



International
SOCIAL SCIENCES
STUDIES JOURNAL



SSSjournal (ISSN:2587-1587)

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines in Social Sciences

Vol:5, Issue:38
sssjournal.com

pp.3316-3324
ISSN:2587-1587

2019
sssjournal.info@gmail.com

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 14/04/2019 | The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 10/07/2019
Published Date (Makale Yayın Tarihi) 10.07.2019

TÜRK TİCARET KANUNU VE STANDARTLAR BAĞLAMINDA FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE ARANACAK KRİTERLER

CRITERIA FOR AUDITING FINANCIAL STATEMENTS IN THE CONTEXT OF TURKISH COMMERCIAL CODE AND STANDARDS

Dr. Arş. Gör. Raziye AKSU ÖZKAN

Akdeniz Üniversitesi, Hukuk Fakültesi / Sosyal Bilimler Entitüsü, Ticaret Hukuku Bölümü, Antalya/TÜRKİYE

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2245-863X>



Article Type : Research Article/ Araştırma Makalesi

Doi Number : <http://dx.doi.org/10.26449/sss.1573>

Reference : Aksu Özkan, R. (2019). "Türk Ticaret Kanunu ve Standartlar Bağlamında Finansal Tabloların Denetiminde Aranacak Kriterler", International Social Sciences Studies Journal, 5(38): 3316-3324.

ÖZ

Bu çalışmada finansal tabloların denetiminde denetçinin dikkate alması gereken kriterler ele alınmıştır. Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Bu tablolar, tabloların hazırlandığı dönem itibarıyla işletmede gerçekleştirilen olay veya işlemlerin özeti sunarlar. Finansal tablolar aracılığıyla şirketin finansal durumu hakkında bilgilendirme yapılmaktadır. Bu bilgilere güvenilirlik, denetim aracılığıyla sağlanacaktır. Denetçinin denetleyeceği finansal tablolar finansal durum tablosu, döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, döneme ait özkaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşur. Finansal tabloların denetimi açısından öncelikle 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler incelenmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nda denetimin, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacağı yer almaktadır. Standartların hazırlanması konusunda, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na yetki verilmiştir. Kurum tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartlarında yer alan finansal tablo denetleme kriterleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bunlar arasında denetime hakim olan ilkenin finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu sağlaması olduğu saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Tablolar, Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Gerçeğe Uygun Sunum

ABSTRACT

In this study, the criteria that the auditor should take into consideration in the audit of the financial statements are discussed. Financial statements are a structured representation of the financial position and financial performance of an entity. These tables provide a summary of the events or transactions performed in the entity as of the period in which the tables are prepared. These tables provide information on the financial position of the company. The company's financial position is informed through the financial statements. Reliability of this information will be ensured through audit. The financial statements to be audited by the auditor include the statement of financial position, the statement of profit or loss and other comprehensive income for the period, the statement of changes in equity for the period, the statement of cash flows for the period, significant accounting policies and other explanatory information. For the purpose of auditing the financial statements, the regulations in the Turkish Commercial Code No. 6102 were examined first. The supervision of the Turkish Commercial Code, is arranged to be made by Turkey Auditing Standards compliant with international standards. Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority has been authorized for the preparation of standards. The auditing criteria of the financial statements included in the independent auditing standards issued by the Authority have been tried to be determined. Among these, it is found that the principle of audit is to ensure the fair presentation of financial statements.

Keywords: Financial Statements, Auditing, International Accounting Standards, Fair Presentation

1. GİRİŞ

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) genel gerekçesi beşinci paragrafında, uluslararası piyasaların bir parçası olmak hedefi ortaya konulmuştur. Hedefe ulaşmak için, finansal tabloların uluslararası standartlara göre düzenlenmesi gerekliliğine yer verilmiştir. Zira bu tablolar sayesinde, şirketin gerçek durumu ortaya konulacak ve şirketin iç ve dış piyasalara girmesi sağlanacaktır. Buna göre anonim şirkette ortaklar, şirkete getirdikleri sermayenin yönetimini yönetim kuruluna bırakacaktır. Bu kapsamda yönetim kurulu, şirket sermayesini kullanarak şirketin amacını elde etmesi için faaliyette bulunacaktır. Bu faaliyetler sonucunda şirketi borçlu veya alacaklı konumuna getirecek, şirket kar edecek veya zarara uğrayacaktır. Bu işlemler finansal tablolarda yer alacaktır. Bu bilgilere göre şirketle işlem yapma kararı alınacaktır. Özellikle bankaların şirkete kredi verme kararı etkilenecektir. Bununla birlikte, şirket genel kurulu şirketin finansal durumu, performansı ve nakit akışı hakkında finansal tablolar aracılığıyla bilgi alacaktır. Bu sayede, yönetim kurulunun şirketi nasıl yönettiğini ve performansını değerlendirecektir. Birçok açıdan yararlanılabilecek olan finansal tablolarda yer alan bilgilere güvenilirlik finansal tabloların denetimi ile sağlanacaktır. Bu bağlamda, bu çalışmada finansal tabloların denetiminde denetçinin dikkat edeceği kriterler genel hatlarıyla belirlenmeye çalışılmıştır.

