki yapmış olduğu faaliyetlerinin iç kontrol sisteminin amaçlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığını, muhasebe kayıtlarına yansımaları gerekli olan kayıtların doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığını, denetçi planlama sırasında edinmiş olduğu bilgilerden çok daha fazla incelemeye başvurmaktadır. Böylelikle denetçi sistemin yetersiz kaldığı durumları test eder, finansal tabloların etkilenmesine neden olan hata ve hile olasılıklarını ortaya çıkarmak amacıyla çalışır.

Bağımsız denetçi, işletme hakkında işletme testi yaparken iki yol seçer. Bunlar (Selimoğlu ve Uzay, 2008:123):

- Müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin yeterliliği (Sistem Testi).
- Müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı (Fonksiyon Testi).

Sistem Testi: Denetçi, denetim alanında bulunan bir iç kontrol sistemi var ise, bu kontrol sisteminin denetim alanında yeterli gelip gelmediğini görebilmek için yapmış olduğu teste denilmektedir. Bu test çalışması ile denetçi, işletmenin iç kontrol sistemi hakkında yetersiz ve güçlü yanlarını belirler. Bu test sonucunda denetçi, denetim çalışmasında kullanacağı denetim yönetimini belirler ve örneklem sayısını azaltabilir (Kaval, 2008:145; Selimoğlu ve Uzay, 2008:123).

Fonksiyon Testi: Müşteri işletmede herhangi bir denetim alanında var olan iç kontrol sisteminin incelenerek bu sistemin yeterli olduğu görüşüne varan denetçi tasarlanan bu iç kontrol sisteminin istenilen amaçlara uygun olarak işleyip işlemediğini test eder. Burada önemli olan nokta, bir işletme de iç kontrol sisteminin var olması değil aynı zamanda bu iç kontrol sisteminin amaçlarına uygun olarak çalışmasıdır (Kaval, 2008:145).

İşlem testlerinin yapılmasındaki amaç, müşteri işletmenin kontrol riskinin oraya çıkarılması ve denetçinin daha sonra kanıt toplaması için ne kadar detaylı denetim yapılması gerektiğinin belirlenmesidir. İşletmede bulunan iç kontrol sisteminin alt yapılarının yeterliliğe, sistemler arası kopuklukların olup olmadığı, şirket içi bir mevzuat bulunur ise buna uygun olup olmadığının belirlenmesidir.

3.6.1.2.Doğrulama Testleri

Sistem ve fonksiyon testlerinin yapılmasından sonra iç kontrol sisteminde bulunan fonksiyonların tasarlandığı gibi çalışıp çalışmadığı görülmektedir. Bundan dolayı aksak ve yetersizlik durumu bulunan denetim alanında kontrol riskinin yüksek olduğu görüşüne varılmaktadır. Bu durumdan kaynaklanan riskin azaltılması için denetçi detaylı olarak denetim tekniklerini gözden geçirir ve yeni kanıt toplamaya çalışır. Denetçi, olumlu sonuç olsa dahi yılsonunda işletmenin finansal tablolarında bulunan kalemlerindeki rakamları test ederek doğruluğunu onaylar. Denetçinin yapmış olduğu bu testlere maddi doğrulama testi denilmektedir. Denetçi, doğrulama testleri içerisinde yer almakta olan analitik inceleme, karşılaştırılmalı analiz, oran analizi ya da mantıklılık analizi yapabilmektedir (Kepekçi, 2004:201).

Analitik İnceleme: Bu incelemede işletmenin finansal tablolarda yer almak olan hesap kalemlerinin karşılaştırılması yapılarak hesap kalemleri arasındaki

ilişkinin gözden geçirilmektedir. Bu denetim tekniğinde amaç, denetçinin denetim görüşünü oluşturabilmesi için kanıt toplamaktır. Denetimin şekli hesap denetiminden farklılaşmaya başlayarak risk ağırlıklı denetime kaydığında analitik denetimin önemi artırmaktadır. Bu yöntem ile cari dönem bilgileri ile önceki döneme ait olan finansal bilgiler karşılaştırılarak incelenmesi mümkündür.

Ayrıntılı İnceleme: Denetçi, riskli olduğuna kanaat getirdiği denetim alanlarında denetim riskini azaltabilmek için değişik çalışmalar yapabilmektedir. Bu çalışmalar tamamen denetim alanına ve denetim amacına göre değişiklikler arz etmektedir. Denetçi eğer ihtiyaç duyarsa denetim alanında bulunan bütün hesap kayıtlarını geriden ileriye ve yahut ileriden geriye doğru incelemeye tabi tutabilir. İlgili kişiler ile görüşmeler yapabilir. Yazışmaları inceleyebilir. Denetçinin buradaki amacı, riskli görmüş olduğu denetim alanında yeterli ve güvenilir kayıt toplayabilmektir.

3.6.2. Bağımsız Denetim Kanıtları

Denetim başlı başına değerlendirildiğinde kanıt toplama ve denetçinin toplamış olduğu kanıtların değerlendirilmesi olayıdır. Denetçiler, denetim programının yürütülebilmesi aşamasında belirli denetim teknikleri ile kanıt toplarlar. Bu toplanan kanıtlar ile işletmenin finansal tablolarında beyan etmiş olduğu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği sorgulanır. Denetçi, müşteri işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildirebilmesi için güvenilir ve yeterli kanıt toplamış gerekmektedir. Denetim kanıtları yasal nitelikli kanıtlar olmayıp denetçinin ulaştığı bu bilgilerinin kanıt olarak değerlendirip değerlendirmeyeceği tamamıyla denetçinin kendi öngörüsüne kalmıştır. Denetim kanıtları hazırlanmış oldukları kaynaklara göre, iç kanıt, dış kanıt, dış-iç kanıt olarak ayrılmaktadırlar (Güredin, 2014:241).

Denetim için toplanan kanıtlar genellikle işletmenin sunmuş olduğu finansal tabloları ile ilgili toplanmaktadır (UDS 500 Md.14).

Denetçi tarafından toplanan kanıtlara etki edecek önemli bir hususta önemliliktir. Önemlilik açıklandığı üzere, finansal tablo bilgi kullanıcıları karar

alırken kararlarını etkileyecek olan aksak ve hatalı olarak sunulmasından kaynaklanan ve bilgi kullanıcılarının kararlarını olumsuz yönde etkileyen durumların olduğu işlemler önemli olarak kabul edilir. Böylelikle finansal tablo kaleminde önemlilik düzeyi arttığında denetçinin toplayacağı kanıt sayısı da artacaktır. Bu durumdan yola çıkarak değerlendirdiğimizde denetim kanıtlarının sayısı ve özelliği önemlilik oranıyla doğru orantılıdır (Haftacı, 2011:75).

3.6.2.1.Bağımsız Denetimde Risk, Önemlilik ve Denetim Kanıtı Arasındaki İlişkiler

Denetimde önemlilik kavramı ve risk kavramı birbirinden ayrı düşünülemez ifadelerdir. Denetçi çalışmasında risk ile finansal verilerdeki belirsizliğin oranını, önemlilikle ise büyüklüğünü ölçmektedir. Bu iki ifade beraber kullanılarak belli bir belirsizlik ile büyüklüğü ölçülmektedir. Bağımsız denetçi, müşteri işletmenin finansal tablolarındaki verileri denetlerken önemli hata ve yanlışlık bulunmadığı konusunda makul oranda bir görüşe varabilmek amacı ile mesleki şüphecilik ile denetimi yürütmelidir. Denetçi, çalışmasında ilk önce denetim riskini belirleyerek sonrasında önemlilik sınırlarını çizer ve bu doğrultuda toplayacağı denetim kanıtlarının çeşidini, içeriğini ve zamanını belirler. Bağımsız denetçi, topladığı denetim kanıtları ile risk ve önemlilik ifadelerini dikkate alarak denetim programını uygular. İşletmenin iç kontrol sisteminde zayıflık olduğu durumlarda denetçi, kanıtların güvenilirliği arttırmak amacıyla doğrulama, fiziki inceleme ve mutabakat gibi dışarıdan kanıtlar toplamaya gidebilir (Güredin, 2014,230:231).

Denetim riski, aşağıdaki eşitlik ile belirlenmektedir:

$$\text{Denetim Riski} = \text{Yapısal Risk} \times \text{Kontrol Riski} \times \text{Ortaya Çıkaramama Riski}$$

Önemlilik ve risk denetim bakımından iki ana husus oluşturmaktadır. Bu husus denetçiye aşağıda sıralananlar konusunda yardımcı olmaktadır:

1. Denetçinin toplaması gereken kanıt sayısına,
2. Denetçinin bu kanıtları nasıl ve ne zaman toplaması gerektiğine,
3. Hangi türden kanıtlar toplayacağına,
4. Bu kanıtları incelerken ve değerlendirirken hangi hususlara dikkat edeceğine.

3.6.2.2. Bağımsız Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri

Bağımsız denetim sırasında denetçi, çeşitli denetim teknikleri uygulamaktadır. Denetçi, destekleyici kanıtlar toplamak amacıyla izlemiş olduğu yollara “denetim işlemleri” denilmektedir. Denetim işlemleri tek başlarına birer kanıt niteliğinde değildirler. Denetçi destekleyici kanıt toplarken yararlandığı denetim işlemleri değişkenlik gösterebilir. Destekleyici kanıtlar toplarken denetçinin izlemiş olduğu işlemler sıralanmaktadır:

- Fiziki İnceleme: En yaygın olarak kullanılan tekniktir. İşletmenin finansal tablolarında göstermiş olduğu verilerin var olduklarını göz ile saptayarak gerçekten var olduklarına kanaat getirir.
- Gözlem: Bu kanıt toplama tekniğinde denetçi faaliyetlerin yürütülmesi sırasında faaliyetlerin ne şekilde yapıldığına tanık olmasıdır.
- Stok Sayımının Gözlemlenmesi: Stoklar ile ilgili kanıtlar toplanırken denetçinin bizzat stok sayımında bulunarak gözlemlenmesi tekniğidir. Denetçi fiziki sayımdaki stok rakamları ile muhasebe kayıtlarındaki rakamların denetimini yapar.
- Yeniden Hesaplama: Denetçi bu kanıt toplama tekniğinde müşteri işletmenin yapmış olduğu kayıtların aritmetik olarak tekrar hesaplamasını yaparak kontrol etmektedir. Özellikle amortisman, şüpheli alacaklar, kıdem tazminatları gibi muhasebe kalemlerinde önem arz etmektedir.
- Soruşturma: Bu teknikte denetçi ilgililerle görüşme yaparak sorular sorar ve bilgi edinir. Denetçinin sormuş olduğu her bir sorunun önemlilik oranı farklı olabilir.
- Göz Atma: Denetçi listesinde bulunan her bir hesap kalemi için yeniden hesaplama yapmak istemediği durumlarda bu tekniği uygulamaktadır. Böylelikle zamandan tasarruf etmektedir.
- Kayıt Sistemini Yeniden İzleme: Denetçi bu teknikte örnekleme yolu ile belge seçimi yapar ve belgeden başlayarak ileriye doğru muhasebe kayıtlarının doğruluğunu incelemektedir.

- Belge İncelemesi: Bu denetim işlemi sırasında denetçi muhasebe sisteminde bulunan bütün belgelerini incelemektedir. Denetçi bu incelemeyi yaparken geriye doğru giderek kaynağa iner ve belgeye ulaşır.

3.6.3. Bağımsız Denetim Yöntemleri

Bağımsız denetim yöntemlerini denetçi işletme hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla kullanmaktadır. İşletmenin muhasebe sisteminden elde edilmiş olan denetim kanıtları ve bu kanıtlara ait destekleyici belgeler için aşağıdaki denetim yöntemleri kullanılmaktadır:

- Şekli Denetim,
- Maddi Denetim,
- Aralıksız Denetim,
- Örneklemeye Yoluyla Denetim,
- İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim,
- Doğrudan ve Dolaylı (Kabataslak) Denetim.

3.6.4. Bağımsız Denetimde Çalışma Kâğıtları

Denetçi, yapmış olduğu denetim süresinde önemli miktarda denetim kanıtları toplamaktadır. Denetçi açısından sadece bu kanıtların toplanması yeterli olmamaktadır. Bu kanıtların aynı zamanda belgelenmesine de ihtiyaç duymaktadır. Bağımsız denetçinin kanıtlarının belgelenebilmesi için denetçinin çalışma kağıtlarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu çalışma kağıtları denetçinin yapmış olduğu denetim işlemleri sırasında denetçinin izlemiş olduğu denetim yollarını, testleri, denetim işlemlerini, topladığı bilgileri ve ulaşılmış olduğu sonuçları bu çalışma kağıtları göstermektedir. Denetçinin görüşünü oluştururken gerekli görmüş olduğu bütün bigiler çalışma kağıtları kapsamına girmektedir. Bu çalışmalarının miktarı, türü ve kapsamı hakkında kesin bir kural olmamakla birlikte bu konudaki karar tamamen denetçiye aittir. Çalışma kağıtları hazırlanırken denetçinin kararını etkileyen unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 2014:287)

- Bağımsız denetçi raporunun özelliği,
- Denetçinin denetlemekte olduğu ve görüş bildirdiği finansal tabloların ve diğer işletme bilgilerinin özelliği,
- Denetim yapılan işletmenin iç kontrol sisteminin ve muhasebe kayıtlarının özelliği,
- Denetçi yardımcılarında yapmış olduğu çalışmaların gözden geçirilmesine ve kontrolüne duyulan ihtiyaca.

Denetçinin çalışma kağıtlarında öncelikle, denetlemiş olduğu işletmenin finansal tablolarında bulunan bilgiler ile işletmenin muhasebe kayıtlarındaki bilgilerin uyumlu olması ile ilgili bilgiler bulunmalıdır. İşletmenin olağandışı bir durumda ne şekilde çözüm ürettiğini gösteren bilgiler ve denetçinin görüşleri ve yapmış olduğu yorumlar bulunmaktadır.

3.6.5. Bağımsız Denetimde Örneklemeye Yöntemleri

BDS 500'ü destekleme niteliğinde 530 numaralı Bağımsız denetim standardı ile bağımsız denetimde örneklemeye yöntemleri standarda bağlanmıştır. Bu standart, denetçi görüşünü bildirmeden önce görüşüne dayanak olması amacıyla topladığı denetim kanıtlarını belirlemeden test edeceği muhasebe kalemlerini seçme yöntemleridir. Denetçinin örneklemeye yaparken amacı, seçmiş olduğu muhasebe kalemleri içerisinde anakitle ile ilgili sonuçlara varabilmek adına makul bir kanıt oluşturmaktır (BDS 530).

Bağımsız denetimde örneklemeye, ana kütlede içindeki sadece belli bir kısmının incelenerek, ana kütlede hakkında genel bir kanıya varma işlemine denilmektedir (Say, 2007:170).