2. FİNANSAL TABLOLAR KAVRAMI

Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mali işlemleri ile bu işlemler sonucu oluşan ekonomik kaynakları ve finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan tablolardır (Yalçın, 2015: 185; Akıncı ve Ünlen, 1988: 25). Finansal tabloların hazırlanması sürecinde şirketle ilgili günlük işlemler yevmiye defterine kaydedilir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu -VUK- m. 183). Örneğin işletmede mal alımı, satımı, borç ödenmesi, banka aracılığıyla yapılan işlemler, personele ödenen ücret gibi gerçekleşen her iktisadi olayın, her birine birer numara verilerek teker teker kaydı yapılır. Yevmiye defterinde yer alan tüm işlemler, sınıflandırılarak defter-i kebire aktarılır (VUK m. 184). Örneğin alınan ticari mallar, çek veya senetler, yapılan giderler, elde edilen gelirler ayrı ayrı başlıklar altında sınıflandırılır. Ardından ilgili dönemin bütün bilgilerinin "özet" şeklinde görülebileceği finansal tablolar hazırlanır. Dolayısıyla finansal tablolar, bu tabloların hazırlandığı dönem itibarıyla işletmede gerçekleştirilen olay veya işlemlerin özetini sunarlar. Bir başka deyişle, finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur (TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı - TMS 1-, pr. 9). Bu tablolar aracılığıyla, işletmenin malvarlığı durumu, ne kadar borcu olduğu, şirketin nakit durumu, kar edip etmediği gibi bilgilere ulaşılır. Bununla birlikte, şirket yöneticisinin şirket sermayesini ne şekilde kullandığı ortaya çıkar.

Finansal tablo çeşitleri, tablo hazırlayıcısının tabi olduğu mevzuata göre değişmektedir. TTK'da, finansal tablolara ilişkin temel düzenlemeler yer almakla birlikte, uygulanacak esas kurallar açısından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) gönderme yapılmıştır (TTK m. 88). KGK, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) şeklinde üç tür mevzuat belirlemiştir (26 Sayılı Kurul Kararı). TMS/TFRS'ye tabi olanlar açısından finansal tablolar, döneme ait finansal durum tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardır (TMS 1, pr. 10; TTK m. 514/1). BOBİ FRS'de de aynı tabloların düzenlenmesi zorunludur (BOBİ FRS, pr. 1.3). MSUGT uyarınca bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel finansal tabloları; Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tabloları, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ise ek finansal tabloları oluşturur. Çalışmada standartlar esas alınarak finansal tablo çeşitleri incelenmiştir. Zira uluslararası piyasalarda, standartlara göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan veriler dikkate alınacaktır.

TMS/TFRS'ye göre hazırlanacak olan finansal tablo çeşitleri dört tanedir; ancak finansal tablo setine dipnotlar da dahildir. Dipnotlar bir tablo değildir. Bunlar finansal tablolarda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir (TMS 1, pr. 7). Bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kriterlerini karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar. Esasen finansal raporlamanın en uzun süren bölümü de burasıdır. Dipnotlar, finansal tablo kullanıcıları açısından finansal tabloların anlaşılmasını sağlar. Zira tablolar genel başlıklar içermekle birlikte, dipnotlarda bu bilgilerin teker teker açıklaması yer almaktadır. Buna göre dipnotlar, finansal tabloların hazırlanma esasları ve uygulanan belirli muhasebe politikaları hakkında bilgiler sunar (TMS 1, pr. 112/a). Standartlar tarafından zorunlu kılınan ve finansal tabloların başka bir yerinde sunulmayan bilgileri açıklar (TMS 1, pr. 112/b).

Finansal durum tablosu, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur (Sevilengül, 2016: 33; Gökgöz, 2015: 5; Gökgöz, 2015: 9; Uysal & Şenlik, 2016: 31; Kavramsal Çerçeve -KÇ-, pr. 3.3/a; BOBİ FRS, pr. 1.29). Finansal durum tablosunun sol ve sağ olmak üzere iki yanı vardır. Tablonun sol yanına aktif taraf, sağ yanına da pasif taraf denir (Gökgöz, 2015: 5; Uysal & Şenlik, 2016: 31; Küçükşavaş, 2016: 57; Sürmen, 2017: 81; Tekinalp, 1979: 162). Aktif taraf, o şirketin varlıklarını; pasif tarafa bu varlıkların nasıl finanse edildiğine dair bilgileri içeren yükümlülükleri ve özkaynaklarını gösterir (Gökgöz, 2015: 5; Makoujy, 2010: 2). İşletmenin sahip olduğu varlıklar, ya işletme sahipleri tarafından sağlanmıştır ya da üçüncü kişilere borçlanılarak elde edilmiştir. Bunlardan birinci bölümün kaynağına “Özkaynak”, ikinci bölümün kaynağına “Yükümlülükler” denilir (KÇ, pr. 4.1/a). Örneğin bir anonim şirkette ortaklar tarafından getirilen esas sermaye tutarı 100.000 TL’dir. Şirket yatırım yapmak için bankadan 50.000 TL tutarında kredi çekmiştir. Bu durumda şirketin finansal durum tablosunda varlık tutarı 150.000 TL, özkaynak 100.000 TL ve yükümlülükler 50.000 TL olarak raporlanacaktır. Şirketin kuruluşunda özkaynaklar grubunda genellikle sadece şirket ortakları tarafından işletmeye konulan sermaye bulunur. Sermaye kuruluşta ortaklar tarafından ödenen veya taahhüt edilen tutardır (Küçükşavaş, 2016: 52; Sürmen, 2017: 332). İşlerin artması veya azalması sonucu özkaynak grubunda diğer hesaplar oluşur. Örneğin işletme kar elde ederse, TTK uyarınca bundan şirketin bünyesinde kalması istenen yedek akçeler ayrılır. Yedek akçeler, özkaynak grubunun bir hesabını oluşturur. Finansal durum tablosunda hangi iktisadi işlemlerin raporlanacağı, standartlara göre belirlenecektir. Buna göre şirketin sahip olduğu her malvarlığı veya katlandığı her sorumluluk, finansal durum tablosunda yer almayacaktır. Bunun için muhasebeleştirilme şartlarını taşıması gerekecektir (KÇ, pr. 4.3).

Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, “kar veya zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” tüm bileşenlerinden oluşup, iki kısma ayrılmaktadır (TMS 1, pr. 7). Kar veya zarar kısmı, bir işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösterir. Bu kısımda işletmenin ürettiği mal ve sunduğu hizmetin satış hasılatı, finansal yatırım yapmışsa bunlardan elde ettiği gelirler, işletmenin esas faaliyetine girmeyen ama işletmenin elde ettiği gelirler ve bunlara ilişkin giderler bulunur. Diğer kapsamlı gelir, diğer standartlar tarafından kar veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dahil) oluşur (TMS 1, pr. 7). Bu kalemler, işletme yönetiminin başarısının değil, işletme dışında ortaya çıkan olayların sonucu olarak doğarlar (Kaval, 2011: 13; Liu & Liu, 2009: 74). Örneğin işletmenin 100.000 TL’ye satın almış olduğu binanın değerinin 300.000 TL’ye artması gibi. Aradaki fark diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilecektir.

Özkaynak değişim tablosu ilgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Bu tablonun düzenlenme amacı, dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır (Zülch & Pronobis, 2010: 2). Özkaynaklardaki değişim kar dışındaki işlemlerden de meydana gelebileceği için, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu tüm değişiklikleri yansıtmada yeterli olmayabilir. Bu sebeple, özkaynaklar değişim tablosuna ihtiyaç duyulur. İşletme ortaklarının işletme üzerindeki haklarının durumunu gösterir. Sermaye artırımını, yedek akçeler, fonlar ve kar değişikliklerini içerir. Özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgiler TMS 1’de düzenlenmiştir. Buna göre, ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir yer almalıdır (TMS 1, pr. 106/1-a). Özkaynak, ödenmiş sermaye, geri alınmış paylar, sermaye yedekleri, kar yedekleri, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelir veya giderler, kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir veya giderler, geçmiş yıllar kar/zararı ve dönem net kar/zararı kalemlerinden oluşur. Dolayısıyla bunlara ilişkin geçmişe yönelik uygulama veya düzeltme varsa özkaynak değişim tablosunda yer verilecektir.

Nakit akış tablosu, belirli bir dönemde işletmenin nakit kaynaklarını ve bunları kullandığı alanları, nakit girişi sağlamayan veya nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler de dikkate alınarak gösteren bir tablodur (Çabuk & Lazol, 2010: 64). Nakit akış tablosu, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma kabiliyetini ve bu nakit akışlarını kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesi için bir esas teşkil eder. Nakit akışları, nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye girişi ve işletmeden çıkışıdır (TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standardı -TMS 7-, pr. 6). Nakitten kasıt, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduat olup (TMS 7, pr. 6), tüm varlık kalemleri içinde en likit olanıdır (Güredin, 2014: 373). Bu, işletmenin kasasına fiilen giren nakit para ve işletme adına açılan vadesiz banka hesaplarını kapsar. Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır (TMS 7, pr. 6).