3.7. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNUN DÜZENLENMESİ

Denetçinin denetim sürecinin son aşamasında müşteri işletme hakkında görüşünü belirtmiş olduğu rapora bağımsız denetim raporu denilmektedir. Denetçiler genellikle “özet rapor” ya da “denetçinin standart raporu” olarak adlandırılan raporu

kullanırlar. Denetçinin hazırlamış olduğu bu rapor ve finansal tablolar tüm bilgi kullanıcıları ve kamu ile müşteri işletme paylaşıldığından büyük önem arz etmektedir.

Bağımsız denetçinin rapordaki görüşünde, müşteri işletmeye ait finansal tabloları genel kabul görmüş muhasebe esaslarına ve muhasebe standartlarına uygun bir biçimde hazırlayıp hazırlanmadığı ve yasal mevzuata uygunluğu göz önünde bulundurulması gerekmektedir (UDS 700 Md.2-3).

Standart bir denetim raporunda aşağıdaki bölümler bulunarak denetçinin bu bölümler hakkında görüşleri yer almalıdır.

- Raporun Başlığı: Başlıkta bağımsız kelimesi bulunması gerekmektedir. Örnek olarak; “Bağımsız Denetim Raporu” veya “Bağımsız Denetçi Raporu” gibi,
- Denetim Raporunun Adresi: Bağımsız denetim raporları genellikle işletmeye, yönetim kurulu ve ortaklarına hitaben hazırlanarak bağımsız denetçinin müşteri ilişkiden tamamen bağımsız olduğu belirtilir.
- Giriş Bölümü: Üç cümleden meydana gelerek üç olguya vurgu yapılır. Öncelikle, denetim kuruluşunun denetim çalışması yaptığının ifade edilmesidir. İkinci olarak, denetçinin denetlediği finansal tablolar açıklanarak düzenlendikleri muhasebe dönemine dikkat edilerek sıralanılır. Üçüncü olarak;
- Kapsam Bölümü: Bu bölüm denetçinin denetim işlemi sırasında neler yaptığı hakkında bilgi verilir. Kapsamın ilk paragrafında ve ilk cümlesinde yürütmüş olduğu denetim çalışmasının ülkeye ait genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapıldığını belirtilmektedir.
- Görüş Bölümü: Bu paragraf bağımsız denetçinin görüşünün açık bir şekilde ifade edildiği bağımsız denetim son paragrafıdır. Bu paragraf “*Görüşümüze göre yukarıda bulunan finansal tablolar...*” şeklinde başlamalıdır.
- Bağımsız Denetim Kuruluşunun Ünvanı: Bağımsız denetim çalışmalarını yürütmüş olan denetçi firmanın adı ve ünvanı yazılır. Bağımsız denetim raporunun sorumluluğu denetçi firmaya bağlanır.

- Denetim Raporunun Tarihi: Bağımsız denetçinin denetim çalışmalarını tamamladığı tarih bağımsız denetim raporunun tarihidir. Denetçinin bağımsız denetimi tamamen bitirmiş olduğu tarih denetim raporu tarihidir.

3.8. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Bağımsız denetim ile ilgili standartlar denetçilerin, bağımsız denetim çalışmalarını yürüttüğü süreçte uyması gereken kurallar bütünüdür. Bu standartlar denetçilerin tüm bağımsız denetim çalışma alanları ile ilgilidir. Bağımsız denetim standartları denetçiler için bir yol gösterici niteliğindedir. Denetçi, denetim sırasında bütün BDS'lere uymak zorundadır. Bu yüzden denetçinin öncelikle BDS'lerin tamamının kapsamına ve anlamına vakıf olmalıdır.

Bağımsız denetim standartlarının tamamında ifade edilen denetçi kavramı bağımsız denetçiyi, denetim kavramı da bağımsız denetimi ifade etmektedir (BDS 200 Md.1).

3.8.1. Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim

Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı 200

(BDS 200)

200 numaralı Bağımsız Denetim Standartı finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında denetçinin uyması gereken sorumlulukları açıklamaktadır. Bu standart, öncelikle denetçini amaçlarını belirler ve bu amaçlara ulaşabilmesi için uygulaması gereken bağımsız denetimin kapsamını ve özelliğini açıklamaktadır. (BDS 200 Md.2).

BDS'lere denetçinin işletmenin finansal tablolarını denetlemesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu standartta bağımsız denetçinin genel olarak amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- A. Müşteri işletmenin tüm finansal tabloları ile ilgili hata veya hile amaçlı herhangi bir yanlışlık olup olmadığına dair makul güvence sağlamak ve finansal tabloların tüm önemli taraflarıyla raporlama çerçevesine uygun olarak düzenip düzenlenmediği hakkında görüş bildirmek,

B. Bütün bağımsız denetim standartlarına uygun olarak, finansal tablolar ile ilgili raporlama yaparak bağımsız denetim standartlarının zorunlu kıldığı bildirimleri uygulamaktır.

Bağımsız denetimi yürüten denetçi, aşağıdaki durumlar hariç, bağımsız denetim standartları hükümlerine uyar (BDS 200 Md.23).

- Yürütülen denetimin BDS'nin tamamını kapsamaması,
- Hükmün bir şarta tabi olması ve şartın oluşmaması.

3.8.2. Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardı 320 (BDS 320)

320 numaralı Bağımsız Denetim Standartının kapsamı, denetçinin denetim planlaması ve yürütülmesi sırasında önemlilik kavramı gerekliliklerini uygulama sorumluluğunu açıklar ve düzenler. Bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında önemlilik kavramı genel olarak, tek veya bütün olarak finansal tablo kullanıcı kararlarının ekonomik açıdan makul ölçüde etkilemesi bekleniyor ise, söz konusu yanlışlıklar ve noksanlar önemli olarak nitelendirilmektedir. Denetçinin, finansal tablo kalemlerinin tamamında bir bütün olarak önemliliği belirlemesi gerekmektedir.

Denetimde önemlilik kavramı, finansal tablolarda bulunan bir hesabın bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek veya değiştirecek bilgi önemliliğe sahip demektir. Bu bilginin eksik veya yanlış beyan edildiği durumlarda önemlilik esasında olup olmadığını tespit etmek için yanlış bilgi verilen hesap kaleminin büyüklüğü gözden geçilir. Örneğin, finansal tablolarında stok kalemlerinin farklı bir yöntemle değerlendirildiği ve bilançoda bu kalemin yüksek olması bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyeceğinden dolayı bu bilgi önemli olmaktadır (BDS 320 Md.4-5).

Denetimde önemlilik kavramı aşağıdaki durumlarda kullanılır:

- Denetim planlaması yapılırken ve bu planlama yürütülürken,
- Denetçinin belirlemiş olduğu yanlışlıklar yürütülen denetimdeki etkileri değerlendirilirken,

- Denetçinin denetim raporundaki görüşünü oluştururken etkilerinin değerlendirilmesinde.

Denetçinin denetim planlamasını yürüttüğü sırada önemliliği belirleyebilmesi için mesleki muhakeme yeteneğini kullanabiliyor olması gerekir. Finansal tabloların bir bütün olarak ele alındığı ve önemliliğin belirlenmesinde bir başlangıç noktası belirlenerek bir kıyaslama noktası için yüzdesel bir oran uygulanması gerekmektedir.

3.8.3. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı 560 (BDS 560)

560 numaralı Bağımsız Denetim Standartının kapsamı, müşteri işletmenin finansal tablolarının denetlenmesinde bilanço tarihinden sonra olan olaylar ile ilgili bağımsız denetçinin yükümlülüklerini düzenlemektir.

Finansal tabloların düzenlenmesinden sonraki bir takım olaylar finansal tabloların bilgilerini etkileyebilmektedir. Sonradan yaşanan bu olaylar özel olarak ele alınarak değerlendirilir. Bu olaylar genellikle iki gruba ayrılmaktadır. Aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Tarih itibarıyla finansal tablolarda var olan durumların teyit edildiği olaylar,
- Tarih itibarıyla finansal tabloların düzenlenmesinden sonra ortaya çıkan durumları ifade eden olaylar.

Bağımsız denetçinin raporundaki tarih, bu tarihe kadar meydana gelen ve bağımsız denetçinin bilgisi dahilinde olduğu işlemleri ve olayların denetçi tarafından değerlendirildiği hususu bilgi kullanıcıları bağımsız denetim raporunda bilgilendirilir.

Ayrıca; bilanço tarihinden sonraki olaylar 10 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı ile açıklanmıştır. Bu standartta, bilanço tarihinden sonraki olaylar aşağıdaki gibi gruplanır:

1. Bilanço tarihinden sonra meydana gelen düzeltilme gereken olaylar,
2. Bilanço tarihinden sonra meydana gelen düzeltilme gerekmeyen olaylar.

Denetim yapılmakta olan işletmeler, bilanço tarihinden sonra düzeltme gereken olayların meydana gelmesi durumunda, finansal tablolarda bulunan tutarları yeni duruma göre uygun olarak düzeltmekle mükelleftirler.

3.8.4. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı 700 (BDS 700)

700 numaralı Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standartının kapsamı, bağımsız denetçinin işletmenin finansal tablolarına ilişkin görüşünü oluşturma yükümlülüklerini açıklamakta ve düzenlemektedir. Bu standartta ilave olarak bağımsız denetçinin denetimi sonucunda raporu ile ilgili şekil ve içeriğin açıklaması yapılmaktadır (BDS 700, Md.1).

Bu standartta denetçinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

1. Denetçi elde etmiş olduğu kanıtlardan çıkardığı sonuçların değerlendirilmesini yaparak işletmenin finansal tablolarına ilişkin görüş bildirmek,
2. Denetçi görüşünün dayanağında belirtilerek yazılı olarak açık bir şekilde bir rapor vasıtasıyla görüş bildirmek.

Bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarını tüm önemli tarafları ile geçerli finansal raporlama çerçevesinde düzenlenip düzenlenmediğine dair bir görüş oluşturmaktadır. Bu görüşü oluşturmak amacıyla denetçi, işletmenin finansal tablolarında bulunan bilgilerin hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık barındırıp barındırmadığına dair makul güvence edinip edinmediği hakkında bir sonuca ulaşır. Bu sonuca ulaşırken aşağıdaki unsurlara dikkat edilir:

- Bağımsız denetçinin, yeterli denetim kanıtına ulaşip ulaşmadığına dair varmış olduğu sonuç,
- Bağımsız denetçinin, düzeltilmeyen yanlışların tek veya toplu bir biçimde önemli olup olmadığına dair varmış olduğu sonuç.

Bağımsız denetçi işletmenin finansal tablolarını tüm tarafları ile geçerli finansal raporlama çerçevesi yükümlülüklerine uygun olarak düzenlenip

düzenlenmediğini değerlendirmektedir. Denetçinin bu değerlendirmesinin içeriğinde, yönetim yargılarında muhtemel tarafsızlık durumlarının göstergeleri ve muhasebe uygulamalarının özelliklerini de içermektedir (BDS 700, Md.16-17-18).



BÖLÜM 4. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE BAĞIMSIZ DENETİMİNE İLİŞKİN HAVACILIK SEKTÖRÜNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

4.1. HAVACILIK SEKTÖRÜ VE ANA ORTAKLIĞA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Havalimanı veya bir başka deyişle hava meydanları kavramı; su ve kara üstünde, tesis, bina ve donanımlar dâhil olmak üzere motorlu hava taşıtlarının kalkış ve inişleri ve tüm gidiş gelişleri için tasarlanmış ve yine tüm hava araçlarının bakım ve onarımları, yolcu/yük indirip bindirmeleri, yakıt ikmalleri ve diğer tüm ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik uygun tesis ve donanımları bulunan açık alanlardır. Aynı zamanda, motorlu hava araçlarının seferlerine yönelik tüm faaliyetlerinin yerine getirilmesi için yapılmış kuruluşları da içerisinde barındırmaktadır (Gökoğlu, 2015).

Sektör olarak havacılık, yolcu ve yük taşımacılığının yapıldığı ve tüm havacılık faaliyetleri ile ilgili oluşumların gerçekleştirildiği, günümüzde de sürekli ve hızla gelişmekte olan bir sektördür. Ülkeler, havacılık sektörlerinin kendi kontrolü kapsamında olmasını istemektedir. Bu bağlamda, uluslararası arenada her ülke kendine ait havacılık otorite ve kurallarını oluşturmakla birlikte, bu otoriteleri kendi politikaları içerisinde şekillendirmişlerdir. Bu şekillendirmenin en etkili göstergesinden biri, ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları ikili anlaşmalar ile havacılık şirketlerinin hangi sefer ve düzende operasyonlarını yürüteceklerini belirli bir duruma getirmiş olmalarıdır. Havacılık teşebbüslerinin yurtiçi ve uluslararası arenadaki pazara ulaşması ve erişmesi olanakları teşebbüsün kendisinin strateji ve hedefi doğrultusunda olmamakla birlikte, ülke stratejilerini ele alarak belirlenen hedefler ışığında belirlemektedirler (MEB, 2011).

Sektör olarak havacılık, temelinde yüklü ve ağır nesnelere hava araçları ile bir yerden başka bir yere taşınması olmakla birlikte; bireylerin, psikolojisi, emniyeti,

güvenilirliği ve maksimum kalite vb. unsurları da içerisinde barındırmaktadır. Havacılık sektörü, öncelik olarak uluslararası ilişkilerin gelişiminde de belirli bir rol üstlendiğinden, tüm dünya üzerinde bulunan sektörlerde uluslararası otoritelere en çok tabi olan sektör durumundadır (Güngör, 2013).

Oxford Economics Dergisi'nin hazırlamış olduğu raporda 2013 verilerine göre; havacılık sektörünün Türkiye'nin GSMH' sına katkısı 10,4 milyar TL'yi bulmaktadır. Bu da toplam hasılatın yüzde 1,1'ine tekabül etmektedir. Havacılık sektörü, Türkiye'de 204 bin kişilik istihdam sağladığı gibi yılda 946 milyon TL'lik vergi ödemesiyle de Türkiye ekonomisine katkıda bulunmaktadır. Birçok şirketin mali kayıplar yaşadığı yıllardan sonra, havacılık sektörü artık hızla kendini yenilemekte ve bunun sonucu olarak bu katkının daha da artması beklenmektedir. Göstergesel olarak, havacılık sektörünün tedarik zincirlerini oluşturan dolaylı kanalların vergilendirilmesiyle 819 milyon TL, hem havacılık sektörünün kendi harcamaları hemde tedarik zincirinin harcamalarıyla desteklenen faaliyetlerin vergilendirilmesi yoluyla teşvik edilen kanallardan da 375 milyon TL olmak üzere toplamda 1,2 milyar TL ilave kamu geliri elde edilebileceği öngörülmüştür (SkyLife Dergisi, 2013).