3. DENETİMDE UYGUNLUĞU ARANACAK KRİTERLER

TTK m. 398/1 uyarınca şirketin ve topluluğun finansal tabloları denetlenecektir. Denetimde öncelikle finansal tabloların TTK'da yer alan gerekliliklere uyup uymadığı incelenecektir. Bununla birlikte TTK'da denetimin, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacağı yer almaktadır (TTK m. 397/1). KGK tarafından denetim standartları yayınlanmıştır. Buna göre, denetçi denetimi esnasında denetim standartlarında yer alan düzenlemeleri esas alacaktır. Standartlarda denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak belirlenmiştir (Bağımsız Denetim Standardı 200 -BDS 200-, pr. 1). Zira finansal tablolar aracılığıyla işletmenin ekonomik durumu bilgi kullanıcılarına aktarılır ve yatırımlar bu bilgiler doğrultusunda şekillenir (Bulmuş, 2018: 6). Bu amaca finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşırlar. Buna göre denetçi, denetimini yapacağı şirket açısından geçerli finansal raporlama çerçevesini esas alacaktır. Bu kapsamda, TMS/TFRS'ye tabi olanlar açısından geçerli finansal raporlama çerçevesini TTK, KGK tarafından yayınlanan TMS, TFRS, bunların yorumları ve Kavramsal Çerçeve oluşturacaktır (TTK m. 398/2). BOBİ FRS'ye tabi olanlar için TTK ve BOBİ FRS olacaktır. Bununla birlikte, kendi özel düzenlemeleri olan kurumların denetiminde bu düzenlemeler de dikkate alınacaktır. Örneğin Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun yayınlamış olduğu "Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik (RG. S. 29314, T. 02.04.2015)"; sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler de "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ)" geçerli finansal raporlama çerçevesine dahildir.

3.1. TTK Açısından

Denetçi, finansal tabloları denetlerken finansal tabloların kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını inceleyecektir (TTK m. 398). Kanun sözcüğü ile öncelikle TTK'da yer alan düzenlemeler kastedilmektedir. Buna göre, TTK m. 519-529 arasında yedek akçeler düzenlenmektedir. Yedek akçe, esas sermayeyi aşan net malvarlığıdır (Üçışık & Çelik, 2018: 183; Tekinalp, 1979: 245; Moroğlu, 2015: 213). Finansal durum tablosunun özkaynaklar kısmında muhasebeleştirilmektedir. Şayet TTK'da yer alan yedek akçelere ilişkin hükümlere uygun ayrımlar yapılmamışsa, finansal tablolar kanuna uygun hazırlanmamış sayılacaktır. Örneğin TTK m. 519/1'de yıllık karın yüzde beşinin, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılacağı yer almaktadır. Bu hükme rağmen, yedek akçe ayrımı yapılmazsa finansal tablolar denetimden geçemeyecektir. Bununla birlikte, özel kanunlarda farklı düzenlemeler varsa denetimde bunlar da dikkate alınacaktır (Poroy vd., 2014: 469). TTK m. 398 uyarınca finansal tablolar denetlenirken, bunların esas sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığı da denetimin kapsamındadır. Buna göre anonim şirkette, esas sözleşmede yer alan finansal tablolara ilişkin hükümler dikkate alınacaktır (TTK m. 398'in gerekçesi). Örneğin esas sözleşmede karın paylaşımına ilişkin hüküm olabilir. Buna uyulup uyulmadığı kontrol edilecektir (Poroy vd., 2014: 469). Kanun ile esas sözleşme hükümlerinin ihlal edilip edilmediğinin kontrolü hukuki nitelik taşımaz. Denetçiler hukuki denetleme yapamazlar (Poroy vd., 2014: 469; Tekinalp vd., 2019: 523). Bir başka deyişle, esas sözleşmeye yazılan bir kaydın hukuken geçerli olup olmadığının incelenmesi denetçinin görev kapsamına girmez. Denetçinin yapacağı yalnızca, kanun ve esas sözleşmede yer alan hükümlere uygun şekilde finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığını denetlemektir.

Denetçi, TTK kapsamında finansal tabloların dayanağı olan ticari defterleri de denetleyecektir. Ticari defterlerin, öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ve TMS/TFRS çerçevesinde şirketin dürüst resmini verip vermediği, finansal tabloların denetimi kapsamına girmektedir (TTK m. 402/5-a ve b). Finansal bilgilerin fonksiyonlarına ayrılmak suretiyle muhasebe sürecinde kullanılabilmesi için ortaya konan kavrama hesap denir (Tanış, 2016: 47; Yalvaç, 2016: 38). Finansal işlemlerin çeşitliliğine bağlı olarak muhasebede hesaplar oluşturulur (Karabınar, 2015: 39). Örneğin, nakit para "Kasa Hesabı"nda izlenir. İşletmeye nakit para giriş çıkışlarında bu hesap kullanılarak kayıt yapılır. Finansal tabloların gerçekçi ve karşılaştırılabilir olması için, tüm finansal tablo hazırlayıcıları tarafından kullanılan hesapların da aynı olması gerekir. Türkiye'de mali kesim dışında kalan tüm işletmelerde, bankacılık (Bankacılık Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ için bkz. RG. Mükerrer, S. 26415, T. 26.01.2017) ve sigortacılık (Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ için bkz. RG. S. 25686, T. 30.12.2014) sektörü dışında MSUGT ile yürürlüğe konulan tek düzen hesap planı uygulanmaktaydı. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından VUK uyarınca 20.6.1990 tarihinde oluşturulan "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu" tarafından, mali kesim dışında kalan tüm işletmelerde kullanılmak üzere, bir hesap planı hazırlanmıştır. Söz konusu hesap planı Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992

tarikh ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “1 Sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği” ile yürürlüğe konulmuştur.

Daha sonra KGK tarafından yayınlanan Finansal Tablo Örnek ve Kullanım Rehberi esas alınmıştır (RG. S. 28652, T. 20.05.2013). 2019’da, KGK tarafından Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı yayınlanmıştır¹; ancak henüz uygulanmaya başlanmamıştır. Denetçi, öngörülen hesap planına uygun şekilde iktisadi işlemlerin ticari defterlere aktarılıp aktarılmadığını inceleyecektir. Finansal tablolar, ticari defterlerde yer alan bilgilerin özetlenerek sunulduğu tablolardır. Dolayısıyla finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru olması yeterli değildir. Bu bilgilerin, ticari defterlerde yer alan bilgilerle uyuşması gerekmektedir. Örneğin defter-i kebirde kasa hesabında 100.000 TL gözükmesine rağmen, bu defterden finansal tablolara aktarım yapılırken 200.000 TL olarak muhasebeleştirilmişse, finansal tablolar gerçeği yansıtmayacaktır. Ticari defterlerle finansal tablolar arasındaki uygunluk araştırılırken, denetçi, iktisadi işlemlerin ticari defterlerde doğru bir şekilde yer alıp almadığını da irdeleyecektir.

Denetçi finansal tabloların, dürüst resim ilkesine uygunluğunu araştıracaktır. Buna göre denetleme şirketin malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacaktır (TTK m. 398/1-c. 4). Dürüst resim ilkesi, TTK m. 515’te düzenlenmektedir. Hüküm uyarınca, anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır. Buna göre finansal tabloların yalnızca hazırlanmış olması yeterli değildir. Bununla birlikte şirketin gerçek durumunu da göstermesi gereklidir. Zira finansal tablolarda yer alan bilgilere göre, şirkete yatırım yapılacak, kredi verilecek, ortaklara kar dağıtılacak ve gerekirse yönetim hakkında sorumluluk davası açılacaktır. Bu sebeple, denetçiden finansal tabloların dürüst resim ilkesine göre hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmesi istenmiştir. İlke gereği denetçi, öncelikle finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluğunu inceleyecektir. Türkiye Muhasebe Standartları, KGK tarafından yayınlanan standartlarla birlikte, bunların yorumları ve kavramsal çerçeveyi de içermektedir. Zira TMS 1, pr. 7 uyarınca standartlar, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS Yorumları ve TFRS Yorumları’dır. Ayrıca TTK m. 88 uyarınca, finansal tablolar düzenlenirken kavramsal çerçeveye uyulması zorunlu olduğundan, dürüst resim ilkesinin gereği olarak da kavramsal çerçevede yer alan düzenlemeler dikkate alınacaktır. Bununla birlikte denetçi, şirket tarafından gerçekleştirilen iktisadi işlemlerin finansal tablolarda olduğu şekliyle dürüstçe yer alıp almadığını inceleyecektir. Buna göre, şirketin gerçekleştirmiş olduğu bir iktisadi işlemin tablolarda yer alması yeterli değildir. Örneğin şirket 200.000 TL’lik çek karşılığında mal satışı yapmıştır. 200.000 TL’nin şirketin finansal durum tablosunun varlık kısmında alınan çekler hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bunun yerine nakit hesabında muhasebeleştirilme yapılırsa, dürüst resim ilkesine aykırılık oluşacaktır.

3.2. Standartlar Açısından

3.2.1. Standartlarda Yer Alan Kurallar

Denetçi, denetleme esnasında öncelikle finansal tabloların standartlarda yer alan kurallara uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını araştıracaktır. Bu araştırma finansal tablolara aktarılma kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığı ve finansal tablolara hakim olan ilkelerin uygulanıp uygulanmadığına ilişkindir.

Finansal raporlama sisteminde, işletmenin sahip olduğu her değer veya katlandığı her sorumluluk, finansal durum tablosuna varlık veya yükümlülük olarak aktarılamaz. Benzer şekilde işletmenin yaptığı tüm harcamalar veya elde ettiği kazançlar, gelir veya gider olarak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alamaz. Muhasebeleştirilme için, finansal tablolarda yer alma kriterlerinin sağlanması gereklidir. Aksi takdirde, borçlu bir durumdaki şirketin finansal durumu daha iyi gösterilerek finansal tablo kullanıcıları kandırılabilir. Örneğin bir malvarlığı unsurunun finansal durum tablosunda varlık olarak gösterilebilmesi için, malvarlığının geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynağı oluşturması gereklidir (KÇ, pr. 4.3). Şayet malvarlığı, işletme tarafından kontrol edilemiyorsa, finansal durum tablosunda gösterilemeyecektir. Dolayısıyla denetçi finansal tablolarda yer alan hesaplara ilişkin iktisadi işlemlerin, finansal tablolara aktarılıp aktarılamayacağını denetleyecektir.