4.1.1. TT Teknik A.Ş. Şirketinin, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerinin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Ana Ortaklık TT Teknik Anonim Şirketi: TT Teknik A.Ş.' nin faaliyet konusu; Tüm motorlu hava araçlarının ve komponentlerinin her türlü bakım ve onarımı, modifikasyon ve tasarım işlemlerinden oluşmaktadır. TT Teknik A.Ş. bir hizmet işletmesi olup, bahsedilen bu hizmetlerini; Havacılık otoritelerinin kuralları ve standartlarına uyumlu ve paydaşlarının beklentilerini maksimum düzeyde karşılamak üzere ve gelişmeye her daim açık, optimum kalite ve fiyat anlayışı ile yetkinliklerini geliştirerek sektörüne yön veren global bir işletmedir.

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ve bu düzenlenen finansal tabloların, firmanın tüm paydaşlarına bilgilendirme ve sunma farkındalığı ve zorunluluğuyla hareket eden TT Teknik A.Ş. ana ortaklığının; bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin ve iş ortaklıklarının finansal tabloları ile kendi finansal tablolarının

konsolide edilmesi (birleştirilmesi) suretiyle ve bu konsolide edilen finansal verilerinin teşebbüsün asıl finansal durumunun yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesi üzerine ortaya konacak olan bağımsız denetim uygulamaları, bu detaylı çalışmanın temel hususlarını oluşturmaktadır.

Bu nedenle Bölüm 4’te; 23.05.2006 yılında ticari faaliyetlerine başlayan, TT Teknik A.Ş.’ nin finansal tablolarından esinlenerek çalışma yapılmıştır. İşletmenin denetimine konu olan dönem itibariyle (2017 dönemi), ortalama çalışan personel sayısı 4.395 kişidir. Bu çalışan sayısının 900 adedi idari personel olup, 3.495 adet personel; mühendislik, komponent bakım personeli ve üs bakım personellerini kapsamaktadır. 2015 yılı içerisinde, aynı faaliyet konusuna sahip ‘‘Havacılık Ağır Bakım Onarım Merkezi A.Ş. (Kısaca: Habom A.Ş.)’ den, 1.717 adet bakım personeli transfer edilmiştir. TT Teknik A.Ş. ile Habom A.Ş., 04.06.2015 tarihinde, ‘‘Kolaylaştırılmış Birleşme Yöntemi’’ ile birleşmişlerdir. TT Teknik A.Ş.’ nin çalışanlarının tümü, Çelik-İş Sendikasına bağlı olarak görev yapmaktadır.

TT Teknik A.Ş.’nin karşılaştırmalı dönemleri itibariyle, ‘‘Tam Konsolidasyon’’ yöntemine tabi olan bir adet bağlı ortaklığı ve ‘‘Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi’’ ile muhasebeleştirilen üç adet iştiraki olup, bu bağlı ortaklığın ve iştiraklerinin ortalık oranları aşağıda gösterilen tablodaki gibidir:

Tablo 4.1. TT Teknik A.Ş.’nin 31.12.2017-31.12.2016 Karşılaştırmalı Dönemlere Ait Bağlı Ortaklıklar ve İştirakler Tablosu

Şirket Ünvanı	Ortaklık Durumu	Faaliyet Konusu	İştirak Oranı 31.12.2017	İştirak Oranı 31.12.2016	Ülkesi
Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım Anonim Şirketi (Turkbine Teknik)	Bağlı Ortaklık	Teknik Bakım Onarım	60%	-	Türkiye
P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi Limited Şirketi (TEC)	İştirak	Motor Bakım	49%	49%	Türkiye
Goodrich THY Teknik Servis Merkezi Limited Şirketi (Goodrich)	İştirak	Teknik Bakım Onarım	40%	40%	Türkiye
TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (TCI)	İştirak	Uçak Koltuk Bakım ve Üretimi	20%	20%	Türkiye

TT Teknik A.Ş.'nin 1 adet hissedarı olup, denetimi yapılan 31.12.2017 tarihindeki şirket hissedarı ve hisse oranı aşağıdaki tablo gibidir:

Tablo 4.2. TT Teknik A.Ş.'nin 31.12.2017 Dönemine Ait Şirket Ortaklık Tablosu

Hissedar	31.12.2017	
	Pay Oranı	Pay Tutarı (TL)
T Hava Yolları A.Ş.	100%	693.000.000

Bağlı Ortaklık Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım Anonim Şirketi (Kısaca: Turkbine Teknik): TT Teknik A.Ş.'nin TFRS 10 tam konsolidasyon yöntemi' ne göre konsolide ettiği tek bağlı ortaklığıdır. Şirketin faaliyet konusu; gaz türbinleri ile endüstriyel gaz türbinleri üzerinde tamir, bakım ve onarım konularında faaliyet göstermek üzerine kurulan bağlı ortaklığıdır. İşletme, 10.02.2017 tarihinde kurulmuş olup, 16.571.494,00.-TL tutarında ödenmiş sermayesi bulunmaktadır. TT Teknik A.Ş., şirketin %60 oranında hissesine sahip olmakla birlikte, şirketin kuruluşunda iktisap etmesinden dolayı bağlı ortaklığı üzerinde tam kontrol gücüne sahiptir. 2017 dönemi itibariyle şirkette ortalama çalışan personel sayısı 102 kişi olmakla birlikte, çalışanlarının tümü sendikasız olarak görev yapmaktadır.

İştirak P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi Limited Şirketi (Kısaca: TEC): TT Teknik A.Ş.'nin TMS 28'e göre öz kaynaktan pay alma yöntemi ile muhasebeleştiği (hissesi oranında kar ya da zararından pay aldığı) iştirak şirkettir. Şirketin faaliyet konusu; ticari hava araçlarında yaygın bir şekilde kullanılan CFM56 ve V2500 tipi gaz türbini uçak motorlarının, tadili bakım ve onarımı işlemlerini kapsamaktadır. İşletme, 10.08.2008 tarihinde kurulmuş olup, 179.053.019,00.-TL tutarında ödenmiş sermayesi bulunmaktadır. TT Teknik A.Ş., şirketin %49 oranında hissesine sahip olmakla birlikte, iştirakinin finansman ve işletme politikası kararlarının kendisi ve diğer tarafların oy birliği ile kararını gerektiren müşterek kontrole tabi ekonomik faaliyetler olarak sürdürmektedir. Şirketin kendisine ait dolaylı ya da doğrudan iştiraki bulunmamaktadır. 2017 dönemi itibariyle şirkette ortalama çalışan personel sayısı 214 kişi olmakla birlikte, çalışanlarının tümü, Hava-İş Sendikasına bağlı olarak görev yapmaktadır.

İştirak Goodrich THY Teknik Servis Merkezi Limited Şirketi (Kısaca: Goodrich): TT Teknik A.Ş.'nin TMS 28'e göre öz kaynaktan pay alma yöntemi ile muhasebeleştirdiği (hissesi oranında kar ya da zararından pay aldığı) iştirak şirkettir. Şirketin faaliyet konusu; tüm hava araçlarının tüm motor tiplerine ait geri itki sistemi ve motor kaporta sistemlerinin tamir, bakım, onarım ve modifikasyonlarının gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Şirket ayrıca müşterilerine kiralık ünite desteği de sağlamaktadır. İşletme, 14.12.2011 tarihinde kurulmuş olup, 1.793.789,00.-TL tutarında ödenmiş sermayesi bulunmaktadır. TT Teknik A.Ş., şirketin %40 oranında hissesine sahip olmakla birlikte, iştirakinin finansman ve işletme politikası kararlarının kendisi ve diğer tarafların oy birliği ile kararını gerektiren müşterek kontrole tabi ekonomik faaliyetler olarak sürdürmektedir. Şirketin kendisine ait dolaylı ya da doğrudan iştiraki bulunmamaktadır. 2017 dönemi itibariyle şirkette ortalama çalışan personel sayısı 33 kişi olmakla birlikte, çalışanlarının tümü sendikasız olarak görev yapmaktadır.

İştirak TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (Kısaca: TCI): TT Teknik A.Ş.'nin TMS 28'e göre öz kaynaktan pay alma yöntemi ile muhasebeleştirdiği (hissesi oranında kar ya da zararından pay aldığı) iştirak şirkettir. Şirketin faaliyet konusu; tüm hava taşıtlarının kabin içi sistem ve komponentlerinin tasarımı, üretimi, lojistik desteği, modifikasyon ve pazarlanması faaliyetlerini gerçekleştirmek olarak tanımlanmaktadır. İşletme, 05.04.2009 tarihinde kurulmuş olup, 38.250.000,00.-TL tutarında ödenmiş sermayesi bulunmaktadır. TT Teknik A.Ş., şirketin %20 oranında hissesine sahip olmakla birlikte, iştirakinin finansman ve işletme politikası kararlarının kendisi ve diğer tarafların oy birliği ile kararını gerektiren müşterek kontrole tabi ekonomik faaliyetler olarak sürdürmektedir. Şirketin kendisine ait dolaylı ya da doğrudan iştiraki bulunmamaktadır. 2017 dönemi itibariyle şirkette ortalama çalışan personel sayısı 223 kişi olmakla birlikte, çalışanlarının tümü sendikasız olarak görev yapmaktadır.

4.2. TT TEKNİK ANONİM ŞİRKETİ'NE AİT KONSOLİDASYON ESASLARI

TT Teknik A.Ş.'nin TFRS 10'a göre "Tam Konsolidasyon Yöntemi" ve TMS 28'e göre "Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi" ne istinaden düzenlenecek olan konsolide finansal tablolarının oluşturulabilmesi için, bir adet bağlı ortaklığına ve her bir iştirake ait solo finansal durum tabloları (bilanço) ve solo kâr veya zarar tabloları temin edilmiştir.

Bu finansal tabloların tamamı, KGK tarafından 20.05.2013 tarihinde yayımlanan "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi"nde açıklanan usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiştir. TT Teknik A.Ş., bağlı ortaklığı üzerinde tam kontrol gücüne sahip olup; iştiraklerinin, finansman ve işletme politikası kararlarının kendisi ve diğer tarafların oy birliği ile kararını gerektiren müşterek kontrole tabi ekonomik faaliyetler olarak sürdürmektedir. TT Teknik A.Ş.'nin bağlı ortaklığı olan Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım Anonim Şirketi (Turkbine Teknik), 10.02.2017 tarihinde kurulduğundan dolayı, cari döneme ait finansal tablolar solo olarak sunulmuştur.

Solo halinde ele alınan finansal mali verilerin; bağlı ortaklık için, TFRS 10' a göre finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelir tablosu, ana ortaklık finansalları ile tamamı birleştirilmektedir. İştirakler için ise, TMS 28' e göre yatırım yapılan iştiraklerin kâr ya da zararından, yatırım yapan işletmenin (TT Teknik A.Ş.) payına düşen kâr ya da zararı, TT Teknik A.Ş.'nin finansal tablolarına yansıtılarak Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi' ne göre muhasebeleştirip finansal tablolar oluşturulmaktadır.

4.2.1. TT Teknik AŞ'ye Ait Konsolide Finansal Durum Tablosunun (Bilanço) Düzenlenmesi

TT Teknik A.Ş.'nin Tam Konsolidasyon Yöntemi ve Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi' ne göre konsolide finansal durum tablosu (bilanço) oluşturulurken; bağlı ortaklığın ilgili kalemlerinin belirli eliminasyon işlemlerinden geçmesi için ve iştiraklerin finansal bilgilerinin kontrolü ve TT Teknik A.Ş.' nin iştirak oranına göre

payına düşecek kar/zarar tutarının belirlenebilmesi amacıyla, ilk etapta bağlı ortaklık olan Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım Anonim Şirketi (Turkbine Teknik) ile; P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi Limited Şirketi (TEC), Goodrich TT Teknik Servis Merkezi Limited Şirketi (Goodrich) ve de TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (TCI) iştiraklerinin ve işletmenin kendine ait solo finansal durum tablosu (bilanço) alınmıştır.

Bu aşamada, TT Teknik A.Ş. ile; bağlı ortaklığı olan Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım Anonim Şirketi (Turkbine Teknik) ile iştirak olan P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi Limited Şirketi (TEC), Goodrich THY Teknik Servis Merkezi Limited Şirketi (Goodrich) ve de TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (TCI) iştiraklerinin, TMS/TFRS'ye göre solo olarak düzenlenmiş finansal durum tabloları aşağıda verilmiş olup, bu finansal tablolara istinaden TMS/TFRS'ye göre yapılmış Konsolide Finansal Durum Tabloları aşağıda verilmiştir:

Tablo 4.3. Ana Ortaklık TT Teknik A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Dönen Varlıklar	1.373.677.679	915.926.182
Nakit ve Nakit benzerleri	2.246.213	2.046.901
Ticari Alacaklar	377.785.878	161.423.303
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	315.438.870	111.221.498
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	62.347.008	50.201.805
Diğer Alacaklar	24.229.230	9.857.621
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	16.531.890	4.958.461
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	7.697.340	4.899.160
Stoklar	960.756.559	650.689.705
Peşin Ödenmiş Giderler	8.596.247	5.926.652
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	0	1.716.795
Diğer Dönen Varlıklar	63.552	84.265.205
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	1.373.677.679	915.926.182
Duran Varlıklar	986.311.207	814.569.102
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	54.853.788	56.311.724
Finansal Yatırımlar	9.942.896	0
Maddi Duran Varlıklar	851.142.788	701.744.956
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29.467.074	7.323.887
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29.467.074	7.323.887
Peşin Ödenmiş Giderler	40.904.661	49.188.535
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	986.311.207	814.569.102
TOPLAM VARLIKLAR	2.359.988.886	1.730.495.284

Tablo 4.3. (devamı)

KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Kısa Vadeli Yükümlülükler	674.406.353	359.397.392
Diğer Finansal Yükümlülükler	6.925.527	3.992.929
Ticari borçlar	273.423.640	125.386.041
-İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	91.366.062	27.463.485
-İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	182.057.578	97.922.556
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	40.008.736	22.463.709
Diğer Borçlar	145.675.471	70.557.339
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	82.755.440	49.569.338
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	62.920.031	20.988.001
Ertelemiş gelirler	188.880.704	129.508.367
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	1.860.232	0
Kısa Vadeli Karşılıklar	15.951.284	6.418.125
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	9.167.176	4.106.669
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	6.784.108	2.311.456
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.680.759	1.070.882
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	674.406.353	359.397.392
Uzun Vadeli Yükümlülükler	543.879.889	314.320.759
Diğer Borçlar	432.230.870	228.440.942
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	432.230.870	228.440.942
-İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	0	0
Ertelemiş Gelirler	0	177.055
Uzun vadeli karşılıklar	59.546.206	42.515.141
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	56.008.879	42.515.141
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	3.537.327	0
Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	52.102.813	43.364.676
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	543.879.889	314.320.759
ÖZ KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	1.141.702.644	1.056.600.078
Ödenmiş Sermaye	693.000.000	693.000.000
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	1.994.961	-2.785.745
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	1.994.961	-2.785.745
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	353.515.750	263.953.309
- Yabancı Para Çevrim Farkları	353.515.750	263.953.309
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	9.504.301	9.277.564
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)	92.928.213	135.024.343
Dönem Karı/Zararı	-9.240.581	-41.869.393
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	1.141.702.644	1.056.600.078
TOPLAM KAYNAKLAR	2.359.988.886	1.730.495.284

Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş., 10.02.2017 tarihinde kurulmuş olduğundan, karşılaştırmalı finansal durum tablosu verilememiştir. Cari dönem solo finansal durum tablosu bilgileri aşağıda verilmektedir:

Tablo 4.4. Bağlı Ortaklık Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	Cari Dönem
	31.12.2017
Dönen Varlıklar	8.860.387
Nakit ve Nakit benzerleri	6.728.191
Ticari Alacaklar	140.536
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	4.314
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	136.222
Diğer Alacaklar	0
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	0
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	0
Stoklar	0
Peşin Ödenmiş Giderler	365.702
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	0
Diğer Dönen Varlıklar	1.625.959
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	8.860.387
Duran Varlıklar	4.296.684
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	0
Finansal Yatırımlar	0
Maddi Duran Varlıklar	4.194.504
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	102.180
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	102.180
Peşin Ödenmiş Giderler	0
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	4.296.684
TOPLAM VARLIKLAR	13.157.071

KAYNAKLAR	Cari Dönem
	31.12.2017
Kısa Vadeli Yükümlülükler	204.365
Diğer Finansal Yükümlülükler	0
Ticari borçlar	152.930
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	64.246
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	88.684
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	179
Diğer Borçlar	0
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	0
Ertelenmiş gelirler	0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	51.256
Kısa Vadeli Karşılıklar	0
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	0
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	0
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	0
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	204.365
Uzun Vadeli Yükümlülükler	116.483
Diğer Borçlar	0
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0
- İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	0
Ertelenmiş Gelirler	0
Uzun vadeli karşılıklar	116.483
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	116.483
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	0
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	0
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	116.483

Tablo 4.4. (devamı)

ÖZ KAYNAKLAR	Cari Dönem
	31.12.2017
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	12.836.222
Ödenmiş Sermaye	16.571.494
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	0
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	0
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	0
-Yabancı Para Çevrim Farkları	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	0
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)	0
Dönem Karı/Zararı	-3.735.272
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	12.836.222
TOPLAM KAYNAKLAR	13.157.071

Tablo 4.5. İştirak P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ. Solo Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Dönen Varlıklar	206.368.965	216.278.145
Nakit ve Nakit benzerleri	14.043.286	51.786.380
Ticari Alacaklar	87.019.847	90.030.671
-İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	80.359.597	80.191.845
-İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	6.660.250	9.838.826
Diğer Alacaklar	644.325	22.732.219
-İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	0	0
-İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	644.325	22.732.219
Stoklar	62.250.395	48.441.707
Peşin Ödenmiş Giderler	5.770.817	2.286.297
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	63.805	26.944
Diğer Dönen Varlıklar	36.576.490	973.927
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	206.368.965	216.278.145
Duran Varlıklar	93.046.126	93.660.172
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	0	0
Finansal Yatırımlar	0	0
Maddi Duran Varlıklar	90.974.698	90.671.311
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.275.395	2.478.542
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.275.395	2.478.542
Peşin Ödenmiş Giderler	796.033	510.319
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	93.046.126	93.660.172
TOPLAM VARLIKLAR	299.415.091	309.938.317

Tablo 4.5. (devamı)

KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	159.070.766	188.258.946
Kısa Vadeli Yükümlülükler	0	10.671.500
Diğer Finansal Yükümlülükler	139.823.254	146.243.193
Ticari borçlar	137.658.744	137.763.520
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	137.658.744	137.763.520
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	2.164.510	8.479.673
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	621.368	545.262
Diğer Borçlar	0	0
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0	0
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	0	0
Ertelenmiş gelirler	5.734.651	1.653.778
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	0	0
Kısa Vadeli Karşılıklar	11.706.635	27.173.360
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	1.960.261	1.198.178
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	9.746.374	25.975.182
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.184.858	1.971.853
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	159.070.766	188.258.946
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	38.140.546	30.021.169
Uzun Vadeli Yükümlülükler	0	0
Diğer Borçlar	0	0
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0	0
-İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	0	0
Ertelenmiş Gelirler	0	0
Uzun vadeli karşılıklar	38.140.546	30.021.169
-Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	1.063.070	768.514
-Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	37.077.476	29.252.655
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	0	0
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	38.140.546,00	30.021.169,00
ÖZ KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	102.203.779	91.658.202
Ödenmiş Sermaye	179.053.019	315.839.277
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	0	0
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	0	0
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	-55.130.268	-48.868.814
-Yabancı Para Çevrim Farkları	-55.130.268	-48.868.814
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	0	0
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)	-24.187.261	-142.890.466
Dönem Karı/Zararı	2.468.289	-32.421.795
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	102.203.779	91.658.202
TOPLAM KAYNAKLAR	299.415.091	309.938.317

Tablo 4.6. İştirak Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ. Solo
Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Dönen Varlıklar	2.341.765	3.285.663
Nakit ve Nakit benzerleri	718.462	626.067
Ticari Alacaklar	925.568	1.501.335
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	753.771	1.238.469
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	171.796	262.866
Diğer Alacaklar	1.326	1.678
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	0	0
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	1.326	1.678
Stoklar	593.200	1.076.402
Peşin Ödenmiş Giderler	0	0
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	0	0
Diğer Dönen Varlıklar	103.211	80.181
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	2.341.765	3.285.663
Duran Varlıklar	481.463	961.170
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	0	0
Finansal Yatırımlar	0	0
Maddi Duran Varlıklar	481.463	961.170
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0	0
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0	0
Peşin Ödenmiş Giderler	0	0
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	481.463	961.170
TOPLAM VARLIKLAR	2.823.229	4.246.833

KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.614.441	3.142.110
Diğer Finansal Yükümlülükler	0	719.509
Ticari borçlar	1.143.184	1.864.723
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	1.022.018	1.635.631
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	121.166	229.092
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	141.902	123.517
Diğer Borçlar	0	0
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0	0
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	0	0
Ertelenmiş gelirler	0	0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	0	0
Kısa Vadeli Karşılıklar	297.758	289.009
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	0	0
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	297.758	289.009
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	31.598	145.352
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.614.441	3.142.110

Tablo 4.6. (devamı)

Uzun Vadeli Yükümlülükler	80.624	0
Diğer Borçlar	80.624	0
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0	0
-İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	80.624	0
Ertelenmiş Gelirler	0	0
Uzun vadeli karşılıklar	0	0
-Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	0	0
-Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	0	0
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	0	0
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	80.624	0
ÖZ KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	1.128.164	1.104.723
Ödenmiş Sermaye	1.793.789	1.793.789
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	0	0
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	0	0
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	0	0
-Yabancı Para Çevrim Farkları	0	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	0	0
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)	-821.117	0
Dönem Karı/Zararı	155.491	-689.066
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	1.128.164	1.104.723
TOPLAM KAYNAKLAR	2.823.229	4.246.833

Tablo 4.7. İştirak TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Solo Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Dönen Varlıklar	27.783.147	11.053.421
Nakit ve Nakit benzerleri	1.726.644	2.125.506
Ticari Alacaklar	895.282	810.018
-İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	148.998	195.373
-İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	746.284	706.320
Diğer Alacaklar	63.419	360
-İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	0	0
-İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	63.419	360
Stoklar	19.122.347	5.900.068
Peşin Ödenmiş Giderler	0	2.161
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	0	0
Diğer Dönen Varlıklar	5.975.455	2.215.310
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	27.783.147	11.053.421

Tablo 4.7. (devamı)

Duran Varlıklar	7.728.116	9.076.027
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	0	0
Finansal Yatırımlar	0	0
Maddi Duran Varlıklar	1.083.748	840.479
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6.464.479	8.010.362
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6.464.479	0
Peşin Ödenmiş Giderler	179.890	225.185
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	7.728.116	9.076.027
TOPLAM VARLIKLAR	35.511.263	20.129.448

KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Kısa Vadeli Yükümlülükler	12.201.704	8.127.129
Diğer Finansal Yükümlülükler	6.148	8.174
Ticari borçlar	9.035.546	2.352.784
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	435.587	350.874
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	8.599.959	2.001.910
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	410.510	251.408
Diğer Borçlar	2.320.247	5.281.212
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0	0
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	2.320.247	5.281.212
Ertelenmiş gelirler	0	0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	420.244	233.552
Kısa Vadeli Karşılıklar	0	0
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karş.	0	0
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	0	0
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	9.009	0
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	12.201.704	8.127.129
Uzun Vadeli Yükümlülükler	0	59.884
Diğer Borçlar	0	59.884
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0	0
-İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	0	59.884
Ertelenmiş Gelirler	0	0
Uzun vadeli karşılıklar	0	0
-Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karş.	0	0
-Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	0	0
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	0	0
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	0	59.884
ÖZ KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	23.309.560	11.942.435
Ödenmiş Sermaye	38.250.000	16.500.000
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	0	0
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	0	0
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	0	0
-Yabancı Para Çevrim Farkları	0	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	0	0
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)	-4.392.672	-472.506
Dönem Karı/Zararı	-10.547.768	-4.085.059
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	23.309.560	11.942.435
TOPLAM KAYNAKLAR	35.511.263	20.129.448

Tablo 4.8. TT Teknik A.Ş. Finansal Durum Konsolidasyon Çalışma Tablosu

	ANA ORTAKLIK	BAĞLI ORTAKLIK	ELİMİNASYON		CARİ DÖNEM KONSOLIDASYON
	TT Teknik A.Ş.	Turbine Teknik Gaz Turbinleri Bakım Onarım A.Ş.	2017 BORÇ	2017 ALACAK	2017
VARLIKLAR	2017	2017			2017
Dönen Varlıklar	1.373.677.679	8.860.387			1.382.473.820
Nakit ve Nakit benzerleri	2.246.213	6.728.191			8.974.404
Ticari Alacaklar	377.785.878	140.536			377.862.168
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	315.438.870	4.314			315.378.938
-T Hava Yolları A.Ş.	300.843.209	0			300.843.209
-Turbine Teknik Gaz Turbinleri Bakım Onarım A.Ş.	64.246	0		64.246	0
-P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ.	3.434.541	0			3.434.541
-Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ.	292.712	0			292.712
-TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	102.490	0			102.490
-TT Teknik A.Ş.	0	0			0
-Diğer	10.701.672	4.314			10.705.986
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	62.347.008	136.222			62.483.230
Diğer Alacaklar	24.229.230	0			24.229.230
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	16.531.890	0			16.531.890
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	7.697.340	0			7.697.340
Stoklar	960.756.559	0			960.756.559
Peşin Ödenmiş Giderler	8.596.247	365.702			8.961.949
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	0	0			0
Diğer Dönen Varlıklar	63.552	1.625.959			1.689.511
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	1.373.677.679	8.860.387			1.382.473.820

Tablo 4.8. (devamı)

Duran Varlıklar	986.311.207	4.296.684			979.827.100
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	54.853.788	0			54.015.893
-P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ.	49.987.834	0	1.209.462		51.197.296
-Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ.	968.231	0	62.197		1.030.428
-TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	3.897.723	0		2.109.554	1.788.169
Finansal Yatırımlar	9.942.896	0			0
-Turkbine Teknik Gaz Turbinleri Bakım Onarım A.Ş.	9.942.896	0		9.942.896	0
Maddi Duran Varlıklar	851.142.788	4.194.504			855.337.292
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29.467.074	102.180			29.569.254
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29.467.074	102.180			29.569.254
Peşin Ödenmiş Giderler	40.904.661	0			40.904.661
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	986.311.207	4.296.684			979.827.100
TOPLAM VARLIKLAR	2.359.988.886	13.157.071			2.362.300.920
KAYNAKLAR					
Kısa Vadeli Yükümlülükler	674.406.353	204.365			674.546.472
Diğer Finansal Yükümlülükler	6.925.527	0			6.925.527
Ticari borçlar	273.423.640	152.930			273.512.324
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	91.366.062	64.246			91.366.062
-T Hava Yolları A.Ş.	42.828.124	0			42.828.124
-Turkbine Teknik Gaz Turbinleri Bakım Onarım A.Ş.	0	0			0
-P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ.	113.997	0			113.997
-Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ.	665.802	0			665.802
-TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	38.175	0			38.175
-Türk Hava Yolları Teknik A.Ş.	0	64.246,00	64.246		0
-Diğer	47.719.964	0			47.719.964
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	182.057.578	88.684			182.146.262
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	40.008.736	179			40.008.915
Diğer Borçlar	145.675.471	0			145.675.471
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	82.755.440	0			82.755.440
-İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	62.920.031	0			62.920.031

Tablo 4.8. (devamı)

Ertelenmiş gelirler	188.880.704	0			188.880.704
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	1.860.232	51.256			1.911.488
Kısa Vadeli Karşılıklar	15.951.284	0			15.951.284
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	9.167.176	0			9.167.176
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	6.784.108	0			6.784.108
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.680.759	0			1.680.759
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	674.406.353	204.365			674.546.472
Uzun Vadeli Yükümlülükler	543.879.889	116.483			543.996.372
Diğer Borçlar	432.230.870	0			432.230.870
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	432.230.870	0			432.230.870
-İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	0	0			0
Ertelenmiş Gelirler	0	0			0
Uzun vadeli karşılıklar	59.546.206	116.483			59.662.689
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	56.008.879	116.483			56.125.362
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	3.537.327	0			3.537.327
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	52.102.813	0			52.102.813
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	543.879.889	116.483			543.996.372
ÖZ KAYNAKLAR					
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	1.141.702.644	12.836.222			1.143.758.075
Ödenmiş Sermaye	693.000.000	16.571.494	16.571.494		693.000.000
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	1.994.961	0			1.994.961
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	1.994.961	0			1.994.961
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	353.515.750	0			353.515.750
- Yabancı Para Çevrim Farkları	353.515.750	0			353.515.750
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	9.504.301	0			9.504.301
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)	92.928.213	0			92.928.213

Tablo 4.8. (devamı)

Dönem Karı/Zararı	-9.240.581	-3.735.272	1.271.659	2.109.554	-12.319.638
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			1.494.109	6.628.598	5.134.489
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	1.141.702.644	12.836.222			1.143.758.075
TOPLAM KAYNAKLAR	2.359.988.886	13.157.071			2.362.300.920

Cari Dönem Konsolidasyon ve Eliminasyon Kayıtları;

TT Teknik A.Ş. Finansal Durum Konsolide çalışma tablosunda, yapılmış olan eliminasyon kayıtları aşağıda verilecek muhasebe kayıtları ile açıklanmıştır.