¹http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1n%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, (erişim tarihi: 26.03.2019).

Finansal raporlamada, finansal tablolar hazırlanırken uyulacak genel ilkeler bulunmaktadır. Bunlarla güdülen amaç, tüm finansal tablo hazırlayıcılarının aynı ilkelere uyarak finansal tabloları hazırlaması ve bu sayede finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Bu sayede, finansal tabloda yer alan bilgiler veri olarak kabul edilecek, şirketle işlem yapma kararını etkileyecektir. TMS/TFRS'de, gerçeğe uygun sunum, işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, önemlilik, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, netleştirme, sunumda tutarlılık ve para ile ölçülme ilkeleri yer almaktadır. Bunlar arasında en önemli ve hiyerarşik açıdan en üstte bulunan ilke, gerçeğe uygun sunum ilkesidir. Finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir (TMS 1, pr. 15/c. 1; BOBİ FRS, pr. 1.5). Kural olarak TMS/TFRS'lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunumu sağlamış finansal tabloları yaratacağı varsayılır (TMS 1, pr. 15/c. son; BOBİ FRS, pr. 1.6). Bununla birlikte şayet TMS/TFRS'ye uygunluk, bilgilerin gerçeğe uygun şekilde açıklanmasını sağlamıyorsa TMS/TFRS'den sapılacaktır (TMS 1, pr. 19). Dolayısıyla standartlara uygunluk, finansal tabloların şirketin gerçek durumunu yansıtmasını sağlamıyorsa, başka kural uygulanacaktır. Buna ilişkin gerekli açıklamalar dipnotlarda yapılacaktır. Buna göre denetçi ilk olarak standartlara uygun şekilde finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığını inceleyecektir. Denetim esnasında şirketin gerçekleştirmiş olduğu iktisadi işlemlerin özetinin tablolarda gösterilmesi yeterli sayılmayacaktır. Bununla birlikte finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunup sunmadığı incelenecektir. Buna göre, kural olarak standartlara uygun finansal tablo hazırlanması gerçeğe uygun sunumu sağlayacaktır. Buna karşın denetçi, gerçeğe uygun sunum açısından sadece bununla yetinmeyecektir. Zira TMS 1, pr. 19'da TMS/TFRS'ye uygunluğun bilgilerin gerçeğe uygun şekilde açıklanmasını sağlamıyorsa TMS/TFRS'den sapılabileceği düzenlenmiştir. Denetçi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin şirketin gerçek durumu yansıtmadığını denetleyecektir. Dolayısıyla gerçeğe uygun sunum, denetçinin dikkate alacağı en önemli ilkedir. Şayet ilkeye uygunluk sağlanmamışsa, denetçi olumlu rapor veremeyecektir.

İşletmenin sürekliliği ilkesine göre düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtmadığının kontrolü, denetçilere verilmiş bir görevdir. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlanması, işletmenin faaliyetlerini mevcut durumda devam ettirdiği ve öngörülebilir bir gelecekte de sürdüreceği esasına dayanarak hazırlanmasını ifade eder (BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı -BDS 570-, pr. 2; KÇ, pr. 3.9). İşletmenin sürekliliğinden kasıt, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğidir (Lazol, 2017: 9; Gökgez, 2015: 10; Acar & Tetik, 2016: 12). Dolayısıyla işletmenin piyasa değeri belirlenirken, işletmenin tasfiye veya ticarete son verme amacı veya zorunluluğu olmadığından hareketle işletme hakkında olumlu bir resim çizilir. Bu sayede finansal tablo kullanıcılarının söz konusu işletmeye güven duymaları sağlanacaktır. Bu konuda, KGK tarafından bir bağımsız denetim standardı yayınlanmıştır. Denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır (BDS 570, pr. 6). Denetçiden, yönetimin açıklamış olduğu bilgilerin doğru olup olmadığının saptanması istenmektedir. Örneğin yönetim, finansal tablolarını hazırlarken alınan kredilerin zamanında ödendiğini, mal üretimi sonucunda şirkete nakit girişi yapıldığını ve şirketin özkaynaklarında yer alan sermayenin var olduğunu tablolarda gösterebilir. Buna karşın, gerçek durumda işletme kredisini ödeyemiyor, mal satamıyor ve sermayesini yok ediyor olabilir. Bu durumlar, finansal tabloların işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlanmaması gerektiğini ortaya koyar. Denetçi gerekli belgeleri inceleyerek finansal tablolarla gerçek durumun uyumlu olup olmadığını araştırır ve vardığı sonuca göre denetim raporunu hazırlar.

3.2.2. Önemli Yanlışlık İçerme Riski Olan Alanlara Yönelmesi

Finansal tabloların denetimi esnasında denetçiden beklenen finansal tablolarda yer alan tüm bilgilerin ayrıntılı olarak incelenmesi değildir. Zira buna hem zaman yetmeyecek hem de bu anlayış finansal raporlama açısından daha önemli olabilecek bilgilerin göz ardı edilmesine yol açabilecektir. Bu sebeple, denetim standartlarında denetçiden denetim çalışmalarını, hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini daha çok içerdiği düşünülen alanlara yönlendirmesi ve diğer alanlara daha az yoğunlaştırması beklenmektedir (BDS 200, pr. A51). Yanlışlık, raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır (BDS 200, pr. 13/1). Buna göre finansal tablolarda yer alan bilgiler, gerçek durumla uyuşmamaktadır. Örneğin finansal durum tablosunda uzun vadeli yükümlülük olarak gösterilen bir borç, kısa vadeli yükümlükler arasında raporlanmış; duran varlık olarak muhasebeleştirilmemesi gereken bir malvarlığı unsuru finansal durum

tablosunda dönen varlık olarak yazılmış veya tutarı gerçekte 10.000 TL olan bir alacak finansal durum tablosuna 100.000 TL olarak aktarılmış olabilir. Bu durumlarda bir yanlışlık mevcuttur. Bununla birlikte, denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulması için tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamındadır (BDS 200, pr. 13/1). Burada denetçinin, finansal tablolara ilişkin mevzuat bilgisi önemli rol oynayacaktır.

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir (BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı -BDS 240-, pr. 7). Hata, finansal tablolarda güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanan eksiklik veya yanlışlıklardır (TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, pr. 5). Bunlar hesap, kayıt, nakil, sınıflama, unutmama ve tekrar hataları şeklinde kendini gösterebilir (Açık, 2012: 353). Hile, bir kimsenin, diğer bir kimseyi bir hukuki işlemi yapmaya sevk etmek için, sözleri veya davranışları ile kasten onda yanlış bir kanaat uyandırması veya esasen mevcut yanlış bir kanaati güçlendirerek onun devamını sağlamasıdır (Kocayusufpaşaoğlu, 2014: 452; Kürşat, 2003: 12). Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığıdır (BDS 240, pr. 7). Örneğin şirket karının artırılarak ve giderlerinin azaltılarak şirketin finansal durumunun daha iyi gösterilmesi gibi. Bu amaçla, ticari defterlerde oynanarak faaliyet sonuçları manipüle edilebilir ve özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru gerçek olmayan yevmiye kayıtları yapılabilir (BDS 240, pr. A4). Benzer şekilde yönetim, vergiyi asgari düzeye indirmek için kazançları önemli ölçüde azaltabilir veya banka finansmanını garanti altına almak için kazançları olduğundan çok gösterebilir (BDS 240, pr. A2).

Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya hileli hazırlanmışsa, standartlara uygun hazırlanmış olamayacaktır. Bağımsız denetim standartlarında finansal tablolarda yer alan yanlışlıkların önemli olması aranmaktadır. Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilecektir (BDS 200, pr. 5). Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır. Bu yargılar, denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından; yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir. , bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, denetçinin vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılmaktadır (BDS 200, pr. 5; BDS 240, pr. 5). Makul güvence, finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir (BDS 200, pr. 13/e). Bir başka deyişle, denetçinin görüşünün oluşturması için ondan yüzde yüzlük bir güvence beklenmemektedir. Bu bağlamda denetçi finansal tabloları bir bütün olarak ele alacak ve finansal tabloların bütünü açısından önemlilik arz etmeyen yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu olmayacaktır.

4. SONUÇ

TTK m. 397 ila 406 arasında denetim düzenlenmiştir. Bununla birlikte TTK'da denetimin, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacağı yer almaktadır (TTK m. 397/1). Buna göre, TTK ve standartlar bağlamında denetçinin dikkate alacağı kriterler temel olarak belirlenmiştir.

TTK açısından denetçi ilk olarak finansal tabloların kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını inceleyecektir. Buna karşın denetçiler hukuki denetleme yapmazlar. İkinci olarak denetçi, TTK kapsamında finansal tabloların dayanağı olan ticari defterleri denetleyecektir. Ticari defterlerin, öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ve TMS/TFRS çerçevesinde şirketin dürüst resmini verip vermediği, finansal tabloların denetimi kapsamına girmektedir. Son olarak denetçi finansal tabloların, dürüst resim ilkesine uygunluğunu araştıracaktır.