TT Teknik A.Ş. bağlı ortaklığı olan Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.' nin %60 oranında hissesine sahiptir. TT Teknik A.Ş., bağlı ortaklığının 10.02.2017 tarihinde kuruluşta iktisap edilmesi sebebiyle herhangi bir şerefiye tutarı oluşmamıştır.

TT Teknik A.Ş.'nin konsolide finansalları oluşturulurken, tam konsolidasyonuna tabi olan bağlı ortaklığı ile gerçekleştirdiği işlemleri elimine işlemine tabi tutması gerekmekte olup, mükerrer işleme tabi olmamak maksadıyla bağlı ortaklığı ile yaptığı borçları ve alacaklarını karşılıklı şekilde elimine etmiştir. İlgili kayıt aşağıdaki şekilde verilmiştir:

320.XXX	İLİŞKİLİ TARAFLARA TİCARİ BORÇLAR Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.	64.246	
120.XXX	İLİŞ. TARAFLARDAN TİCARİ ALACAKLAR Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.		64.246
		64.246	64.246
	<i>Alacak ve Borçların Eliminasyonu</i>		

TT Teknik A.Ş., %60 oranında hissesine sahip olduğu Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.' yi tam konsolidasyona tabi tuttuğu için, bağlı ortaklığının sermayesini, bağlı ortaklıklar hesabı ve sermaye hesabı ile karşılıklı elimine etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla; tam konsolidasyon işlemlerinde ana ortaklığa ait sermayenin gösterilmesi sebebiyle, bağlı ortaklığa ait sermayenin bilanço dışı bırakılması ve kontrol gücü olmayan payların hesaplanmasıyla bulunan kayıt işlemidir. Bu kayıt aşağıdaki şekilde verilmiştir:

500.XXX	SERMAYE Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.	16.571.494	
245.XXX	BAĞLI ORTAKLIKLAR Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.		9.942.896
493.XXX	KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.		6.628.598
		16.571.494	16.571.494
	<i>Sermaye ve Bağlı Ortaklıklar Hesabının Karşılıklı Eliminasyonu</i>		

TT Teknik A.Ş. ana ortaklığının, Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.'deki hisse oranı %100'den az olduğu için (%60), bu hususta azınlık payı adı altında bir tutar ortaya çıkmaktadır. TT Teknik A.Ş., Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.'nin %60 oranında sahibi olduğu fakat Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş. 2017 yılında dönem zararı oluştuğu için, %40 oranında kontrol gücü olmayan paylara düşen kısmının azınlık payı hesaplanmış olup, bu pay finansal durum tablosunun öz kaynaklar sınıfı altında ayrı hesap altında gösterilmektedir. Dönem net zararından azınlıkların paylarına isabet eden tutar aşağıda gösterildiği gibi hesaplanmıştır:

$$\begin{aligned} \text{Turkbine Teknik A.Ş. azınlık payı} &= -3.735.272 \times 40/100 \\ &= -1.494.109 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu hesaplamanın muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

493.XXX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR %40 Oranındaki Azınlıklara Düşen Zarar Payı	1.494.109	
698.XXX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLARA AİT K/Z %40 Oranındaki Azınlıklara Düşen Zarar Payı		1.494.109
	1.494.109	1.494.109
<i>%40 Oranındaki Azınlıklara Düşen Zarar Payı</i>		

Cari Dönem Öz kaynaktan Pay Alma Yöntemine Göre İştirak Kayıtları;

TT Teknik A.Ş.'nin, öz kaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen ve %49 oranında iştiraki olan P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ., 2017 yıl sonunda 2.468.289.-TL tutarında kar açıklamıştır. Hissesi oranında Öz kaynaktan pay alma yöntemine göre ana ortaklığın payına düşen kardan %49 oranında pay alınması ile hesaplanması ve buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

$$\begin{aligned} \text{P\&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ.} &= 2.468.289 \times 49/100 \\ &= 1.209.462 \text{ TL} \end{aligned}$$

242.XXX İŞTİRAKLER	1.209.462	
P&W T.T. %49 Hisse Oranında Karından Alınan Pay		
640.XXX İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		1.209.462
P&W T.T. %49 Hisse Oranında Karından Alınan Pay		
	1.209.462	1.209.462
<i>P&W T.T. %49 Hisse Oranında Karından Alınan Pay</i>		

TT Teknik A.Ş.'nin, öz kaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen ve %40 oranında iştiraki olan Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ., 2017 yıl sonunda 155.491.-TL tutarında kar açıklamıştır. Hissesi oranında Öz kaynaktan pay alma yöntemine göre ana ortaklığın payına düşen kardan %40 oranında pay alınması ile hesaplanması ve buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

$$\begin{aligned} \text{Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ.} &= 155.491 \times 40/100 \\ &= 62.197 \text{ TL} \end{aligned}$$

242.XXX İŞTİRAKLER	62.197	
Goodrich %40 Hisse Oranında Karından Alınan Pay		
640.XXX İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		62.197
Goodrich %40 Hisse Oranında Karından Alınan Pay		
	62.197	62.197
<i>Goodrich %40 Hisse Oranında Karından Alınan Pay</i>		

TT Teknik A.Ş.'nin, öz kaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen %20 oranında iştiraki olan TCI Kabinîçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., 2017 yıl sonunda 10.547.768.-TL tutarında zarar açıklamıştır. Hissesi oranında Öz kaynaktan pay alma yöntemine göre ana ortaklığın payına düşen zarardan %20 oranında pay alınması ile hesaplanması ve buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

$$\begin{aligned} \text{TCI Kabinîçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.} &= -10.547.768 \times 20/100 \\ &= -2.109.554 \text{ TL} \end{aligned}$$

655.XXX	İŞTİRAKLERDEN ZARARLAR (-) TCI %20 Hisse Oranında Zararından Alınan Pay	2.109.554	
242.XXX	İŞTİRAKLER TCI %20 Hisse Oranında Zararından Alınan Pay		2.109.554
		2.109.554	2.109.554
	<i>TCI %20 Hisse Oranında Zararından Alınan Pay</i>		

Eliminasyon kayıtları ve konsolidasyon hesaplamaları ve bunların sonucunda yapılan yevmiye kayıtları sonucunda oluşan TT Teknik A.Ş.'nin konsolide finansal durum tablosu aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

Tablo 4.9. TT Teknik A.Ş. Konsolide Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Dönen Varlıklar	1.382.473.820	915.926.182
Nakit ve Nakit benzerleri	8.974.404	2.046.901
Ticari Alacaklar	377.862.168	161.423.303
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	315.378.938	111.221.498
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	62.483.230	50.201.805
Diğer Alacaklar	24.229.230	9.857.621
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	16.531.890	4.958.461
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	7.697.340	4.899.160
Stoklar	960.756.559	650.689.705
Peşin Ödenmiş Giderler	8.961.949	5.926.652
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	0	1.716.795
Diğer Dönen Varlıklar	1.689.511	84.265.205
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	1.382.473.820	915.926.182
Duran Varlıklar	979.827.100	814.569.102
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	54.015.893	56.311.724
Finansal Yatırımlar	0	0
Maddi Duran Varlıklar	855.337.292	701.744.956
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29.569.254	7.323.887
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29.569.254	7.323.887
Peşin Ödenmiş Giderler	40.904.661	49.188.535
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	979.827.100	814.569.102
TOPLAM VARLIKLAR	2.362.300.920	1.730.495.284

Tablo 4.9. (devamı)

KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Kısa Vadeli Yükümlülükler	674.546.472	359.397.392
Diğer Finansal Yükümlülükler	6.925.527	3.992.929
Ticari borçlar	273.512.324	125.386.041
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	91.366.062	27.463.485
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	182.146.262	97.922.556
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	40.008.915	22.463.709
Diğer Borçlar	145.675.471	70.557.339
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	82.755.440	49.569.338
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	62.920.031	20.988.001
Ertelenmiş gelirler	188.880.704	129.508.367
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	1.911.488	0
Kısa Vadeli Karşılıklar	15.951.284	6.418.125
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	9.167.176	4.106.669
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	6.784.108	2.311.456
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.680.759	1.070.882
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	674.546.472	359.397.392
Uzun Vadeli Yükümlülükler	543.996.372	314.320.759
Diğer Borçlar	432.230.870	228.440.942
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	432.230.870	228.440.942
- İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	0	0
Ertelenmiş Gelirler	0	177.055
Uzun vadeli karşılıklar	59.662.689	42.515.141
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	56.125.362	42.515.141
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	3.537.327	0
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	52.102.813	43.364.676
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	543.996.372	314.320.759

ÖZ KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	1.143.758.075	1.056.600.078
Ödenmiş Sermaye	693.000.000	693.000.000
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	1.994.961	-2.785.745
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	1.994.961	-2.785.745
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	353.515.750	263.953.309
- Yabancı Para Çevrim Farkları	353.515.750	263.953.309
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	9.504.301	9.277.564
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)	92.928.213	135.024.343
Dönem Karı/Zararı	-12.319.638	-41.869.393
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	5.134.489	0
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	1.143.758.075	1.056.600.078
TOPLAM KAYNAKLAR	2.362.300.920	1.730.495.284

4.2.2. TT Teknik AŞ'ye Ait Konsolide Kâr veya Zarar

Tablosunun Düzenlenmesi

Bu aşamada, TT Teknik A.Ş. ile bağlı ortaklığı olan Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım Anonim Şirketi (Turkbine Teknik) ile iştirak olan P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi Limited Şirketi (TEC), Goodrich THY Teknik Servis Merkezi Limited Şirketi (Goodrich) ve de TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (TCI) iştiraklerinin, solo olarak düzenlenen kâr veya zarar tabloları aşağıda verilmiş olup, bu tablolara istinaden yapılmış Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu aşağıda verilmiştir:

Tablo 4.10. Ana Ortaklık TT Teknik A.Ş. Solo Kâr veya Zarar Tablosu

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	01 Ocak-31 Aralık 2017	01 Ocak-31 Aralık 2016
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Hasılat	1.536.575.097	986.249.916
Satışların Maliyeti (-)	-1.322.798.770	-871.866.035
BRÜT KAR	213.776.327	114.383.881
Genel Yönetim Giderleri (-)	-165.528.167	-96.509.979
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	-10.033.873	-9.066.201
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-11.821.011	-9.904.785
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	12.561.824	18.303.658
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-35.939.239	-15.432.692
ESAS FAALİYET KARI	3.015.861	1.773.882
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	-1.101.640	-351.512
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	0	0
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar	0	-17.612.894
FİNANSMAN GELİRİ/ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KAR/ (ZARARI)	1.914.221	-16.190.524
Finansman Gelirleri	4.599.208	5.597.118
Finansman Giderleri (-)	-1.180.322	-1.591.366
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ (ZARARI)	5.333.107	-12.184.772
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	-14.573.688	-29.684.621
- Dönem Vergi Gideri	-9.686.012	0
- Ertelenmiş Vergi Gideri	-4.887.676	-29.684.621
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	-9.240.581	-41.869.393
DÖNEM KARI/ (ZARARI)	-9.240.581	-41.869.393

Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş., 10.02.2017 tarihinde kurulmuş olduğundan, karşılaştırmalı kar veya zarar tablosu verilememiştir. Cari dönem solo kar veya zarar tablosu bilgileri aşağıda verilmektedir:

Tablo 4.11. Bağlı Ortaklık Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş. Solo Kâr veya Zarar Tablosu

	Cari Dönem
	01 Ocak-31 Aralık 2017
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	
Hasılat	1.732.013
Satışların Maliyeti (-)	-3.865.640
BRÜT KAR	-2.133.627
Genel Yönetim Giderleri (-)	-754.728
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	0
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	0
ESAS FAALİYET KARI	-2.888.354
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	0
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	0
FİNANSMAN GELİRİ/ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KAR/ (ZARARI)	-2.888.354
Finansman Gelirleri	1.182.143
Finansman Giderleri (-)	-2.029.060
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ (ZARARI)	-3.735.271
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	0
- Dönem Vergi Gideri	0
- Ertelenmiş Vergi Gideri	0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	-3.735.271
DÖNEM KARI/ (ZARARI)	-3.735.271

Tablo 4.12. İştirak P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ. Solo Kâr veya Zarar Tablosu

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	01 Ocak-31 Aralık 2017	01 Ocak-31 Aralık 2016
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Hasılat	426.704.079	246.765.163
Satışların Maliyeti (-)	-416.526.637	-263.780.778
BRÜT KAR	10.177.442	-17.015.615
Genel Yönetim Giderleri (-)	-6.582.109	-4.584.680
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	-840.763	-994.865
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	1.954.722	1.256.837
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-1.657.094	-10.378.798

Tablo 4.12. (devamı)

ESAS FAALİYET KARI	3.052.198	-31.717.121
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	0	0
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	0	0
FİNANSMAN GELİRİ/ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KAR/ (ZARARI)	3.052.198	-31.717.121
Finansman Gelirleri	245.504	170.296
Finansman Giderleri (-)	-829.413	-874.970
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ (ZARARI)	2.468.289	-32.421.795
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	0	0
- Dönem Vergi Gideri	0	0
- Ertelenmiş Vergi Gideri	0	0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	2.468.289	-32.421.795
DÖNEM KARI/ (ZARARI)	2.468.289	-32.421.795

Tablo 4.13. İştirak Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ. Solo Kâr veya Zarar Tablosu

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	01 Ocak-31 Aralık 2017	01 Ocak-31 Aralık 2016
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Hasılat	8.150.907	7.568.186
Satışların Maliyeti (-)	-6.343.581	-6.675.502
BRÜT KAR	1.807.326	892.684
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.431.315	-1.551.293
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	0	0
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	1.609	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-204.147	0
ESAS FAALİYET KARI	173.473	-658.609
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	0	0
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	0	0
FİNANSMAN GELİRİ/ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KAR/ (ZARARI)	173.473	-658.609
Finansman Gelirleri	47.831	8.549
Finansman Giderleri (-)	-65.813	-39.006
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ (ZARARI)	155.491	-689.066
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	0	0
- Dönem Vergi Gideri	0	0
- Ertelenmiş Vergi Gideri	0	0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	155.491	-689.066
DÖNEM KARI/ (ZARARI)	155.491	-689.066

Tablo 4.14. İştirak TCI Kabiniçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Solo Kâr veya Zarar Tablosu

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	01 Ocak-31 Aralık 2017	01 Ocak-31 Aralık 2016
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Hasılat	7.190.017	2.155.586
Satışların Maliyeti (-)	-13.273.073	-3.174.924
BRÜT KAR	-6.083.057	-1.019.338
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.639.168	-1.316.981
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	-704.024	0
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-1.908.780	-1.908.780
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	1.121.085	382.165
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-1.062.634	-207.926
ESAS FAALİYET KARI	-10.276.578	-4.070.860
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	0	0
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	0	0
FİNANSMAN GELİRİ/ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KAR/ (ZARARI)	-10.276.578	-4.070.860
Finansman Gelirleri	0	0
Finansman Giderleri (-)	-271.190	-14.199
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ (ZARARI)	-10.547.768	-4.085.059
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	0	0
- Dönem Vergi Gideri	0	0
- Ertelenmiş Vergi Gideri	0	0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	-10.547.768	-4.085.059
DÖNEM KARI/ (ZARARI)	-10.547.768	-4.085.059

Tablo 4.15. TT Teknik A.Ş. Kâr veya Zarar Konsolidasyon Çalışma Tablosu

	ANA ORTAKLIK	BAĞLI ORTAKLIK	ELİMİNASYON		CARİ DÖNEM KONSOLİDASYON
	TT Teknik A.Ş.	Turbine Teknik Gaz Turbinleri Bakım Onarım A.Ş.	2017	2017	2017
	01 Ocak-31 Aralık 2017	01 Ocak-31 Aralık 2017	BORÇ	ALACAK	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER					
Hasılat	1.536.575.097	1.732.013	2.185.717		1.536.121.393
Satışların Maliyeti (-)	-1.322.798.770	-3.865.640		2.185.717	-1.324.478.693
BRÜT KAR	213.776.327	-2.133.627			211.642.700
Genel Yönetim Giderleri (-)	-165.528.167	-754.728		7.000	-166.275.895
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	-10.033.873	0			-10.033.873
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-11.821.011	0			-11.821.011
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	12.561.824	0	7.000		12.554.824
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-35.939.239	0			-35.939.239
ESAS FAALİYET KARI	3.015.861	-2.888.354			127.507
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	0	0			0
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	-1.101.640	0			-1.101.640
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar	0	0	-2.109.554	1.271.659	-837.895
FİNANSMAN GELİRİ/ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KAR/ (ZARARI)	1.914.221	-2.888.354			-1.812.028
Finansman Gelirleri	4.599.208	1.182.143	3.025		5.778.326
Finansman Giderleri (-)	-1.180.322	-2.029.060		3.025	-3.206.357
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ (ZARARI)	5.333.107	-3.735.271			759.941

Tablo 4.15. (devamı)

Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	-14.573.688	0			-14.573.688
- Dönem Vergi Gideri	-9.686.012	0			-9.686.012
- Ertelenmiş Vergi Gideri	-4.887.676	0			-4.887.676
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	-9.240.581	-3.735.271			-13.813.747
DÖNEM KARI/ (ZARARI)	-9.240.581	-3.735.271			-13.813.747
Dönem Kar/Zararının Dağılımı					
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				-1.494.109	-1.494.109
Ana Ortaklık Payları					-12.319.638

Cari Dönem Konsolidasyon ve Eliminasyon Kayıtları;

TT Teknik A.Ş. Kâr veya Zarar Konsolidasyon Çalışma Tablosunda, yapılmış olan elimine kayıtları aşağıda verilecek muhasebe kayıtları ile açıklanmıştır.

TT Teknik A.Ş. ana ortaklığının, Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.'deki hisse oranı %100'den az olduğu için (%60), bu hususta azınlık payı adı altında bir tutar ortaya çıkmaktadır. TT Teknik A.Ş., Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.'nin %60 oranında sahibi olduğu fakat Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş. 2017 yılında dönem zararı olduğu için, %40 oranında kontrol gücü olmayan paylara düşen kısmının azınlık payı hesaplanmış olup, bu pay finansal durum tablosunun öz kaynaklar sınıfı altında ayrı hesap altında gösterilmektedir. Dönem net zararından azınlıkların paylarına isabet eden tutar aşağıda gösterildiği gibi hesaplanmıştır:

$$\begin{aligned} \text{Turkbine Teknik A.Ş. azınlık payı} &= -3.735.272 \times 40/100 \\ &= -1.494.109 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu hesaplamanın muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

493.XXX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR %40 Oranındaki Azınlıklara Düşen Zarar Payı	1.494.109	
698.XXX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLARA AİT K/Z %40 Oranındaki Azınlıklara Düşen Zarar Payı		1.494.109
	1.494.109	1.494.109
<i>%40 Oranındaki Azınlıklara Düşen Zarar Payı</i>		

Cari Dönem Öz kaynaktan Pay Alma Yöntemine Göre İştirak Kayıtları;

TT Teknik A.Ş.'nin, öz kaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen ve %49 oranında iştiraki olan P&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ., 2017 yıl sonunda 2.468.289.-TL tutarında kar açıklamıştır. Hissesi oranında öz kaynaktan pay alma yöntemine göre ana ortaklığın payına düşen kardan %49 oranında pay alınması ile hesaplanması ve buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

$$\begin{aligned} \text{P\&W T.T. Uçak Bakım Merkezi LTD.ŞTİ.} &= 2.468.289 \times 49/100 \\ &= 1.209.462 \text{ TL} \end{aligned}$$

242.XXX İŞTİRAKLER	1.209.462	
P&W T.T. %49 Hisse Oranında Karından Pay		
640.XXX İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		1.209.462
P&W T.T. %49 Hisse Oranında Karından Pay		
	1.209.462	1.209.462
<i>P&W T.T. %49 Hisse Oranında Karından Pay</i>		

TT Teknik A.Ş.'nin, öz kaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen ve %40 oranında iştiraki olan Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ., 2017 yıl sonunda 155.491.-TL tutarında kar açıklamıştır. Hissesi oranında öz kaynaktan pay alma yöntemine göre ana ortaklığın payına düşen kardan %40 oranında pay alınması ile hesaplanması ve buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

$$\begin{aligned} \text{Goodrich THY Teknik Servis Merkezi LTD.ŞTİ.} &= 155.491 \times 40/100 \\ &= 62.197 \text{ TL} \end{aligned}$$

242.XXX İŞTİRAKLER	62.197	
Goodrich %40 Hisse Oranında Karından Pay		
640.XXX İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		62.197
Goodrich %40 Hisse Oranında Karından Pay		
	62.197	62.197
<i>Goodrich %40 Hisse Oranında Karından Pay</i>		

TT Teknik A.Ş.'nin, öz kaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen %20 oranında iştiraki olan TCI Kabinîçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., 2017 yıl sonunda 10.547.768.-TL tutarında zarar açıklamıştır. Hissesi oranında öz kaynaktan pay alma yöntemine göre ana ortaklığın payına düşen zarardan %20 oranında pay alınması ile hesaplanması ve buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

$$\begin{aligned} \text{TCI Kabinîçi Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.} &= -10.547.768 \times 20/100 \\ &= -2.109.554 \text{ TL} \end{aligned}$$

655.XXX	İŞTİRAKLERDEN ZARARLAR (-) TCI %20 Hisse Oranında Zararından Pay	2.109.554	
242.XXX	İŞTİRAKLER TCI %20 Hisse Oranında Zararından Pay		2.109.554
		2.109.554	2.109.554
	<i>TCI %20 Hisse Oranında Zararından Pay</i>		

Cari Dönem Grup İçi Eliminasyon Kayıtları;

TT Teknik A.Ş., cari dönemde Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.'ye 2.185.717.-TL tutarında satış yapmıştır. Tam konsolidasyon yöntemine göre, konsolide edilen bağlı ortaklık ile ana ortaklık arasında yapılan alış ve satış tutarlarının elimine işlemidir. Bu tutarın eliminasyon kaydı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

600.XXX	YURTIÇİ SATIŞLAR Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.	2.185.717	
622.XXX	SATILAN HİZMET MALİYETİ Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.		2.185.717
		2.185.717	2.185.717
	<i>Turkbine Teknik'e 2017 yılında yapılan satışların eliminasyonu</i>		

TT Teknik A.Ş., cari dönemde Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.'ye 7.000.-TL tutarında ofis kirası faturası kesmiştir. Tam konsolidasyon yöntemine göre, konsolide edilen bağlı ortaklığa ait ve fatura edilen kira giderlerinin ilgili hesaplardan elimine edilmesi işlemidir. Bu tutarın eliminasyon kaydı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

649.XXX	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR Turkbine Teknik'e kiralanan ofis gideri	7.000	
770.XXX	GENEL YÖNETİM GİDERİ Turkbine Teknik'ten kiralanan ofis gideri		7.000
		7.000	7.000
	<i>Turkbine Teknik'e kiralanan ofis gideri eliminasyonu</i>		

TT Teknik A.Ş., cari dönemde Turkbine Teknik Gaz Türbinleri Bakım Onarım A.Ş.'ye borçlarını vadesinden sonra ödemesi sebebiyle 3.025.-TL tutarında faiz faturası kesmiştir. Tam konsolidasyon yöntemine göre, konsolide edilen bağlı ortaklık arasında yürütülen faiz işlemlerinin ilgili hesaplardan elimine edilmesi işlemidir. Bu tutarın eliminasyon kaydı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

642.XXX	FAİZ GELİRLERİ	3.025	
	Turkbine Teknik'e kesilen faiz faturası		
780.XXX	FİNANSMAN GİDERLERİ		3.025
	Turkbine Teknik'e kesilen faiz faturası		
		3.025	3.025
	<i>Turkbine Teknik'e kesilen faiz tutarı eliminasyonu</i>		

Eliminasyon ve konsolidasyon hesaplama ve yapılan kayıtlar sonucunda oluşan TT Teknik A.Ş.'nin konsolide Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

Tablo 4.16. TT Teknik A.Ş. Konsolide Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	01 Ocak-31 Aralık 2017	01 Ocak-31 Aralık 2016
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Hasılat	1.536.121.393	986.249.916
Satışların Maliyeti (-)	-1.324.478.693	-871.866.035
BRÜT KAR	211.642.700	114.383.881
Genel Yönetim Giderleri (-)	-166.275.895	-96.509.979
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	-10.033.873	-9.066.201
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-11.821.011	-9.904.785
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	12.554.824	18.303.658
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-35.939.239	-15.432.692
ESAS FAALİYET KARI	127.507	1.773.882
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	0	-351.512
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	-1.101.640	0
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar	-837.895	-17.612.894
FİNANSMAN GELİRİ/ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KAR/ (ZARARI)	-1.812.028	-16.190.524
Finansman Gelirleri	5.778.326	5.597.118
Finansman Giderleri (-)	-3.206.357	-1.591.366

Tablo 4.16. (devamı)

SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ (ZARARI)	759.941	-12.184.772
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	-14.573.688	-29.684.621
- Dönem Vergi Gideri	-9.686.012	0
- Ertelemiş Vergi Gideri	-4.887.676	-29.684.621
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	-13.813.747	-41.869.393
DÖNEM KARI/ (ZARARI)	-13.813.747	-41.869.393
Dönem Kar/Zararının Dağılımı		
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-1.494.109	0
Ana Ortaklık Payları	-12.319.638	-41.869.393
Diğer Kapsamlı Gelirler		
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar	4.780.706	-336.016
Tanımlanmış Emeklilik Fayda Yükümlülüklerindeki Aktüeryal Kayıplar	5.975.883	-420.020
Tanımlanmış Emeklilik Fayda Yükümlülüklerindeki Aktüeryal Kayıpların Vergi Etkisi	-1.195.177	84.004
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar	89.562.441	177.111.500
Yabancı Para Çevrim Farkları	89.562.441	177.111.500
Diğer Kapsamlı Gelir	94.343.147	176.775.484
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	82.023.508	134.906.091

4.3. TT TEKNİK ANONİM ŞİRKETİ'NE AİT KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

TT Teknik A.Ş.'nin bağımsız denetim işlemlerinin yapılabilmesi için, ilk etapta bağımsız denetim şirketlerine bağımsız denetim faaliyetlerini yaptırmak için başvuru yapmaktadır. Sonrasında bağımsız denetim firmaları şirket hakkında tüm paydaşlarından genel bilgileri toplayarak kendi prensipleri ışığında bağımsız denetim faaliyetlerini yürütüp yürütmeyeceği konusunda işletmeye bilgi vermektedir. Bağımsız denetim faaliyetleri konusunda karşılıklı olarak anlaşma sağlanırsa, bir denetim sözleşmesi imzalanmaktadır.

TT Teknik A.Ş.'nin bağımsız denetim faaliyetlerinde, bağımsız denetimi yapacak olan firma üç yıldır denetlendiği firmadır. Bağımsız denetim firması, TT Teknik A.Ş. hakkında yeterli ölçüde bilgi sahibidir ve müşteri işletmesini tanımaktadır. Yapılan bağımsız denetim yenilenen nitelikte olmuştur.

4.3.1. TT Teknik A.Ş.’nin Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloları

TT Teknik A.Ş.’nin bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları aşağıdaki şekilde sunulmuştur:

4.3.1.1. TT Teknik A.Ş. Finansal Durum Tablosu

TT Teknik A.Ş.’nin 2017 dönemi itibarıyla karşılaştırmalı ve bağımsız denetimden geçmiş Finansal Durum Tablosu aşağıda verilmiştir:

Tablo 4.17. TT Teknik A.Ş. Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Dönen Varlıklar	1.382.473.820	915.926.182
Nakit ve Nakit benzerleri	8.974.404	2.046.901
Ticari Alacaklar	377.862.168	161.423.303
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	315.378.938	111.221.498
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	62.483.230	50.201.805
Diğer Alacaklar	24.229.230	9.857.621
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	16.531.890	4.958.461
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	7.697.340	4.899.160
Stoklar	960.756.559	650.689.705
Peşin Ödenmiş Giderler	8.961.949	5.926.652
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	0	1.716.795
Diğer Dönen Varlıklar	1.689.511	84.265.205
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	1.382.473.820	915.926.182
Duran Varlıklar	979.827.100	814.569.102
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	54.015.893	56.311.724
Finansal Yatırımlar	0	0
Maddi Duran Varlıklar	855.337.292	701.744.956
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29.569.254	7.323.887
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29.569.254	7.323.887
Peşin Ödenmiş Giderler	40.904.661	49.188.535
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	979.827.100	814.569.102
TOPLAM VARLIKLAR	2.362.300.920	1.730.495.284

KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Kısa Vadeli Yükümlülükler	674.546.472	359.397.392
Diğer Finansal Yükümlülükler	6.925.527	3.992.929
Ticari borçlar	273.512.324	125.386.041
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	91.366.062	27.463.485
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	182.146.262	97.922.556
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	40.008.915	22.463.709
Diğer Borçlar	145.675.471	70.557.339
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	82.755.440	49.569.338
-İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	62.920.031	20.988.001

Tablo 4.17. (devamı)

Ertelenmiş gelirler	188.880.704	129.508.367
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	1.911.488	0
Kısa Vadeli Karşılıklar	15.951.284	6.418.125
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	9.167.176	4.106.669
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	6.784.108	2.311.456
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.680.759	1.070.882
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	674.546.472	359.397.392
Uzun Vadeli Yükümlülükler	543.996.372	314.320.759
Diğer Borçlar	432.230.870	228.440.942
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	432.230.870	228.440.942
-İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	0	0
Ertelenmiş Gelirler	0	177.055
Uzun vadeli karşılıklar	59.662.689	42.515.141
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	56.125.362	42.515.141
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	3.537.327	0
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	52.102.813	43.364.676
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	543.996.372	314.320.759

ÖZ KAYNAKLAR	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31.12.2017	31.12.2016
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	1.143.758.075	1.056.600.078
Ödenmiş Sermaye	693.000.000	693.000.000
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	1.994.961	-2.785.745
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	1.994.961	-2.785.745
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	353.515.750	263.953.309
- Yabancı Para Çevrim Farkları	353.515.750	263.953.309
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	9.504.301	9.277.564
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)	92.928.213	135.024.343
Dönem Karı/Zararı	-12.319.638	-41.869.393
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	5.134.489	0
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	1.143.758.075	1.056.600.078
TOPLAM KAYNAKLAR	2.362.300.920	1.730.495.284

4.3.1.2. TT Teknik A.Ş. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir

Tablosu

TT Teknik A.Ş.' nin 2017 dönemi itibariyle karşılaştırmalı ve bağımsız denetimden geçmiş Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu aşağıda verilmiştir:

Tablo 4.18. TT Teknik A.Ş. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	01 Ocak-31 Aralık 2017	01 Ocak-31 Aralık 2016
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Hasılat	1.536.121.393	986.249.916
Satışların Maliyeti (-)	-1.324.478.693	-871.866.035
BRÜT KAR	211.642.700	114.383.881
Genel Yönetim Giderleri (-)	-166.275.895	-96.509.979
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	-10.033.873	-9.066.201
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-11.821.011	-9.904.785
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	12.554.824	18.303.658
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-35.939.239	-15.432.692
ESAS FAALİYET KARI	127.507	1.773.882
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	0	-351.512
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	-1.101.640	0
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar	-837.895	-17.612.894
FİNANSMAN GELİRİ/ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KAR/ (ZARARI)	-1.812.028	-16.190.524
Finansman Gelirleri	5.778.326	5.597.118
Finansman Giderleri (-)	-3.206.357	-1.591.366
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR/ (ZARARI)	759.941	-12.184.772
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	-14.573.688	-29.684.621
- Dönem Vergi Gideri	-9.686.012	0
- Ertelenmiş Vergi Gideri	-4.887.676	-29.684.621
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	-13.813.747	-41.869.393
DÖNEM KARI/ (ZARARI)	-13.813.747	-41.869.393
Dönem Kar/Zararının Dağılımı		
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-1.494.109	0
Ana Ortaklık Payları	-12.319.638	-41.869.393
DİĞER KAPSAMLI GELİRLER		
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar	4.780.706	-336.016
Tanımlanmış Emeklilik Fayda Yükümlülüklerindeki Aktüeryal Kayıplar	5.975.883	-420.020
Tanımlanmış Emeklilik Fayda Yükümlülüklerindeki Aktüeryal Kayıpların Vergi Etkisi	-1.195.177	84.004
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar	89.562.441	177.111.500
Yabancı Para Çevrim Farkları	89.562.441	177.111.500
DİĞER KAPSAMLI GELİR	94.343.147	176.775.484
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	82.023.508	134.906.091

4.3.1.3. TT Teknik A.Ş. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

TT Teknik A.Ş.' nin 2017 dönemi itibariyle karşılaştırmalı ve bağımsız denetimden geçmiş Öz Kaynaklar Değişim Tablosu aşağıda verilmiştir:

Tablo 4.19. TT Teknik A.Ş. Konsolide Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

	Ödenmiş Sermaye	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Birikmiş Karlar		Konrol Gücü Olmayan Paylar	Toplam Öz Kaynaklar
		Tanımlanmış emeklilik planlarındaki aktüeryal kayıplar	Yabancı Para Çevrim Farkları		Geçmiş Yıllar Karı	Net Dönem Zararı		
1 Ocak 2016 itibariyle bakiyeleri	693.000.000	-2.449.729	86.841.809	8.080.406	120.647.508	15.573.993	0	921.693.987
Transferler	0	0	0	1.197.158	14.376.835	-15.573.993	0	0
Toplam kapsamlı gelir	0	-336.016	177.111.499	0	0	-41.869.393	0	134.906.090
31 Aralık 2016 itibariyle bakiyeleri	693.000.000	-2.785.745	263.953.308	9.277.564	135.024.343	-41.869.393	0	1.056.600.077
1 Ocak 2017 itibariyle bakiyeleri	693.000.000	-2.785.745	263.953.308	9.277.564	135.024.343	-41.869.393	0	1.056.600.077
Transferler	0	-	-	226.737	-42.096.130	41.869.393	0	0
Toplam kapsamlı gelir	0	4.780.706	89.562.441	-	-	-12.319.638	0	82.023.509
Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri İle Yapılan İşlemler	0	0	0	0	0	0	5.134.489	5.134.489
31 Aralık 2017 itibariyle bakiyeleri	693.000.000	1.994.961	353.515.749	9.504.301	92.928.213	-12.319.638	5.134.489	1.143.758.075

4.3.1.4. TT Teknik A.Ş. Nakit Akış Tablosu

TT Teknik A.Ş.' nin 2017 dönemi itibariyle karşılaştırmalı ve bağımsız denetimden geçmiş Nakit Akış Tablosu aşağıda verilmiştir:

Tablo 4.20. TT Teknik A.Ş. Konsolide Nakit Akış Tablosu

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	1 Ocak - 31.Ara.17	1 Ocak - 31.Ara.16
Dönem Zararı	-12.319.638	-41.869.393
Dönem Net Zararı Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler:		
Amortisman ve itfa giderleri ile ilgili düzeltmeler	150.884.690	76.809.128
Karşılıklar ile ilgili düzeltmeler, net	12.951.504	-2.338.142
Kıdem tazminatı karşılığı ile ilgili düzeltmeler	25.828.317	6.153.470
Şüpheli alacak karşılığındaki değişim ile ilgili düzeltmeler	8.836.574	6.478.570
Faiz gelirleri ve giderleri ile ilgili düzeltmeler	21.859.799	2.399.582
Reeskont giderleri ile ilgili düzeltmeler	61.951	417.589
Reeskont gelirleri ile ilgili düzeltmeler	-64.128	-89.845
Gerçekleşmemiş yabancı para çevirim farkı ile ilgili düzeltmeler	35.008.355	-40.182.655
Duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan kayıplar ile ilgili düzeltmeler	200.507	351.512
Öz Kaynaktan pay alma yöntemi ile değerlendirilen yatırımların zararları ile ilgili düzeltmeler	837.495	17.612.894
Ertelenmiş vergi gideri ile ilgili düzeltmeler	4.887.676	29.684.621
Vergi gideri ile ilgili düzeltmeler	9.686.012	0
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler Öncesi Nakit Akışları	258.659.114	55.427.331
Stoklardaki artışla ilgili düzeltmeler	-400.337.796	-113.277.474
Ticari alacaklardaki artışla ilgili düzeltmeler	-225.260.073	-30.866.033
Diğer alacaklardaki artışla ilgili düzeltmeler	-14.372.636	-9.276.518
Diğer dönen ve duran varlıklardaki azalışla/ (artışla) ile ilgili düzeltmeler	80.717.355	-46.190.134
Ticari ve ilişkili taraflara borçlardaki artışla ilgili düzeltmeler	148.101.727	17.573.263
Diğer ve ilişkili taraflara borçlardaki artışla ilgili düzeltmeler	256.872.977	261.821.038
Peşin ödenmiş giderlerdeki azalışla/ (artışla) ilgili düzeltmeler	5.614.279	-41.617.389
Ertelenmiş gelirlerdeki artışla ilgili düzeltmeler	59.195.282	43.846.833
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar ile ilgili düzeltmeler	17.545.027	6.903.602
Diğer kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerdeki artışla ilgili düzeltmeler	609.877	45.757.876
Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları	187.345.133	190.102.395
Alınan faiz	175.284	238.890
Vergi ödemeleri	-8.669.800	-1.716.795
Ödenen kıdem	-6.358.696	-3.426.780
Faaliyetlerden Elde Edilen Net Nakit Akışları	172.491.921	185.197.710
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
Maddi duran varlık satışından kaynaklanan nakit girişleri	81.038	166.339
Maddi duran varlıkların alımından kaynaklanan nakit çıkışları	-151.206.797	-197.761.259
Maddi olmayan duran varlıkların alımından kaynaklanan nakit çıkışları	-13.186.257	-1.229.578
İştirakler payındaki satış	165.000	0
İştiraklere sermaye katılımı	-4.350.000	-1.539.395
Yatırım Faaliyetlerinde Kullanılan Nakit Akışları	-168.497.016	-200.363.893

Tablo 4.20. (devamı)

FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		
Borçlanmadan sağlanan nakit girişleri	6.925.527	0
Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları	-3.992.929	-645.328
Finansman Faaliyetlerinde (Kullanılan)/ Kaynaklanan Nakit Akışları	2.932.598	-645.328
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ/AZALIŞ	6.927.503	-15.811.511
DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	2.046.901	17.858.412
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	8.974.404	2.046.901

4.3.2. TT Teknik A.Ş.’nin Bağımsız Denetiminin Finansal Raporlama Çerçevesindeki Kapsamı

Yukarıda hazırlanmış ve sunulmuş olan TT Teknik A.Ş.’nin tüm finansal tabloları, Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan Seri II, 14.1 nolu “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” hükümlerine uygun olarak, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve yürürlüğe girmiş olan Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) uygun olarak yürütülmüştür. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile bunlara ilişkin ek ve yorumlar esas alınarak hazırlanmıştır. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, konsolide finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir. TMS/TFRS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda (UFRS) meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla tebliğler aracılığıyla güncellenmektedir.

SPK, 17 Mart 2005 tarihinde almış olduğu bir kararla, Türkiye’de bulunan halka açık şirketler için, 1 Ocak 2005 tarihi itibariyle geçerli olmak üzere enflasyon muhasebesi uygulamasının gerekli olmadığını ilan etmiş olup, TT Teknik A.Ş.’nin tüm finansal tabloları, bu karar çerçevesinde hazırlanmıştır.

Bağımsız denetim, konsolide finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, konsolide finansal tablolardaki hata veya hile

kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır. Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla teşebbüsün konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolleri de değerlendirmektedir. Ancak; bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımamaktadır. Bağımsız denetim, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini içermektedir.

TT Teknik A.Ş.'nin bağımsız denetim aşamasında elde edilen tüm bağımsız denetim kanıtlarının, görüşün oluşturulması için yeterli ve uygun dayanaklar oluşturduğu hususuna varılmıştır.

TT Teknik A.Ş., iştirak olarak yaptığı yatırımları başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirmiştir. Edinme tarihinden sonra ise, TT Teknik A.Ş.'nin yatırım yaptığı iştiraklerinin kar veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılmıştır. TT Teknik A.Ş.'nin yatırım yaptığı iştiraklerinin kar veya zararlarından alacağı pay, TT Teknik A.Ş.'nin hissesi oranında kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmiştir. Yatırım yapılan iştiraklerinin defter değerinin, iştiraklerin diğer kapsamlı karındaki değişikliklerden TT Teknik A.Ş.'ye düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden TT Teknik A.Ş.'ye düşen pay, TT Teknik A.Ş.'nin kendi diğer kapsamlı karında muhasebeleştirilir.

TT Teknik A.Ş.'nin konsolidasyon kapsamındaki iş ortaklığı ile gerçekleştirilen aşağı yönlü ve yukarı yönlü işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, sadece ilişkili olmayan yatırımcıların söz konusu iştirak veya iş ortaklığındaki payları ölçüsünde işletmenin finansal tablolarına yansıtılmıştır. Yukarı yönlü işlemler, iş ortaklığının yatırımcı işletmeye yaptığı varlık satışı vb. işlemlerdir. Aşağı yönlü işlemler ise, bir yatırımcı işletmenin, iş ortaklığına yaptığı varlık

satışları veya aynı sermaye katkıları (varlık şeklindeki sermaye katkıları) vb. işlemlerdir.

4.3.3. TT Teknik A.Ş.’nin Bağımsız Denetim Raporunda Bağımsız Denetçi Görüşünün Bildirilmesi

TT Teknik A.Ş.’nin tüm kanun ve esaslara, ayrıca tüm TFRS ve TMS hükümleri gereğince hazırlanan konsolide finansal tablolarının bağımsız denetim raporu aşağıdaki şekilde sonuçlanmıştır:

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

TT Teknik A.Ş. Yönetim Kurulu’na

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1) Görüş

TT Teknik A.Ş.’nin (Şirket) 31 Aralık 2017 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirket’in 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (“TMS”) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) 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 ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirket'ten 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.

3) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların 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; Şirket'in sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirket'i tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirket'in finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

4) Bağımsız Denetçinin 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.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirket'in iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirket'in sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirket'in sürekliliğini sona erdirebilir.
- Finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususları ve varsa ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

- 1) TTK'nın 402. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Şirket'in 1 Ocak - 31 Aralık 2017 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, TTK ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.
- 2) TTK'nın 402. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Aynur KARPAT' tır.

Aynur KARPAT, SMMM

Sorumlu Denetçi

İstanbul, Mart 2018

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de ve dünyada, ekonomik faktörlerin devreye girmesi ve sektörlerde rekabetin de fazla olması sebebiyle, şeffaf ve güvenilir bilgilerin elde edilmesi kaçınılmaz olmuştur. Türkiye’deki işletmelerin küresel pazarda rekabete girebilmesi ve çok daha uzun ömürlü olabilmesi için, küresel piyasadaki ilke ve hükümlerin ülkemizde de uygulanması ile mümkün olmaktadır. Ülkemizde de uygulanan bu ilke ve hükümler, işletmelerin oluşturdukları finansal tablolarda da farklılıklar oluşturmaktadır. Bu sebeple, VUK ve UFRS/TFRS’ye göre düzenlenen finansal tablolar farklılık göstermektedir. İşletmenin tüm paydaşlarının, işletme hakkındaki amaç ve görüşlerinin farklı olması sebebi ile, farklı finansal tabloların oluşturulması gerekliliği açıktır. Belirli dönemlerde işletmeler tarafından oluşturulan finansal tablolar, muhasebesel sistemler içerisinde kaydedilip toplanan bilgiler ışığında, belirlenmiş zaman dilimleri içerisinde oluşturulup, bu bilgilerin ulaşacağı tüm paydaşlara iletilmesi ve bu iletilen bilgilerin bilgi kullanıcılarının şeffaf olarak bilgilendirilmesi amacıyla oluşturulmaktadır. İşletmelerin oluşturdukları bu finansal tablolar, belirli zaman dilimlerinde çıkan sonuçların anlaşılıp, karşılaştırılabilmesi açısından bilgi kullanıcılarının işletme hakkındaki verecekleri kararlarda çok önemli ve etkin bir rol üstlenen muhasebe araçlarıdır.

İşletmeler, rekabet piyasalarındaki etkinlikleri ve devamlılıkları açısından gün geçtikçe büyümeye, gerek kendi sektörleri gerekse farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler ile ortaklık kurmaya ve de ortak oldukları işletmeler üzerinde etkin kontrole sahip olmaya yönelmişlerdir. Bu işletmeler, etkin kontrol güçlerini elinde bulundurdukları işletmeler ile finansal tablolar açısından da konsolidasyon işlemlerine tabi olmakla birlikte, bu işletmelerin finansal tabloları ile kendi finansal tablolarını birleştirip, konsolide finansal tablolarını düzenlemesi gerekmektedir. 14.02.2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanan yeni TTK ile, muhasebe alanında çok büyük değişiklikler meydana gelmiştir. Değişikliklerin en başında UMS’lerin (Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları) çevirisi TMS (Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları) gelmektedir. Yeni TTK’nın 88. maddesi gereği TTK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte işletmeler, yapacak oldukları

tüm muhasebesel işlemler ve finansal raporlamalarında bu standartlara uyumlu olarak çalışmalarını yürütmeleri zorunlu hale getirilmiştir. Yeni TTK'da bir diğer gelişme denetim süreçlerinde de uygulanmış olmakla birlikte, TTK'nın 397. maddesi gereğince de tüm sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması gerekliliği ve denetimi yapacak olan bağımsız denetim şirketlerinin yapacak oldukları bağımsız denetim süreçlerinde UDS/BDS'lere göre çalışmalarını sürdürmeleri gerekliliği açıkça belirtilmiştir. Öncelerde ana ortak olan işletmenin kendi isteği doğrultusunda yapmış olduğu konsolidasyon işlemleri, yeni TTK'nın kabulü ile grup işletmeler için yasal olarak zorunlu hale gelmiştir.

Yasal olarak zorunlu hale getirilmesinin yanı sıra, grup işletmelerin finansal raporlamaları için daha gerçek ve daha güvenilir olması ile doğru kararlar alınabilmesi açısından finansal tabloların konsolide edilmesi bir ihtiyaç haline gelmiştir. Grup firmalarının bireysel finansal tabloları dikkate alındığında, grup açısından doğru ve güvenilir kararlar verilemeyeceği için de konsolidasyon işlemlerinin yapılması gerekliliği bulunmaktadır.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı ile; konsolidasyonun ne olduğu, şirketlerin konsolide finansal tablolarını nasıl düzenleyeceği, konsolide işlemlerinin ne şekilde yapılacağı, hangi şirketlerin konsolidasyon işlemleri yapması ya da hangi şirketlerin yapmaması gerektiği, ortaya çıkan hangi durumlarda konsolidasyon işlemlerine gerek olmadığı açıkça belirtilmiştir. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, konsolidasyon işlemleri sırasında hangi usul ve esaslara uyulması gerekliliğini de açıklamaktadır. Bu standart, konsolidasyon işlemlerini zorlaştırmış olmasına rağmen, usul ve esasları açıkça belirtmiş olması sebebiyle konsolidasyon işlemlerinin doğru yapılabilmesi için eksik olan tüm açıklamaları yapmaktadır.

Şirketlerin, içerisinde ve dışarıda olan bir ya da birden fazla hissedar ve menfaatleri doğrultusunda hareket eden birçok bilgi kullanıcıları ve paydaşları bulunmaktadır. Tüm paydaşların, işletmeyle ilgili verdikleri kararlarda kullanmış oldukları bilgilerin en önemli dayanaklarından biri bağımsız denetimdir. Bu nedenle, şirketler için yapılan bağımsız denetim çalışmalarının özenli, yeterli ölçüde tecrübeli

ve işletmeyle ilgili yeterli ölçüde bilgili denetim firmaları tarafından yapılması gerekmektedir. Yeni TTK'da açıkça belirtilen hükümlere göre, bağımsız denetimi yapan denetçinin uyması gereken kurallar ve denetçinin özellikleri belirtilmiş olup, bağımsız denetim uygulaması yapılırken UDS'ye uyulması gerekliliği açıklamıştır. Bunun sonucunda, bağımsız denetimin kalitesi çok önemli hale gelmiş ve işletmenin tüm paydaşları için güven arz etmiştir.

Yeni TTK ve bunun gibi muhasebesel alanda yapılan düzenleme ve esaslar incelendiğinde, küresel alanda yapılacak ortak bir çalışmaya olanak sağlayabilmesine rağmen, uygulanması sırasında görülen eksiklikler ve zorlukları beraberinde getirmektedir. Bu zorlukların başında, açıklanan standartlara uyumlu bir hesap planının var olmayışı ve yeteri kadar tecrübe sahibi denetçilerin olmadığı gelmiştir. Aynı zamanda, kabul görmüş standartlar hakkında yeterli ölçüde bilgi sahibi olunmaması, eğitim konusunda eksiklikler ve bu standartların VUK ile uyuşmadığı da eksiklikler olarak tanımlanabilir.

Yapılan bu çalışmada; havacılık sektöründe faaliyet gösteren aynı zamanda sektörünün öncü firması olan TT Teknik A.Ş.'nin grubunda, tek bağlı ortaklığı ve 3 iştiraki ile 01.01.2016-31.12.2017 karşılaştırmalı dönemlerini kapsayan finansal tabloları ile çalışılmış ve bu tabloların, TFRS 10'a uygun şekilde tam konsolidasyona tabi olan bağlı ortaklığının konsolidasyon ve eliminasyon işlemleri, TMS 28'e göre 3 iştirakinin öz kaynaktan pay alma yöntemi ile muhasebeleştirilmesi işlemleri yapılmış olup, TT Teknik A.Ş. ana ortaklığının konsolide finansal tablolarının gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmadığı anlatılmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda, yapılan tüm konsolidasyon ve eliminasyon işlemlerinin muhasebe ilke ve standartlarına uyumlu olup olmadığının bağımsız denetim süreci incelenmiştir.

TT Teknik A.Ş.'nin halka arz edilen konsolide finansal tablolarının, TFRS ve TMS hükümlerine uygun şekilde sunulmuş olduğu gözlemlenmiş ve de ana ortaklığın finansal tablolarının şirketin gerçek durumunu yansıttığı, faaliyetlerinin uygunluğu da bağımsız denetim çalışmasında gözlemlenmiştir.

TT Teknik A.Ş.'nin muhasebe işlemlerini, TFRS ve TMS standartlarına uygun ve raporlama esaslarında şeffaf ve güvenilir bir biçimde yansıttığı, bağlı

ortaklığı ve iştiraklerinin TFRS/TMS hükümleri hususunda raporlamalarının eksik yanları olduğu görülmüştür. Bu sebeple, bazı düzeltme kayıtlarının bağımsız denetçiler tarafından yapılmış olduğu gözlemlenmiştir.

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesiyle ilgili olarak bazı çalışmalar olmasına rağmen, yapılan bu çalışmalar yetersiz kalmış olması ve yapılmış olan çalışmaların da denetim süreçlerinin olmadığı açıkça görülmüştür. TFRS/TMS hükümlerinde açıkça belirtilmiş olan hususların var olması bu eksikliklerin bir nebze kapatılabilmesini sağlamak amaçlıdır. Buna rağmen, yapılan çalışmaların incelenmesi sırasında bağımsız denetim süreçlerinde yalnızca şirketlerin tanıtıcı bilgilerine yer verilmiş olduğu, hesap kalemlerinin denetimi aşamalarının yeterli ölçüde olmadığı muhasebe alanımızda eksik olarak karşımızda var olmaya devam etmektedir.

Sonuç olarak; TFRS/TMS'lere uygun biçimde yapılmış olan bu çalışmanın var olan bu boşluğa az da olsa katkı sağlamasını beklemekle birlikte, işletmenin tüm paydaşları için de açıklayıcı ve şeffaf bilgiler sağlamasını öngörüyoruz.

KAYNAKÇA

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde 438, *Genel Kurulun Kabulü*, Bölüm 1.

AKAY, Hüseyin, *İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi*, İstanbul:Yayılım Matbaası, 1997.

AKBULUT, Yıldız, *Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi İle İlgili Olarak UMS, ABD ve İngiltere'deki Uygulamaların Amaç ve Kapsam Açısından Karşılaştırılması*, 2001 Mevzuat Dergisi Yıl: 4 Sayı:42.

AKDOĞAN, Nalan, *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 3.B. İstanbul SMMMO Yayın no;11 Ankara, 1994.

AKDOĞAN, Nalan, TENKER, Nejat, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, İstanbul, 2007.

AKTUĞLU, Ali, *Denetleme ve Revizyon*, 3.Baskı, Barış Yayınları, İstanbul 1996, s.s.11-12.

ATİKELER, G., *Holdingleerde Denetim ve Konsolide Mali Tablolar* (Yüksek Lisans Tezi) Ankara, A.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.s. 66-67, 1989.

BARLAS Nami, *Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri*, 3.Basım, İstanbul 2012, s.s. 262, 263.

BARLAS, Nami, *Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri*, 3.Basım, İstanbul 2012, s.s. 277.

BDO, (2012 a), *IFRS 11 and Mining Joint Arrangements*, Erişim Tarihi: Şubat 2018).

BDO, (2012 b), *IFRS 11 and Real Estate and Construction Joint Arrangements*, Erişim Tarihi: Şubat 2018).

BDO, (2012 c), *IFRS at a Glance-IFRS 11 Joint Arrangements*, (Erişim Tarihi: Şubat 2018).

BDS 200, *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*, 11. prg.

BDS 320 - *Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardı 320*

BDS 560 - *Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı 560*

BDS 700 - *Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı 700*

Brealey, R.A. Myers. S.C. Marcus, A.J. *İşletme Finansının Temelleri*. (Çev. Ünal Bozkurt ve diğerleri). İstanbul: Mc Graw Hill Literatür Yayınları, 2001.

Demir, V., Bahadır, O. *UFRS/IFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon Açıklamaları ve Uygulamalar*. Ankara: Nobel Yayınları, 2009.

ERGİN, H., *Denetim*, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, 2009.

EYÜPGİLLER, S. Saygın, *Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon*, İstanbul: Detay Yayıncılık, 2012, s.s.:42.

GÖKOĞLU, Fırat, *Havalimanlarında Yer Alan Alışveriş Merkezleri, Otel, Kongre Merkezi vb. Tesislerin İnşasının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi Karşısındaki Durumu*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 402, Şubat 2015, s.62.

GÜNGÖR, Sadife, *Havacılık Yer Hizmetleri Yönetmeliğinde İnsan Kaynakları Yönetmeliği Uygulamalarının Yeri ve Önemi: Konya Havalimanı Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2013.

GÜREDİN, Prof.Dr. Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 2014, İstanbul, Türkmen Yayınevi s.s. 177-178-179-180.

GÜREDİN, Prof.Dr. Ersin, *Denetim*, 6. Baskı, Beta Basım A.Ş. İstanbul, 1994, s.s.16.

GÜVEMLİ, Oktay, *Kurumlar Topluluğunun Muhasebe, Finansman, Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Yönetimi*, M.Ü. Nihat Sayar, Eğitim Vakfı Yayınları, No:451-684, XVI-280 s.s.1993, İstanbul.

HAFTACI, V., *İşlem Muhasebesi*, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 2006.

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

HAFTACI, Vasfi, *İşletmelerde Finansal Çözümler*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2009.

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

IASB (International Accounting Standards Board), *International Financial Reporting Standards IFRS*, 2013.

KARACAN, S. *Kobilerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2009.

KARACAN, S., UYGUN, R., *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2012.

KAVAL, H., *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

KAYA, İ., *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Konsolide Finansal Tablolar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

KEPEKÇİ, C., *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004.

KPMG, *UFRS 10 Bülteni*, Temmuz 2012, Sayı.1.

Milli Eğitim Bakanlığı, *Havayolu Taşımacılığı*, Ankara, 2011, s.3.

OMOTESO, Prof. Dr. Kamil, *An Investigation Into The Application Of Continuous Online Auditing*, UK, 2008, s.s. 31.

ÖZKAN, Mehmet, TERZİ, Serkan, *Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Almanya, Fransa Örnekleri*, Mali Çözüm Dergisi, 100, 2010, Sayfa; 21 – 43.

ÖZKAN, Ömer, *Türkiye ve İsviçre Anonim Ortaklıklar Hukukundan Özel Denetçi Atanması*, Batider, Yıl: 1999, s.s. 29-30.

PULAŞLI, Hasan, *Yönetim Kurulu Üyesinin Bilgi Alma Hakkı ve Mahkemededen Özel*, İstanbul, 2009.

SARIKAMIŞ, C., *Şirket Birleşmeleri*. Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2003.

SAY, A. T., *Bilim ve Pazarlama*. İstanbul: Beta Yayınevi, 2007.

SELİMOĞLU, S, UZAY, Ş., *Muhasebe Denetimi*. (Editörler: Selimoğlu ve Şaban Uzay). Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.

SELVİ, Y., YILMAZ, F., *SPK Konsolidasyon Tebliğinin İncelenmesi ve Örnek Uygulama*, Mali Çözüm s.s: 2-3, 2002.

SkyLife Dergisi, İstanbul, Aralık, 2013.

SPK tarafından yayınlanan Seri:XI, No:21 sayılı, *Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ* Madde 1-2-3 4-5-6.

SPK, *Sermaye Piyasasında Mali Tablolar ve Raporlamalara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ*.

ŞAYLI, Haydar, *TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve VUK Karşılaştırılması*, İstanbul, 2016.

TENKER, Nejat, *Finansal Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.

TERZİ, Serkan (C.XV, S.I.) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri ve Kontrol Modeli*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2013.

TERZİ, Serkan, *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlaştırma Çalışmaları*, Dayanışma Dergisi, 2009.

TERZİ, Serkan, *UFRS'nin Türkiye’de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması*. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81, 2007.

TERZİ, Yrd. Doç. Dr. Serkan, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C. XV, S. I, 2013).

TFRS 10 - *Konsolide Finansal Tablolar Standardı.*

TFRS 11 - *Müşterek Anlaşmalar Standardı.*

TMS 1 - Md.106 *Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Muhasebe Standardı.*

TMS 27 - Md.11 *Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı.*

TMS 28 - *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatımlar Standardı.*

TMS 28 - Md.2 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı.*

TMS 31 - *İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı.*

TMS 31 - Md.7 *İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Muhasebe Standardı.*

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (Erişim Tarihi: 03.01.2018).

TÜRKKOT, M., *Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:148, Nisan 2005.

TÜRMOB, *Uluslararası Denetim Standartları*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:238.

UDS 700 - *Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı*
700

UFRS 10 - *Konsolide Finansal Tablolar Standardı.*

UFRS 11 - *Müşterek Anlaşmalar Standardı.*

YILMAZ, Yrd. Doç. Dr. Fatih, *SPK Tebliğinin İncelenmesi Makalesi*, 2013.