Standartlar açısından denetçi, denetleme esnasında öncelikle finansal tabloların standartlarda yer alan kurallara uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını araştıracaktır. Bu araştırma finansal tablolara aktarıma kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığı ve finansal tablolara hakim olan ilkelerin uygulanıp uygulanmadığına ilişkindir. Buna göre finansal tablolara aktarıma ve her bir kaleme ilişkin standartta yer alan kurallara uyup uymadığı incelenecektir. Daha sonra standartlarda bulunan ilkeler açısından bir değerlendirme yapılacaktır. TMS/TFRS'de, gerçeğe uygun sunum, işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, önemlilik, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, netleştirme, sunumda tutarlılık ve para ile ölçülme ilkeleri yer almaktadır. Bunlar arasında en önemli ve hiyerarşik açıdan en üstte bulunan ilke, gerçeğe uygun sunum ilkesidir. Finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak

sunması gereklidir. Buna göre kural olarak TMS/TFRS'ye uygun finansal tablo hazırlanması gerçeğe uygun sunumu sağlayacaktır. Buna karşın denetçi, gerçeğe uygun sunum açısından sadece bununla yetinmeyecektir. Zira TMS 1, pr. 19'da TMS/TFRS'ye uygunluğun bilgilerin gerçeğe uygun şekilde açıklanmasını sağlamıyorsa TMS/TFRS'den sapılabileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla denetçi, gerektiğinde standartlardan sapılarak şirketin gerçek durumunu yansıtan bilgilerin verilmesini arayacaktır.

Son olarak denetçi finansal tablolarda yer alan bilgilerin hepsini değil, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini daha çok içerdiği düşünülen alanları inceleyecektir (BDS 200, pr. A51). Bu konuda vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmek zorundadır (BDS 200, pr. 5; BDS 240, pr. 5). Makul güvence, finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir (BDS 200, pr. 13/e).

KAYNAKÇA

- Acar, D. & Tetik, N. (2016). Genel Muhasebe, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Akıncı, N. & Ünlen, M. (1988). Mali Tablolar Analizi. Barış Yayınları, İzmir.
- Bulmuş, S. (2018). "Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: BİST İmalat Sektörü Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırklareli.
- Çabuk, A. & Lazol, İ. (2010). Mali Tablolar Analizi, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Gökçen, G. (2015). Genel Muhasebe, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Gökçöz, A. (2015). Genel Muhasebe, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri - SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Karabınar, S. (2015). Genel Muhasebe, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Kaval, H. (2011). "TMS Kapsamında Çeşit Esasına Göre Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu", Yaklaşım Dergisi, (228): 1-28.
- Kocayusufpaşaoğlu, N. (2014). Borçlar Hukuku Genel Bölüm, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Küçükşavaş, N. (2016). Finansal Muhasebe, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Kürşat, Z. (2003). Borçlar Hukuku Alanında Hile Kavramı, Kazancı Kitap A.Ş., İstanbul.
- Lazol, İ. (2017). Genel Muhasebe, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Liu, X. & Liu, Y. (2009). "Applying Reporting of Comprehensive Income in China", International Journal of Marketing Studies, 1(2): 74-77.
- Makoujy, R. J. (2010). How to Read a Balance Sheet, McGraw-Hill Companies, United States.
- Moroğlu, E. (2015). Anonim Ortaklıkta Sermaye Artırımı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü. & Çamoğlu, E. (2014). Ortaklıklar Hukuku I. Yeniden Yazılmış 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Sevilengül, O. (2016). Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sürmen, Y. (2017). Muhasebe – 1, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Tanış, V. N. (2016). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Karahan Kitabevi, Adana.
- Tekinalp, Ü. (1979). Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Tekinalp, Ü., Poroy, R. & Çamoğlu, E. (2019). Ortaklıklar Hukuku I. Yeniden Yazılmış 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Uysal, T. & Şenlik, M. (2016). Genel Muhasebe, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Üçışık, G. & Çelik, A. (2018). Anonim Ortaklıkta Finansal Tablolar Yedek Akçeler ve Kar Dağıtımı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Yalçın, E. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yalvaç, E. F. (2016). Muhasebenin Temel İlkeleri, Beta Basım Yayın, İstanbul.

Zülch, H. & Pronobis, P. (2010). “The Predictive Power of Comprehensive Income and Its Individual Components under IFRS”, HHL-Arbeitspapier, (95): <https://www.hhl.de/fileadmin/texte/publikationen/arbeitspapiere/hhlap0095.pdf>, (erişim tarihi: 27.03.2019).

Kısaltmalar

- BDS** : Bağımsız Denetim Standardı
- BDS 200** : Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
- BDS 240** : Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı
- BDS 570** : İşletmenin Sürekliliği Standardı
- BDS 700** : Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı
- Bkz./bkz.** : Bakınız
- BOBİ FRS** : Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
- c.** : Cümle
- KÇ** : 27 Ekim 2018 Tarihli ve 30578 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Kavramsal Çerçeve
- KGK** : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- m.** : Madde
- MSUGT** : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- No** : Numara
- pr.** : Paragraf
- RG.** : Resmi Gazete
- S.** : Sayı
- T.** : Tarih
- TMS 1** : Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
- TMS 7** : Nakit Akış Tablosu Standardı
- TMS/TFRS** : Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TTK** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- VUK** : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu