

## TMS/TFRS'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri\*

Ümit GÜCENME GENÇOĞLU\*\*

Aylin POROY ARSOY\*\*\*

Yasemin ERTAN\*\*\*\*

Tuba BORA\*\*\*\*\*

### ÖZET

Ülkemizde son yıllarda bağımsız denetim alanında önemli gelişmeler yaşanmış ve bu gelişmeler sonucunda sermaye piyasasında faaliyette bulunmayan ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kriterleri sağlayan işletmeler de bağımsız denetime tabi hale gelmiştir. Bu çalışmanın amacı, vergi muhasebesi ve vergi denetimi anlayışının hakim olduğu ülkemizde TMS/TFRS'ye uyumlu hale dönüştürülmüş finansal tabloların bağımsız muhasebe denetiminin gerçekleştirilmesinde meslek mensubuna yol gösterici olabilecek bir örnek model oluşturmak, özellikli konular üzerinde durarak denetçiye yanlış beyan tespiti için önerilerde bulunmak ve bazı olası sorulara cevap aramaktır.

**Anahtar Kelimeler:**TMS/TFRS, Bağımsız Denetim Standartları.

**JEL Sınıflandırması:**M40, M41, M42.

### *Audit Model Characteristics ofTASs/TFRSsAdapted Financial Statements*

#### ABSTRACT

In recent year, there has been important developments in the independent audit area in Turkey. As a result of these developments, businesses that are not operate in the capital markets but provide the criteria determined by the Council of Ministers become subject to independent audit. The aim of this study is to create a model to guide professionals relating independent audit of financial statements that were adopted TASs/TFRSs, make recommendation to auditor for detection of misrepresentation and search answer stopossible questions.

**Keywords:**TASs/TFRSs, Independent Audit Standart.

**Jel Classification:** M40, M41, M42.

\* Bu çalışma Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu tarafından desteklenen KUAP(İ) - 2013/36 nolu "Halka Açık Olmayan Sanayi Şirketlerinin Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Finansal Tabloları Üzerinde Muhasebe Denetimine Yönelik Bir Model Oluşturulması" başlıklı projeden üretilmiştir.

\*\* Prof. Dr. Ümit Gücenme Gençoğlu, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, umitgucenme@uludag.edu.tr

\*\*\* Doç. Dr. Aylin Poroy Arsoy, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, aporoy@uludag.edu.tr

\*\*\*\* Yrd. Doç. Dr Yasemin ERTAN, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, yasertan@uludag.edu.tr

\*\*\*\*\* Arş. Gör. Tuba BORA, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, tubabora@uludag.edu.tr

## 1. GİRİŞ

Bilindiği gibi ülkemizde muhasebe ve bağımsız muhasebe denetimi alanında son yıllarda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Muhasebe bilgilerinin raporlandığı finansal tabloların sunulduğu ile ilgili Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmeler ile aynı tarihte ülkemizde de Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan işletmeler, 2005-2008 yılları arasında Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri XI No 25 Tebliği çerçevesinde, 2005 yılından itibaren de Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UMS/UFRS) uygun finansal tablolar düzenlemekte ve bu tablolar üzerinde Uluslararası Denetim Standartlarına göre bağımsız muhasebe denetimi uygulanmaktadır. Ülkemizde tam set UMS/UFRS'lerin tercümesi niteliğindeki Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) 2005 yılından itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ( TMSK) tarafından Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.2011 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ülkemizde muhasebe ve denetim alanında pek çok yenilik getirmiş, TMS/TFRS'lere göre raporlama yapacak olan işletmelerin kapsamını genişletmiş, bu Kanun ve takiben 2 Kasım 2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK'nı yetkileri "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu( KGK)'na devredilmiştir. TTK'na göre, denetime tabi olan şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir (6102 sayılı TTK, md.397). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Türkiye Muhasebe Standartlarına göre raporlama yapacak ve bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiştir(6102 sayılı TTK, md.400). Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamak üzere bağımsız denetimin kapsamı zaman içinde tedrici bir şekilde genişletilmektedir. Denetime ilişkin Avrupa Birliği direktifinde sermaye piyasasında faaliyette bulunanlar dışında, aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere üç kriter belirlenmiştir ve bu üç kriterden ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. Türkiye'de de 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla 2014 yılı için bu kriterler; 75 milyon TL aktif toplam, 150 milyon TL net satış hasılatı ve 250 çalışan sayısı olarak belirlenmiştir. Yapılan düzenlemeler çerçevesinde önce bağımsız muhasebe denetimine tabi olan kapsama dahil işletmelerin tamamında finansal tabloların TMS/TFRS ile uyumlu olması zorunluluğu bulunmaktayken, 26.08.2014 tarihli 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KGK kararında sermaye piyasasında yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulayabileceği ve KGK tarafından bir belirleme yapılincaya kadar bu işletmelerin yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam edecekleri belirtilmiştir.

TMS/TFRS'lerin uygulanması ile ülkemizde finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda bazı değişiklikler ortaya çıkmıştır. Sermaye piyasası dışında TMS/TFRS'lerin uygulanmasında yeterli bilgi ve birikime sahip olmayan işletmelerin vergi muhasebesi

çerçevesinde hazırladığı finansal tablolarının TMS/TFRS gereklerine uygun hale getirilmesinde bazı sıkıntılar yaşanmaktadır. Finansal tabloların dönüşümü olarak ifade edilen bu işlem neticesinde elde edilen finansal tablolar üzerinde bağımsız muhasebe denetimi yapıldığında, geçiş sürecinde aldıkları eğitim sonucu KGK tarafından yetki belgesi verilen meslek mensupları tarafından denetim faaliyetlerinin Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre gerçekleştirilmesi söz konusu olmaktadır. KGK tarafından 2013 yılı Ekim ayından itibaren Uluslararası Denetim Standartlarının tercümesi niteliğini taşıyan Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS) Resmi Gazete’de yayımlanmaya başlamıştır. 2014 yılı itibariyle BDS’lerin tamamına yakın kısmı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olup, 98 adet bağımsız denetim kuruluşu ile 10 bin civarında bağımsız denetçi yetkilendirmesi yapılmıştır. KGK tarafından, en büyük şirketlerden başlamak üzere bağımsız denetime tabi olan şirket sayısının 2013 yılında 2500, 2014 yılı ilk yarısında ise yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olduğu ifade edilmektedir. Sermaye piyasası kapsamı dışındaki işletmelerin ve denetim yetkisini yeni alan meslek mensuplarının kısıtlı deneyim ve bilgi birikimi nedeniyle uygulamalarda sıkıntılar yaşanması olasılığı bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı, vergi muhasebesi ve vergi denetimi anlayışının hakim olduğu ülkemizde TMS/TFRS’ye uyumlu hale dönüştürülmüş finansal tabloların bağımsız muhasebe denetiminin gerçekleştirilmesinde meslek mensubuna yol gösterici olabilecek bir örnek model oluşturmak, özellikle konular üzerinde durarak denetçiye yanlış beyan tespiti için önerilerde bulunmak ve bazı olası sorulara cevap aramaktır. Bu amaçla çalışmamızda önce kısaca finansal raporlamada ortaya çıkan değişim ele alınmakta ve daha sonra BDS’ler çerçevesinde denetim faaliyetlerine yol gösterici aşamalar açıklanmakta ve denetçinin karşılaşılabileceği özel durumlar için örnek olaylar verilmektedir.

## **2. FİNANSAL RAPORLAMADA ORTAYA ÇIKAN DEĞİŞİM**

TMS/TFRS’lerin uygulanması ile ülkemizde 1994 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki finansal tabloların formatlarında ve sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı değişmektedir. Standartlarda bilginin önemi vurgulanmakta ve önemli bilgilerin gerçeğe uygun sunuluşu istenmektedir. TMS/TFRS’ler bilanço kalemlerinin ve gelir tablosu kalemlerinin değerlemesinde de önemli değişiklikler getirmiştir. Ölçme ve değerlemedeki bu değişiklikler finansal tablolarda yer alan kalemlerin raporlanan tutarlarını önemli ölçüde etkilemektedir.

Yeni düzenlemeler kapsamında finansal raporlamada ortaya çıkan değişim aşağıdaki gibi özetlenebilir.

### 2.1. Periyodik Olarak Hazırlanan Finansal Tabloların Kapsamındaki Değişiklikler

Yeni düzenlemelere göre, finansal raporlar; finansal tablolar, sorumluluk beyanları ve yönetim kurulu faaliyet raporlarını kapsayacak şekilde yeniden tanımlanmıştır. Daha önce Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan işletmeler finansal tablolarını, bunlara ilişkin sorumluluk beyanları ile varsa bağımsız denetim raporlarını kamuya açıklamaktaydı. Yeni düzenlemeler ile bu işletmeler dışında kalan ancak Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olan işletmeler de isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'ye göre raporlama yaparak, yıllık ve ara dönem finansal tablolarını hazırlayacaklardır. Önceden vergi beyannamesi ile birlikte sadece bilanço ve gelir tablosu düzenleyen bu işletmeler nakit akış ,öz kaynak değişim tablolarını da hazırlamak zorundadır. Böylece finansal tabloların bilgi amaçlı kullanımı yaygınlaşmaktadır. Muhasebe standartlarının benimsenmesi ile yıllardır vergi muhasebesi anlayışının hakim olduğu ülkemizde yeni bir çığır açılmaktadır. Her şeyden önce muhasebeden beklenen amaç değişmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının yıllardır en önemli hedefi ödenecek verginin hesaplanması iken, muhasebe standartlarının bakış açısı *güvenilir finansal raporlamadır.*

### 2.2. Finansal Tablolardaki Varlık ve Borçların Ölçümündeki Değişiklikler

TMS/TFRS'lere göre hazırlanan finansal tabloların mevcut uygulamamızda kullanılan finansal tablolardan bir takım farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıkların başlıcası finansal tablolarda raporlanan varlık ve kaynakların parasal değerlerinin saptanmasında (ölçümünde) gerçeğe uygun değer yaygın olarak kullanımının tavsiye edilmesidir. TMS/TFRS belli kavramlar ve ilkeler doğrultusunda finansal tabloların gerçeğe uygun biçimde sunulmasını düzenlemektedir.

Ölçüm, finansal tablolardaki varlık ve borçlara parasal bir değer tayin edilmesi sürecidir. Ölçüm; finansal raporlamanın anahtarıdır. Muhasebe Standartları mevcut muhasebe uygulamalarına yeni değer kavramları getirmektedir. Varlıkların düşük veya yüksek değerlendirilmesi dönem sonucunun farklı hesaplanmasına neden olacağından, mali tabloların doğru ve samimi olabilmesi için, Muhasebe Standartlarında belirtilen değer tespitlerinin doğru bir şekilde yapılması gerekir (Gücenme Gençoğlu, 2007:6).Türkiye'deki vergi mevzuatında varlıkların değerlendirilmesinde kullanılan temel yöntem tarihi maliyet yöntemidir. Türkiye Muhasebe Standartlarında varlık ve yükümlüklerin değerlendirilmesinde cari değer yaklaşımı getirilmekte ve finansal tablolar düzenlenmeden önce varlık ve yükümlüklerin gerçeğe uygun değerinin saptanması gerekmektedir (Örten vd., 2014, 10). Tüm standartlarda gerçeğe uygun değerle ölçümde mutlaka piyasa değeri ile ilişki kurulmaktadır (Ankarath vd., 2010:10).Gerçeğe uygun değerle sunum, finansal tablolardaki kalemlerin karşılaştırılabilirliğini artırması, mevcut ekonomik koşullar altında, varlıklardan beklenen getiriler ve yükümlülüklerden kaynaklanan sorumluluklar hakkında bilgi sağlanması ve değer değişikliklerinden kaynaklanan kayıp veya kazançları yansıtması gibi faydalar sağlamaktadır. Diana W. Willis, [www.fasb.org/project/\(02.08.2014\)](http://www.fasb.org/project/(02.08.2014))

### **2.3. Kapsamlı Karın Raporlanması**

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı her değerlendirme tarihinde bazı gerçekleşmemiş kar yada zararların kayıtlanmasını gerektirmektedir. Bazı standartlara göre değer değişikliğinden kaynaklanan kar veya zarar doğrudan gelir tablosuna yansıtılır, bazılarında ise öz kaynak unsuru olarak muhasebeleştirilir.(Özerhan ve Yanık, 2012: 22-25) Muhasebe standartlarına göre, özkaynaklarda değişim yaratan gerçekleşmiş-gerçekleşmemiş tüm gelir-giderlerin kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gerekmektedir. Kapsamlı kar, sermaye artışı ve kar payı dağıtımını dışında, özkaynaklarda ortaya çıkan tüm değişimleri kapsamaktadır. Bu şekilde kapsamlı karın raporlanması, işletmenin gelecekteki kar tahminlerini kolaylaştırır.

Türkiye'deki vergi muhasebesi uygulamalarında, gerçekleşmemiş kayıplar ihtiyatlılık ilkesi gereği dönemin gelir tablosunda raporlanmak üzere tahakkuk ettirilirken, gerçekleşmemiş gelirler tahakkuk ettirilmez. Muhasebe standartları gereğince gerçekleşmemiş gelirlerin ve kapsamlı karın raporlanması ülkemizdeki geleneksel muhasebe uygulamalarını değiştirmektedir.

### **2.4. Finansal Tabloların Biçimsel Yapısı ve İçeriğinin Değişimi**

TMS/TFRS gereği hazırlanması gereken finansal tablolar, Türkiye'de 1994 yılından bu yana kullanılan tekdüzen muhasebe sistemindeki finansal tablo formatlarına özet olarak aşağıdaki değişiklikleri getirmektedir.(Gücenme Gençoğlu vd, 2013: 79-80)

- Gelir tablosunda olağandışı gelir gider kavramı ortadan kalkmaktadır.
- Gelir tablosunda klasik kar sürdürülen ve durdurulan faaliyetler için ayrı hesaplanmalıdır
- Gelir tablosunda klasik kar zararın raporlanmasını takiben doğrudan özkaynaklara kaydedilen diğer kapsamlı gelir ve gider unsurları da sunularak kapsamlı kar raporlanmalıdır.
- Vade farkları maliyet unsuru olarak değil, sonuç hesaplarında faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir
- Faiz gelir ve giderleri gelir tablosunda ayrı olarak gösterilerek faiz ve vergiden önceki karın raporlanması sağlanmaktadır
- Stokların maliyetine kapasite kullanım oranında sabit üretim giderleri verilmekte, satışların maliyeti tutarının kapsamı değişmektedir.
- Konsolide gelir tablolarında, öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen iştiraklerin öz kaynak artışlarından grubun payına düşen tutar ayrı kalem olarak açıkça görülecek biçimde raporlanır.
- Konsolidetablolardadönem net karı azınlık payını içerecek şekilde raporlanır.
- Dönem karından indirilen vergi gideri; yasal vergi karşılıkları yanında indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farkların vergi gider etkisi veya gelir etkisini de kapsamaktadır.

- Bilançoda ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcunun raporlanması gerekmektedir.
- Bilançoya Muhasebe Standartları gereği ilave edilmesi gereken hesaplar bulunmaktadır.
- Bütün amortismanlar işletme tarafından belirlenen faydalı ömür ve kıst esasına göre hesaplanmalıdır
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için amortismanlar dışında eğer varsa değer düşüklüğü hesaplanıp raporlanmalıdır.
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi içindeki nakit akış tablosu formatından farklı olarak tabloda nakit akışlarının işletme faaliyetlerinden, finansman ve yatırım faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları olmak üzere üç bölümde raporlanması gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Muhasebe Standartlarının gereklerini karşılayan finansal tablo formatları için taslak çalışmaları yapılmış ancak resmileşmemiştir. Daha sonra Kamu Gözetimi Kurumu'nun 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88.maddesi ile 660 sayılı KHK'nın 9.maddesine dayanarak hazırladığı Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi 20/05/2013 tarihli ve 28652 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### **3. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI**

Ülkemizde yapılan düzenlemelere göre 2013 yılında TMS/TFRS'lere göre raporlama yapmaya başlayan işletmelerin Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanmış finansal tablolarının standartlar ile uyumlu hale getirildiği karşılaştırmalı finansal tablolar TFRS ile uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği 2012 ve 2013 finansal tablolarıdır. Finansal tabloların karşılaştırmalı olarak sunulabilmesi için; önceki yıl açılış bilançosunun da TFRS' ye uygun bir şekilde düzeltilmesi gerektiğinden 2013 açılış bilançosu ve 2012 açılış bilançosunun düzeltilmiş olması gerekmektedir. İlk geçiş, bir işletmenin TFRS'ler çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunduğu en erken dönemin başlangıcıdır. Açılış bilançosu bir işletmenin TFRS'ye geçiş tarihindeki bilançosu olarak tanımlanır. Buna göre bu işletmeler için ilk geçiş 31.12.2011 dönem sonu bilançoları üzerinde gerçekleştirilmiştir.

TFRS 1 "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması" ilk kez Türkiye Muhasebe Standartlarına göre raporlama yapacak işletmeler tarafından uygulanacak geçiş dönemi işlemlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla 2013 yılından sonra TMS/TFRS'ye göre raporlama kapsamına giren işletmeler de ilk geçiş işlemlerini TFRS 1'de yer alan genel ilkelere göre yapacaklardır.

#### **3.1. TFRS Açılış Bilançosu Hazırlanmasında Genel İlkeler**

TMS/TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla, TFRS açılış bilançosunun düzenlenmesi, TFRS'ler çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin başlangıç noktasını teşkil eder. Bu nedenle doğru bir finansal raporlama için önemli bir adımdır. TFRS muhasebe

politikalarının ilk kez açılış bilançosunda uygulanmasında, TFRS 1’de belirtilen muafiyet ve istisnalar dışında aşağıdaki işlemler yapılmalıdır;

- TMS/TFRS’ler tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlık ve borçlar TFRS açılış finansal durum tablosuna (bilançosuna) yansıtılmalıdır. Başka deyişle TFRS’lerin varlık olarak tanımladığı her şey açılış bilançosunda da varlık olarak raporlanmalıdır.

- TMS/TFRS’lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri TFRS açılış finansal durum tablosuna (bilançosuna) yansıtılmamalıdır.

- TMS/TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte TMS/TFRS’lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılmalıdır.

- TFRS açılış finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan her türlü varlık ve borcun ölçümünde TMS/TFRS’ler uygulanır.

### **3.2. Devamlı Uygulama**

31.12.2011’de ilk geçiş bilançosunu gerçekleştiren işletmeler için 01.01.2013 sonrası “Devamlı Uygulama” söz konusu olmakta ve bu tarihten itibaren TMS/TFRS’ler uygulanmaktadır. Bu işletmelerin 31.12.2012 finansal tablolarındaki düzeltmeler, bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablolarında gerçekleştirilmiştir. Burada artık bir geçişten değil, TMS/TFRS’lere göre sunumdan söz edilir. Bu nedenle TFRS’1’in görevi tamamlanmış, yani geçiş ve ilk uygulama 31.12.2013 tarihinden itibaren yerini karşılaştırmalı finansal raporlamaya bırakmıştır.

### **4. TMS/TFRS’YE DÖNÜŞTÜRÜLEN FİNANSAL TABLOLARIN ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİ İÇİN MODEL OLUŞTURULMASI**

Çalışmamızın amacı; bir denetim sürecinde BDS’lerin uygulanmasıyla TMS/TFRS ile uyumlu finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilecek bir denetim için model oluşturulmasıdır. Kuşkusuz, denetlenen her kuruluşun kendi özel koşulları, büyüklüğü, faaliyet gösterdiği sektör ve piyasa koşulları farklılık göstermekte, bu nedenle her denetim prosedürünün amacı ve yapılacak çalışmanın kapsamı da birbirinden farklı olmaktadır. Dolayısıyla, burada örnek olarak oluşturulan model, her denetim çalışmasındaki temel işlemlerin BDS’ler ile ilişkilendirilerek özetlenmesi, bu süreç içinde ilk geçiş ve devamlı uygulama dönemlerindeki dönüştürme işlemlerine ilişkin denetçilerin yoğunlaşması gereken hususların vurgulanmasını amaçlamaktadır.

02.10.2013 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan *KKS 1 “Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı”* ve 13.10.2013 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan *“BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”* çerçevesinde genel ilkeler belirlenmiştir. Ayrıca

“BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” Standardı bir denetim çalışmasının başlangıcından sonuna kadar uyulması gereken kalite kurallarını belirlemektedir. Bu süreç içindeki uyulması gereken kalite kontrol kuralları; yönetiminin sorumlulukları, etik ilkeler, müşteri kabulü ve devamlılığı, denetim ekibinin belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve gözetim alt başlıklarında ele alınmıştır. Aynı alt başlıklar bir denetim kuruluşunda uyulması gereken kalite kontrol kurallarını belirleyen “KKS 1 Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı”nda da kullanılmıştır. İki standart benzer konuları açıklamakla birlikte birisinde kapsam denetim şirketi, diğerinde ise bir denetim çalışmasıdır. Son aşamada hazırlanmış olan taslak rapor üzerinde bir takım kalite kontrol prosedürleri uygulanır. Tüm kalite kontrol çalışmalarının tamamlandığı teyit edildikten sonra denetçi raporu imzaya hazırdır.

#### 4.1. Muhasebe Denetiminde İzlenecek Aşamalar

İşletmenin finansal tablolarının denetiminde özetle aşağıdaki aşamalar izlenmelidir.

İlk Aşama: Risk Değerlendirme

- a. Müşteri Kabulü
- b. İşletmenin Tanınması ve Denetim Planının Yapılması

İkinci aşama: Riske Karşılık Verme ( Kanıt Toplama)

Üçüncü Aşama: Raporlama

- a. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması
- b. Raporlama
- c. Kalite Kontrol

**İlk aşama:** Müşteriden denetim talebi gelmesi ve kabul edilmesi halinde sözleşme imzalanmasını takiben denetim planının yapılması sürecidir. 04.11.2013 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” ve “BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması” standartlarında müşteri kabulüne ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. BDS 220 müşteri kabul sürecinde risk değerlendirmesi yapılmasını ve denetim teklifinin bu risk değerlendirmesi sonucunda kabul edilip edilmeyeceği kararının verilmesini gerektirmektedir. Müşteri kabul aşamasında değerlendirme yapılırken aşağıdaki gibi örneklenen bazı sorulardan oluşan bir anket düzenlenebilir.

- Yönetimden sorumlu kişiler / ortaklar kimler?
- Finansal durumu nasıl?
- Hangi sektörde faaliyet göstermektedir?
- Halka açık bir şirket mi, veya faaliyetleri hep göz önünde olan bir şirket mi?
- Piyasada nasıl bir imajı var?
- Çalıştığı avukat ve diğer danışmanlar kim?
- Yönetimin dürüstlüğü ile ilgili bir şüphe var mı?
- Kurumsal yönetim anlayışı nasıldır?
- Devam eden önemli davalar var mı?
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum var mı?



- Söz konusu hizmetin gereken kalitede verilmesini engelleyecek bir durum var mı?
- Önceki dönem denetim çalışmasında sunulan rapor nasıl bir görüş içermekteydi?
- Finansal durumu nasıl?
- Düzgün raporlama yapabilecek sistem ve ekibi var mı?
- Denetim çalışmasını yürütecek gerekli bilgi ve tecrübeye sahip ekip mevcut mu?

Müşteri ve iş kabul anketleri sonucunda kabul kararı çıkarsa denetim çalışmalarına başlamadan önce sözleşme imzalanması gerekmektedir. Müşteri olarak kabul edilen bir şirkette bağımsız denetim faaliyetinin yürütülüp yürütülemeyeceği ve yürütülecekse işin riskini değerlendirmek üzere yukarıda listelenen sorular ve benzerlerine cevap aranır. Bu aşamada müşteri işletmenin iç kontrol sistemi değerlendirilmeli ve önemlilik düzeyi saptanmalıdır. İşletmenin tanınması ve denetim planının hazırlanmasına ilişkin aşağıdaki denetim standartları içinde hükümler bulunmaktadır.

- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*
- BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması*
- BDS 300 Finansal Tablo Bağımsız Denetiminin Planlanması*
- BDS 315 İşletmeyi ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*
- BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik*
- BDS 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar*
- BDS 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)*
- BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması*
- BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması*

BDS 315’de, önemli yanlışlık risklerinin varlığını gösteren olaylar ve durumlar sıralanmıştır. Bu hususların varlığına ilişkin incelemeleri takiben değerlendirmeler yapmak üzere denetçi tarafından hile ve usulsüzlük ekip toplantısı yapılmalı ve risk değerlendirilmelidir.

Önemlilik kavramı, bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları kapsar. Denetçi denetim alanlarına göre ( kasa, ticari mallar veya satışlar vb. ) önemlilik düzeyini belirlemelidir. Bu, hangi büyüklükteki hata ve hilelerin bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyeceğine karar verilmesidir. Sınırın üzerindeki hata ve hileler denetçi için önemli hata ve hilelerdir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi sayısal bir karardır ve denetçi tarafından hem nitel hem de nicel faktörler göz önüne alınır.

Bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlamak zorundadır.

Bağımsız denetçinin, finansal tablolarda hata, hile veya usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmesi ve bu çerçevede yeterli ilave bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulayabilmesi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramasını gerektirir. Bağımsız denetçinin işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavraması için aşağıdakiler hakkında bilgi edinmesi gerekmektedir.

- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörü de içeren dış faktörler
- İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları ve işletmenin yapısı
- Amaçlar ve stratejiler ve finansal tablolarda önemli ölçüde yanlışlığa sebep olabilecek faaliyet riskleri( İşletmeden kaynaklanan yapısal risk ve kontrol riski)
- İşletmenin iç kontrol sistemi

Denetçi planlama aşamasında, denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlarırken işletmenin iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanır. İç kontrol sistemi etkili bir şekilde işleyen işletmelerin finansal tablolarında yanlış beyan riski daha azdır. Bu nedenle müşteri işletmelerin riskli alanlara yönelik kontrollerinin varlığı ve işlerliği mutlaka kontrol edilmelidir. Müşteri işletmenin finansal bilgilerini hazırlayan veya kontrol eden ekibinde yetki ve sorumlulukların belirlenmiş olması, işletmede iş tanımlarının yapılmış olması, uygulanan işlem ve süreçlerde yöntem ve politikaların belirlenmiş, kurumsallaşmanın sağlanmış olması, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin varlığı ve işleyişi hakkında denetçiye fikir verecektir.

İlk aşamada bu işlemleri takiben denetçi denetim stratejisine göre denetim planını hazırlar. Denetim stratejisi, denetimin, kapsamını, zamanlamasını, yönlendirilmesini düzenler ve denetim planının geliştirilmesine esas oluşturur. Denetim planı ise, risk değerlendirme prosedürlerinin, ek denetim prosedürlerinin, diğer denetim prosedürlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını tanımlar. Devam eden işler için de her yıl benzer bir risk değerlendirmesi yapılır. Çok riskli bir şirket denetiminde uygulanacak olan denetim teknikleri daha az riskli bir şirkette uygulanacak denetim tekniklerinden nitelik ve nicelik olarak daha kapsamlı olacaktır. Dolayısıyla işin kabulü aşamasında yapılan risk değerlendirmesi detay denetim planı hazırlanırken dikkate alınacaktır.

**İkinci aşama;** denetlenen yıla ilişkin hesaplar kapandıktan ve finansal tablolar hazırlandıktan sonra yapılan, detay denetim programının uygulanması suretiyle işletme yönetiminin finansal tablolar aracılığı ile yapmış oldukları iddiaları doğrulayacak kanıtların toplandığı süreçtir. Fiziki inceleme ve belge incelemesi, dış kaynaktan doğrulama, gözlem, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, soruşturma, analitik inceleme gibi bağımsız denetim teknikleri kullanılarak kanıt toplanır. Denetlenen işletmede etkin iç kontrol sistemi varsa limitli, etkin iç kontrol sistemi yoksa detaylı testler uygulanmak suretiyle kanıt toplanır. Bu teknikler ve detaylı incelemelerin tüm finansal tabloların tüm kalemleri üzerinde uygulanması çok fazla zaman ve emek harcanmasını gerektireceğinden örnekleme yapılır. Bağımsız denetim örneklemede istatistikî yöntemler veya istatistikî olmayan yöntemler kullanılabilir.

Her süreç ve hesap ile ilgili toplanacak kanıtların nicelik ve nitelik olarak kapsamı, belirlenmiş olan önemli yanlışlık riskiyle doğru orantılıdır. Önemli yanlışlık riski arttıkça daha fazla ve daha kaliteli kanıt toplamak gerekir. Böylece tespit edememe riski ve dolayısıyla denetim riski azaltılmış olur. Kanıt toplama ile ilgili aşağıdaki denetim standartları içinde düzenlemeler bulunmaktadır.

- BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi*  
*BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Yapacağı İşler*  
*BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları*  
*BDS 501 Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar*  
*BDS 505 Dış Teyitler*  
*BDS 510 İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri*  
*BDS 520 Analitik Prosedürler*  
*BDS 530 Bağımsız Denetimde Örneklem*  
*BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi*  
*BDS 550 İlişkili Taraflar*

Denetçi yapmış olduğu kontrol testleri sonucunda işletmenin kendi iç kontrollerinin amacına uygun ve etkin bir şekilde çalıştığına kanaat getirirse, maddi doğruluk testlerinin kapsamını daha sınırlı tutabilir. Aksi durumda maddi doğruluk testlerinin nitelik ve nicelik olarak kapsamı daha geniş olacaktır.

Ekonomik ortamdaki değişiklikler “yapısal risk” ve “kontrol riskini” artırabilir. Bu durumda artan “tespit edememe riskini” azaltmak için, denetimde uygulanacak tekniklerde bir takım değişikliklere gidilmesi veya yeni teknikler uygulanması, bazı denetim tekniklerinin etkinliğinin artırılması gerekebilir. Örneğin; denetçi, denetim kanıtı olarak işletme içi kaynaklarla yetinmek yerine bazı durumlarda işletme dışı kaynaklara yönelmeye başlayabilir. Ayrıca denetim tekniklerinin zamanlamasını ve kapsamını değiştirmek gerekebilir. Örneğin, denetim örneklemelerinde, daha geniş örnek kümeleri kullanılabilir.

**Üçüncü aşama**, denetim çalışmalarının tamamlanması, raporlama ve kalite kontrol faaliyetlerinden oluşur. Bu aşamada, elde edilen bulgular değerlendirilir, denetim süreci boyunca devam eden kalite kontrol çalışmaları tamamlanır ve denetim görüşü oluşturulur. Bağımsız denetçinin amacı, bir işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama standartları doğrultusunda hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin makul bir güvence sağlamak ve bulgularını içeren finansal tablolara ilişkin raporunu sunmaktır. Denetim çalışmalarının tamamlanması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması ile ilgili düzenlemeleri içeren denetim standartları aşağıdaki gibidir.

- BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim*  
*BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi*

BDS 450	<i>Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi</i>
BDS 560	<i>Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar</i>
BDS 570	<i>İşletmenin Sürekliliği</i>
BDS 580	<i>Yazılı Açıklamalar</i>
BDS 700	<i>Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama</i>
BDS 705	<i>Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi</i>
BDS 706	<i>Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları</i>
BDS 710	<i>Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar</i>
BDS 720	<i>Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları</i>

#### **4.2. Açılış Bilançosundaki ve TFRS Devamlı Uygulama Dönemindeki Dönüştürme İşlemlerinin Denetlenmesi**

İlk geçiş bilançosu ve devamlı uygulama dönemlerinde Vergi Usul Kanunu ( VUK) gereklerine göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin TMS/TFRS gereklerine uygun hale dönüştürülmesi ile ilgili yapılan işlemlerde yanlışlık riskinin tespiti için denetçinin kontrol etmesi ve kanıt toplaması gereken hususlar temel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir. Dikkat edilmesi gereken, ilk geçişte sadece karşılaştırmalı rakamların sunumu için bilançonun dönüştürülmesi yeterli olduğundan dönüşüm sırasında ortaya çıkan ve değerlendirme farkından doğan gelir ve giderler “Geçmiş Yıllar Karı-Zararı” ile ilişkilendirilirken, devamlı uygulama dönemlerinde bu değerlendirme farklarından doğan gelir ve giderler dönem karı ile ilişkilendirilmektedir. Bir başka deyişle ilk geçişte sadece bilanço düzeltilir, düzeltilen bilançodaki dönem karı-zararı değişmez ancak “Geçmiş Yıllar Karı-Zararı” değişir. Devamlı uygulama dönemlerinde ise, bilanço ile birlikte gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu da TMS/TFRS gereklerine göre düzeltilmesi gerektiğinden, dönüşüm sırasında ortaya çıkan ve değerlendirme farkından doğan gelir ve giderler, dönem karı-zararı rakamının da değişmesine neden olacaktır.

TMS/TFRS’lere göre gerçeğe uygun değer hesaplanması ve raporlanması gerekmektedir. Bunun için yapılması gereken muhasebe tahmini, kesin ölçüm yapılamayan durumlarda bir kalemin tutarının yaklaşık olarak belirlenmesini ifade eder. Bağımsız denetçi, muhasebe tahminleriyle ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır. Tahminler, genellikle meydana gelmiş ya da meydana gelmesi muhtemel olaylara dair sonuçların belirsizlik gösterdiği durumlarda yapılır ve kanaat kullanılmasını içerir. Muhasebe tahminlerinin mevcut bulunduğu durumlarda, önemli yanlışlık riski daha yüksektir. Tahmin yapılması gereken muhasebe kalemlerine ilişkin örnekler özetle aşağıdaki gibidir.

- Stokları ve ticari alacakları tahmin edilen gerçekleşebilir değerlerine indirmek için ayrılan karşılıklar,

- Sabit kıymetlerin tahmin edilen ekonomik ömürlere göre amortisman ayrılması nedeniyle ortaya çıkan karşılıklar,
- Gelir tahakkukları,
- Ertelenmiş vergiler,
- Açılan davalarına ilişkin karşılıklar,
- Kefalet ve garantiler nedeniyle ortaya çıkabilecek zararlara ilişkin karşılıklar.

Bazı varlıkların aktif bir piyasası olmadığından veya gerçeğe uygun değerinin türev araçlarda olduğu gibi işletme yönetimi tarafından tahmin edilmesi gerektiğinden, gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanması karmaşık olabilir. Gerçeğe uygun değer tahmini, öngörülere dayalı ve indirgenmiş nakit akımı üzerine kurulmuş bir model gibi değerlendirme modelleri kullanılmak veya bağımsız değerlendirme yapan bir uzmandan yardım alınmak suretiyle yapılabilir. Normalde karmaşık gerçeğe uygun değer hesaplamaları, hesaplama sürecinin güvenilirliğine ilişkin belirsizliğin yüksek olduğu hallerde söz konusu olur. Gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı gibi gerçeğe uygun değer hesaplamalarının dayandığı varsayımlar, işletme yönetiminin belirli hedef ve stratejilerine dair sonuçların ne olacağına dair taşıdığı beklentiyi yansıtır. Bu varsayımların münferit ve bir bütün olarak ele alındıklarında makul olmaları için gerçekçi ve tutarlı olmaları gerekir. Bağımsız denetçi, gerçeğe uygun değer hesaplamaları ve açıklamaları ile ilgili olarak, önemli varsayımların dayanakları ve bu varsayımların işletme adına belirli faaliyetleri yürütmek konusundaki işletme yönetiminin niyet ve kabiliyetini doğru olarak yansıtmayı yansıtmadığı hususunda işletme yönetiminden yazılı beyan almak zorundadır.

TMS/TFRS'lere göre hasılat gerçeğe uygun değeri ile ölçülür ve vadeli satışlardaki üç aydan fazla süre için vade farkının ayıklanarak ilgili dönem gelirleri içinde yer alması, hasılatın peşin değeri ile raporlanması gerekmektedir. Denetçinin dönüştürülmüş finansal tabloların denetiminde hasılat rakamının hesaplanmasına ilişkin kanıtları toplaması gerekir. İşletmeler, satış hedeflerini tutturma ve/veya analist beklentilerini karşılama gibi hususlarda baskı hissedebilirler. Bu baskılar, işletmeleri, hasılatın muhasebeleştirilmesinin miktar ve zamanlamasını etkileyebilecek uygulamalara sevk edebilir. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde hilelerden kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri olduğu hatırdan çıkarılmamalıdır.

Dünya kredi piyasalarında yaşanan gelişmeler, işletmeleri şarta bağlı yeni olaylara maruz bırakabilecektir. Bu da ayrılmamış veya hatalı ayrılmış karşılıklarla, açıklanmamış veya hatalı açıklanmış şarta bağlı olaylar bulunma riskini artırmaktadır.

TMS 12'ye göre, bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için, takip eden dönemlerde, indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir. Geleceğe yönelik kâr tutarlarının hatalı bir şekilde tahmini, ertelenmiş vergi varlıkları ve dolayısıyla dönem karının hatalı hesaplanmasına yol açacağından, kar tahminlerinin denetiminin titizlikle kontrolü gerekmektedir.

VUK'na göre itibari değeri ile ölçülen TL kasa mevcudu ve vadesiz banka mevduatı, TMS 32'de finansal araç olarak tanımlanmıştır. TMS 39 yada TFRS 9 çerçevesinde bunun gibi itfa edilmiş maliyeti ile ölçülemeyen nakit, nakit benzeri gibi finansal araçlar GUD ile ölçülür. Wade içermeyen bu varlıkların GUD ise üzerinde yazılı olan değerdir. Dolayısıyla bu kalemlerde bir değer değişikliği olmayacaktır.

VUK'na göre alış değeri ile değerlendirilen hisse senetleri TFRS 9'a göre, gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Hisse senedi satıldığında ortadan kalkacak olan değerlendirme farkı, geçici bir farktır ve ertelenen vergi hesaplanması gerekir. Eğer gerçeğe uygun değer alış değerinden büyük ise ertelenen vergi borcu, küçük ise ertelenen vergi varlığı kaydı yapılır. Türev ürünlerinin gerçeğe uygun değerleri üzerinde dünyada yaşanan finansal krizler ve gelişmeler önemli bir etki oluşturabilir. Finansal riskten korunma muhasebesi de türev ürünlerin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlerden veya kendilerinin veya karşı tarafın kredibilitésinden etkilenebilir. Denetçiler, türev ürünlerin gerçeğe uygun değerleriyle ilgili müşteri işletme iddialarının doğruluğu hakkında yeterli derecede denetim kanıtı elde etmelidir.

VUK senetsiz alacakların reeskontuna izin vermez ve alacak senetleri Merkez Bankasının kısa vadeli resmi iskonto oranı ile reeskonta tabi tutulur. VUK'na göre mukayyet değer ile değerlendirilen ve vade içeren senetli ve senetsiz alacaklar TFRS'de finansal varlık olarak tanımlanmıştır ve 3 aydan uzun vadeli tüm alacaklar itfa edilmiş maliyeti ile ölçülmelidir. Bunun için VUK'na göre hazırlanmış bilançodaki 3 aydan uzun vadeli tüm alacakların etkin faiz oranı kullanılarak ilk geçiş bilanço tarihindeki iskonto edilmiş değeri hesaplanmış olmalıdır. Etkin faiz oranı ve Merkez Bankası oranları arasındaki farklılık nedeni ile senetli alacaklar için hesaplanan reeskont tutarı da farklılaşabilir. Alacağın nominal değeri ile iskonto edilmiş değeri arasındaki fark, "Ertelenmiş Wade Farkı Gelirleri" hesabına kaydedilerek bilançonun aktifinde eksi olarak raporlanmalıdır. "Ertelenmiş Wade Farkı Gelirleri" hesabı, "Alacak Senetleri Reeskontu" hesabının görevini üstlenmektedir. Bu fark ilk geçiş bilançosunda "Geçmiş Yıllar Karı" ile ilişkilendirilir. Devamlı uygulama döneminde ise dönem karı-zararı ile ilişkilendirilir ve hem gelir tablosunda hem de bilançoda raporlanır. Geçici nitelikteki bu fark için vergi oranı uygulanarak ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır.

TFRS uygulamalarında sadece itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal araçlar için değer düşüklüğü hesaplanır. Buna göre alacaklar, tahmini nakit akışlarının finansal varlığa ait faiz oranı üzerinde iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değerinden düşük bir değere sahip ise, alacağın defter değeri, bir karşılık hesabı (şüpheli alacaklar karşılığı hesabı) kullanılarak düzeltilir. VUK'nda izin verilmediği için karşılık ayrılmamış alacaklar için TMS/TFRS'lere göre karşılık ayırmak gerekiyorsa, fazladan ayrılan bu karşılık giderleri bilançoda raporlanır ve ertelenmiş vergi borcu kaydı yapılır. Ayrıca bu fark, ilk geçiş bilançosunda "Geçmiş Yıllar Karı" ile ilişkilendirilir, devamlı uygulama döneminde ise dönem karı-zararı ile ilişkilendirilir ve gelir tablosunda da raporlanır.

Stokların değerlemesi için VUK'da tam maliyet yöntemi kullanılır ve maliyet unsurlarının üretilen mamüller arasında dağıtımına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

İstenilen dağıtım anahtarı kullanılabilir. TMS 2' ye göre ise üretim maliyetlerinin hesaplanmasında normal maliyet yöntemi kullanılır. Normal kapasite oranı (kullanılan kapasite oranı) kadar sabit genel üretim giderleri, üretim maliyeti içine alınır, kalan kısım gider yazılır. Ayrıca VUK'da satın alınan stok maliyetleri içinde borçlanma maliyetleri (faiz, kur farkı) yer alabilir. TMS 2' de ise (özellikli varlıklar hariç) borçlanma maliyetleri gider kaydedilir ve satın alınan malın maliyeti peşin değeridir. Buna göre VUK'na göre hazırlanan bilançoda stok maliyetleri içinde yer alan bazı tutarların aktiften çıkarılması gerekir. Mamül stokları satılincaya kadar bu tutar için ertelenmiş vergi varlığı kaydı yapılır.

VUK'a göre değeri düşen mallar için emsal bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark için karşılık ayrılabilir. TMS 2'ye göre ise stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altında ise farkın tamamı için karşılık ayrılmalıdır. İki uygulama arasındaki karşılık tutarlarının farkı için vergi uyum kaydı yapılır.

VUK'na göre hazırlanmış bir bilançoda duran varlıklar içinde raporlanan binalardan, kira geliri elde etmek veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller TMS 40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ayrı raporlanmalıdır. TFRS açılış bilançosunda maddi duran varlıkların VUK çerçevesinde belirlenen maliyet bedeli esas alınabilir. Ancak VUK uygulamalarında binalar, üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte "binalar" hesabına kaydedilip birlikte amorti edilebildiği halde, TMS 16'ya göre bina ve arsanın ayrı kayıtlanması ve sadece bina için amortisman ayrılması gerekir. Bu durumda dönüşüm sırasında fazla ayrılan amortisman için birikmiş amortismanların azaltılması ve vergi uyum kaydının yapılması gerekir.

Ekonomideki konjonktürel değişiklikler, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların (şerefiye dahil) değerinde değişikliklere yol açabilecektir. Değer düşüklüğüne ek olarak, duran varlıkların faydalı ömürlerinin de tekrar belirlenmesi gerekebilir. Dolayısıyla denetimlerde, değer düşüklüğü değerlendirme ve testlerinin TMS/TFRS'lerde kabul edilen finansal raporlama esaslarına göre yapılıp yapılmadığına yönelik kontroller ihmal edilmemelidir.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri TFRS uygulamalarına göre gider olarak raporlanır, aktifleştirilmez. VUK çerçevesinde aktifleştirilmiş olan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin TFRS açılış bilançosundan çıkarılmış olması gerekir. Öte yandan araştırma ve geliştirme giderlerinin vergi uygulamalarında gayrimaddi haklara yönelik olması halinde aktifleştirilmesi ve 5 yılda itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak bunun dışındaki araştırma ve geliştirme harcamaları doğrudan gider yazılabilmektedir. TMS 38'e göre ise geliştirme giderleri aktifleştirilir, araştırma giderlerinin doğrudan gider yazılması gerekir. Bu durumda aktifleştirilen araştırma giderlerinin bilançodan çıkarılması ve vergi uyum kaydının yapılması gerekir.

VUK'a göre mukayyet değeri ile değerlendirilen finansal borçların TFRS uygulamalarında itfa edilmiş maliyeti ile ölçülmesi gerekir. Bu nedenle etkin faiz oranı kullanılarak açılış

bilançosu yada devamlı uygulama dönemi tarihi itibarı ile iskonto edilmelidir. Borcun nominal değeri ile iskonto edilmiş değeri arasındaki fark “Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri” olarak pasifte eksi olarak raporlanmalıdır. Geçici nitelikte olan bu fark için ertelenmiş vergi borcu kaydı yapılır. VUK uygulamalarındaki borç senetleri reeskontu hesabı yerine pasifte eksi olarak raporlanan “Ertelenmiş Vade Farkı giderleri” hesabı kullanılmaktadır. Etkin faiz oranının kullanımı nedeniyle borcun iskonto edilmiş değeri ile VUK’na göre hesaplanmış reeskont faiz tutarı arasında fark olması durumunda vergi uyum kaydı düzenlenmelidir. Ayrıca TMS 37’ye göre satılan garantili ürünlerde ortaya çıkabilecek yükümlülükler için karşılık ayrılmalıdır. Vergi uygulamalarında kıdem tazminatı karşılığı ödenmediği sürece gider kabul edilmemektedir. TMS 19 kapsamında ise kıdem tazminatı için yapılan en iyi tahminler üzerinden hesaplanan tutar gider kaydedilir. Vergi uygulamalarında yer almayan bu tutarlar TFRS ile uyumlu bilançoda raporlanmalı ve vergi uyum kaydı yapılmalıdır.

Yukarıda belirtilen tüm bu nedenlerle aktif ve pasif kalemlerde ortaya çıkan değerlendirme farkı, ilk geçiş bilançosunda “Geçmiş Yıllar Karı” ile ilişkilendirilir. Devamlı uygulama döneminde ise dönem karı-zararı ile ilişkilendirilir ve hem bilançoda hem de gelir tablosunda raporlanır.

### **4.3. İlk TMS/ TFRS Finansal Tablolarını Hazırlayan İşletmelerin Denetiminde Örnek Olaylar**

Aşağıda ilk TMS/ TFRS finansal tablolarını hazırlayan bir işletmenin muhasebe denetiminde denetçinin karşılaşılabileceği özel durumlar için örnekler yer almakta, çeşitli senaryolar içinde ele alınan farklı durumlarda denetçinin nasıl davranması gerektiği açıklanmaktadır.(First Time Adoption of International Financial Reporting Standards- Guidance for Auditors on Reporting Issues, 2004)

**Örnek Olay 1:** XYZ şirketinin muhasebe müdürü, şirketin dönüştürme planı çerçevesinde belirlediği gelirin kayıtlanmasına ilişkin muhasebe politikalarının TFRS gereklilikleri ile uyumlu olup olmadığına ilişkin denetçinin görüşünü sormuştur. Denetçiden, TFRS muhasebe politikaları hakkında tavsiye istenirse, denetçinin tavsiyeleri ne olmalıdır?

Şirket yönetimi, şirketin finansal raporlama sistemi ile uyumlu muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasından sorumludur. Ancak yönetim tarafından istenen bu tür teknik bir tavsiyenin, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu artıracığından denetim sürecine uygun olduğu kabul edilebilir. Uluslararası Denetim Standartlarını hazırlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC) düzenlemelerinde bu tür tavsiyelerin genel olarak denetçinin bağımsızlığını tehdit etmediği belirtilmektedir. Ancak bu tür tavsiyelerde denetçi, bağımsızlığına karşı bir tehdit oluşturmaması için muhasebeleştirilmeye ilişkin tavsiye vermekten kaçınmalıdır. Eğer denetçiden görüşünü yazılı olarak bildirmesi istenirse, bu durumda denetçi yazılı beyanını, işletmenin seçilen muhasebe politikalarının muhasebe standartları ile uyumlu olup olmadığı ifadesiyle sınırlandırılmalı ve denetçi tavsiye mektubunda *denetim, inceleme, garanti, doğrulama, delil* gibi kelimeleri kullanmamalıdır. Denetçinin tavsiye mektubunda,



TMS/TFRS'lerle uyumlu finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması konusunda işletme yönetiminin sorumlu olduğunu, denetçinin görüşlerinin TMS/TFRS'lere geçişin bir parçası olarak işletmenin seçtiği muhasebe politikalarının kapsamına yardımcı olmak amacıyla verildiğini, koşullarda veya varsayımlarda oluşacak herhangi bir değişikliğin tavsiye mektubunda belirtilen analiz ve görüşleri değiştirebileceğini ve hiçbir denetim ve inceleme prosedürünün yapılmadığını, bu yüzden denetçinin bir denetim görüşü veya sonucu bildirmediğini belirten ifadelerin yer alması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca tavsiye mektubunun başka taraflarca ve farklı amaçlarla kullanımını engellemek amacıyla kime hitaben yazıldığını belirten bir ifadenin de yer alması gerekmektedir.

**Örnek Olay 2:** XYZ şirketinin; 31 Aralık 2014'de ilk olarak tam bir TMS/TFRS finansal tablo seti hazırlayacağı varsayıldığında, 2014 yılı içerisinde; 1 Ocak 2013 ( yani 31.12.2012 ) itibariyle *taslak* bir açılış finansal durum tablosu hazırlamıştır. Eğer denetçiden, 1 Ocak 2013 tarihli taslak açılış finansal durum tablosuna ilişkin rapor istenirse, denetçinin cevabı ne olmalıdır?

TMS 1'e göre işletme TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle TFRS uyumlu karşılaştırmalı tabloları ile birlikte üç finansal durum tablosunu sunar;

- (a) Cari dönemin sonundaki finansal durum tablosu,
- (b) Bir önceki dönemin sonundaki finansal durum tablosu ve
- (c) Bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosu ( açılış bilançosu)

Buna göre 31.12. 2014 TFRS'ye geçiş tarihindeki tam set karşılaştırmalı tabloları ile birlikte 1 Ocak 2013 ( yani 31.12.2012 ) açılış bilançosu da sunulacaktır.

TFRS 1'e göre, TFRS açılış bilançosunda kullanılan muhasebe politikaları, ilk TFRS raporlama döneminin ( 2014) muhasebe politikaları ve bu dönemin sonu itibariyle ( 31.12.2014) yürürlükte olan TMS/ TFRS'lerin tamamıyla uyumlu olmalıdır.

İşletmenin 31 Aralık 2014 tarihinden önce hazırlanan açılış finansal durum tablosu henüz taslak halindedir ve kesinleşmemiştir. Çünkü 2015 yılı sonunda hangi standartların hangi kapsamla uygulanacağı konusunda standart belirleyici kuruluş ( Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve ülkemizde aynı paralelde düzenleme yapan KGK) değişiklikler yapabilir. Bu nedenle XYZ şirketi, *taslak bilanço*yu hazırlarken uyguladığı muhasebe politikalarının 31 Aralık 2014 tarihinde sunulacak olan kesinleşmiş finansal durum tablosunda uygulanacak olan muhasebe politikaları ile aynı olacağı konusunda emin olamaz. Bir başka deyişle 31 Aralık 2014 tarihinden önce hazırlanan bir *taslak açılış bilançosunda esas alınan* standartlar ve yorumlar ile muhasebe politikaları, ilk finansal tablo setinin sunulacağı 31 Aralık 2014 tarihinde değişebilir ve muhasebe politikaları farklılaşabilir. Bir diğer deyişle, hazırlanan bu taslak açılış bilançosundaki tutarlar; 31 Aralık 2014 tarihinde hazırlanan ilk finansal tablo seti ile değişebilir. *Taslak açılış finansal durum tablosu* ne kadar erken düzenlenirse; daha sonradan tutarların değişmesi riski o kadar artmaktadır. Bu şartlar altında

denetçi; kendisinden istenen açılış bilançosunu denetleyip denetlemeyeceğine karar verecektir. Denetçi; eğer *taslak açılış bilançosu için* bir rapor hazırlayacaksa, bu raporun kamuya açıklanmayarak sadece işletmenin yönetim kurulu, denetim kurulu veya sadece üst yönetim tarafından sınırlı kullanıma açık olacağından emin olmalıdır. Ayrıca, finansal tabloların TFRS'lere dönüştürme sürecine dair XYZ şirketi yönetiminin hazırlıklarının güçlü ve sağlam olup olmadığı, işletme yönetimi tarafından TFRS muhasebe politikaları ve ölçütlerinin seçimine ilişkin tüm kararların alınıp alınmadığı ve Çeşitli nedenlerden dolayı; *taslak açılış bilançosundaki* tutarların; 31 Aralık 2014 tarihinde hazırlanan ilk finansal tablo seti ile hazırlanacak olan *açılış finansal durum tablosundaki* tutarlardan farklı olup olmayacağı gibi hususlara göre denetçi kararı verecektir.

“BDS 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” Standardına göre denetçinin özel amaçlı bir denetim anlaşmasını kabul etmesi mümkündür. Bir başka deyişle denetçinin, *taslak bilançodaki* tutarlara ve açıklamalara ilişkin yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı toplayabileceğine inanması durumunda *taslak açılış bilançosuna* ilişkin denetim raporu hazırlaması mümkündür. Denetçinin, *taslak açılış bilançosuna* ilişkin fikri, tablonun doğru ve dürüst gösterime sahip olup olmadığına veya TMS/TFRS'lerle uyumlu olup olmadığına işaret etmeyecektir. Çünkü *taslak açılış bilançosu* XYZ şirketinin TMS/TFRS'lere uyum sürecinin başlangıç noktasıdır ve 31 Aralık 2014 tarihine kadar kesin veriler içermeyecektir.

Bu sebeplerden dolayı, denetçinin *taslak açılış bilançosu* ilişkin denetim raporunda şu ifadeler yer alabilir:

- Raporun başlığında bu raporun tam bir finansal tablo setine ilişkin bir rapor olmadığını ifade edilmesi; örneğin; “*taslak açılış bilançosuna ilişkin özel amaçlı denetim raporu*”
- Sunulan finansal bilgilerin yönetim tarafından *taslak açılış bilançosu* sunulması için hazırlandığının belirtilmesi
- *Taslak açılış bilançosu* düzenlenirken dikkate alınan TFRS muhasebe politikalarının değişebileceğinin belirtilmesi
- Ayrıca; bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonucu ve nakit akışlarının doğru ve dürüst bir şekilde sunumunun ancak TFRS'lere göre düzenlenmiş tam bir finansal tablo seti ile mümkün olacağını belirtilmesi
- Denetçi, aksini kabul etmedikçe, *taslak açılış bilançosuna* ilişkin olarak hazırladığı denetim raporunun sadece Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu veya üst yöneticilerin kullanımına açık olduğunu ve kamuya açık olmadığını belirtmesi

**Örnek Olay 3:** XYZ şirketi 31 Aralık 2015 tarihinde TFRS'lere geçiş amacıyla tam set finansal tablolarını hazırlamıştır. Şirket ayrıca, faaliyet raporunda bir takım ek bilgilere ( faaliyet analizi, yöneticini görüşleri v.b.) de yer vermiştir. XYZ şirketinin 31 Aralık 2015 tarihli finansal tablolarını denetleyen bağımsız denetçinin yıllık faaliyet raporunda sunulmuş

olan ek finansal ve finansal olmayan verileri de göz önüne almalı mıdır? Bu konuda denetçinin sorumluluğu nedir?

Finansal tablolara dahil edilmeyen ancak başka bir yerde sunulan finansal ve finansal olmayan bilgiler doğal olarak bağımsız denetçinin raporu kapsamında değildir. Söz konusu bilgiler “BDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları” standardında ifade edilen “denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlardaki diğer bilgiler” kapsamına girmektedir. BDS 720 denetçinin yıllık faaliyet raporunda yer alan diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını “denetlenmiş finansal tablolara olan tutarsızlıkları ve önemli yanlış izahları belirlemek” şeklinde sınırlandırmaktadır. Bu durumda, denetçinin, prosedürlerini genişletmesi uygun olacaktır; çünkü finansal ve finansal olmayan ek bilgiler XYZ şirketinin finansal tabloları ile yakından ilişkilidir.

BDS 720’de diğer bilgilerin incelenmesi konusu 6 ve 7. maddelerde yer almaktadır. Buna göre;

“Denetçi, diğer bilgiler ile denetlenmiş finansal tablolar arasındaki -varsa- önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla *diğer bilgileri* inceler. Denetçi, denetçi raporu tarihinden önce diğer bilgileri elde etmek amacıyla, yönetimle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla birlikte uygun bir program yapar. Denetçi raporu tarihinden önce diğer bilgilerin tümünün elde edilmesinin mümkün olmaması durumunda denetçi, bu tür *diğer bilgileri* mümkün olan en kısa süre içinde inceler.”

**Örnek Olay 4:** XYZ Şirketi TFRS’ye dönüşüm ( uyumlaştırma) bilgilerini içeren ulusal raporlama ilkelerine göre 31 Aralık 2014 tarihli finansal tablolarını hazırlamıştır. Bu bilgiler, finansal tabloların dipnotlarında yada faaliyet raporunda yayımlanmıştır. Bu bilgiler ulusal raporlama ilkelerine göre hazırlanan 31 Aralık 2014 tarihli finansal tabloların denetimi kapsamına alınmalı mıdır? Denetçinin sorumlulukları nedir?

Bir şirket TFRS ile uyumlaştırmayı zorunlu veya gönüllü olarak uygulayabilir ve ulusal raporlama ilkelerine göre hazırlanan 31 Aralık 2014 tarihli finansal tablolarının veya altı aylık finansal tablolarının uyumlaştırma bilgilerini açıklayabilir. Eğer uyumlaştırma ile ilgili bu varsayım ve bilgiler ulusal raporlama çerçevesi açısından zorunlu değilse, büyük olasılıkla bu bilgi kullanıcıları tarafından şirketin mali tabloların ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilir. Buna göre bu bilgiler finansal tabloların diğer dipnotlarından farklı değildir. Yönetim iddialarını içeren bu tür tüm notlar, denetçiye bu iddialara ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlar. Bu bilgiler denetlenir ve finansal tablolar ile ilgili denetçi raporu kapsamındadır. Denetçi finansal tablo dipnotlarındaki bu ilave bilgilerin doğru olup olmadığını test eder. Eğer denetçi uyumlaştırma ile ilgili bu bilgilerin, kullanıcıları yanıltacak eksik ve yanlış olduğuna inanırsa ve yönetim bunları değiştirmiyor ise, denetçi şartlı veya olumsuz bir görüş bildirir.

Eğer TFRS uyumuyla ilgili varsayım ve bilgiler finansal tablo kapsamında ve dipnotlarında yer almıyor, bunlar yıllık raporda diğer yerlerde örneğin yönetimin tartışma ve analizlerinde yer alıyor ise, bu denetçi raporu kapsamında değildir. Bu, BDS 720’de tanımlanan, "Bağımsız Denetimden Geçmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler" kapsamındadır. BDS 720, denetimden geçmiş finansal tablolardaki yanlış beyan ve tutarsızlıkları belirlenmesi için, yıllık rapordaki diğer bilgilerin okunması konusunda, denetçinin sorumluluklarını sınırlar.

**Örnek Olay 5:** XYZ Şirketi ulusal raporlama ilkelerine göre 31 Aralık 2014 tarihli finansal tablolarını TMS/TFRS ile uyumlu hale getirmiştir. Denetçi bu uyumlaştırma çalışmalarını içeren bilgileri denetim kapsamına almalı mıdır? Denetçinin sorumlulukları nedir?

Yapısı ve sunumuna bağlı olarak bazı tamamlayıcı bilgiler, denetçi raporu kapsamına alındığından ve denetlenmiş finansal tablolarla ilgili olduğundan bir çok kullanıcı tarafından dikkate alınmaktadır. Bu nedenle denetçi uyumlaştırma bilgisini dikkate almalıdır. Ulusal düzenlemelere göre hazırlanan denetlenmiş finansal tabloların TFRS’ye uyumunu gösteren ilave bilgiler, bu finansal tablolar ile yakından ilgilidir. Sonuç olarak, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile ilişkili bu tür mutabakat bilgileri, makul bir okuyucunun dikkate alacağı güçlü bir argümandır. Bu nedenle denetçi, denetlenmiş finansal tablolardan ayrı olarak mutabakat bilgilerinin sunumunu isteyecektir. Örneğin eğer mutabakat bilgisi, finansal tablolara bitişik bir sayfada yer alıyor ve denetlenmiş finansal tablolardan açıkça ayrı olarak belirtilmemişse, veya referans sayfaları ile denetlenmiş finansal tablolarla ilişkilendirilmişse, makul bir kullanıcı bunların finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olduğunu varsaymalıdır. Bu durumda BDS 720 yukarıda ifade edildiği gibi denetçinin sorumluluklarını sınırlandırmış olmasına rağmen, bunlar finansal tablolar ile yakından ilgili olduğundan denetçinin bu bilgiler üzerinde daha fazla kanıt toplaması uygun olacaktır. Eğer bu bilgiler finansal tabloların dipnotlarında ise, denetlenmiş finansal tabloların ayrılmaz bir parçasıdır ve denetçinin raporu kapsamında yer alır.

**Örnek Olay 6:** 31 Aralık 2014’de ilk TFRS finansal tablolar setini hazırlayan XYZ Şirketi TMS 34 gereğince altı aylık dönem için "Ara Dönem Finansal Raporlama" standardına uygun 30 Haziran 2014 tarihli finansal tablolarını hazırlamıştır. Şirket yönetimi denetçiye bu ara finansal tablolar hakkındaki görüşünü sormaktadır. Denetçi altı aylık bu tablolara göre bir görüş raporlayabilir mi?

Bu tavsiye edilmez ve 30 Haziran 2014 tarihinde sona eren altı aylık dönem için TFRS ara dönem finansal bilgilerin üzerine denetim raporunun hazırlanması mümkün olmayabilir. Şirketin 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla TFRS finansal tablolar setini hazırlaması için erkendir. Şirket, dönüşüm prosedürlerini değiştirebilir, ya da 31 Aralık itibarıyla TFRS finansal tabloların hazırlanmasında seçilen ve uygulanan TFRS muhasebe politikalarını değiştirme gereği ortaya çıkabilir. Bu TFRS uyumlu hazırlanan ilk dönem olacağından, önceki dönem sonu itibarıyla veya önceki ara dönem için karşılaştırmalı denetlenmiş TFRS finansal

tablo seti yoktur. Nitekim, 31 Aralık 2014 ilk TFRS finansal tablolar setinin bir parçası olarak yayımlanan 31 Aralık 2014 karşılaştırmalı TFRS finansal tabloları ile ilgili ilave denetim prosedürleri uyguladığında denetçinin TFRS ara dönem finansal tablolarında yanlış bilgi tespit etme olasılığı vardır. Bu nedenle, beklenen makul güvencesağlanamayacağından bu mümkün değildir.

## 5. SONUÇ

Bağımsız denetimin planlanması devam eden bir süreçtir ve koşullardaki değişiklikler planlanmış denetim tekniklerinde bir takım ayarlamalara gidilmesini gerektirebilir. Bu nedenle faaliyet gösterilen ekonomi veya piyasadaki koşullar değiştiğinde, denetçinin, denetim risklerini ve değişen şartların finansal raporlama üzerindeki etkilerini tekrar değerlendirmesi gerekir. Dolayısıyla, denetim planlamasında veya mevcut planların gözden geçirilmesinde standart bir modelin uygulanması mümkün değildir. Planlama safhasında ekonominin ve ilgili sektördeki durumun, şirketlerin faaliyetleri ve finansal raporlamaları üzerindeki etkisi dikkate alınmalıdır. Bağımsız denetçinin sorumluluğu, işletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımını, kullanım şeklinin uygunluğunu ve işletmenin sürekliliği ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli belirsizlikler olup olmadığını gözden geçirmesini gerektirir. Bağımsız denetim süreci içinde denetçinin uyması gereken kurallar, Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi niteliğini taşıyan ve 2013 yılından itibaren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliği içinde yer alan "Türkiye Denetim Standartları" ile düzenlenmiştir.

Bazı finansal tablo kalemlerinin değerlemesinde, TMS/TFRS'lerin şirket yönetimlerine tanıdığı geniş takdir yetkisi nedeniyle oluşabilecek muhtemel hata ve hilelere karşı, denetim modelinde özel dikkat gerektiren hususlar bulunmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçilerin, TMS/TFRS'lerde ülkemizdeki mevcut muhasebe uygulamalarına göre farklılıkların bulunduğu finansal tablo kalemlerini daha dikkatli incelemeleri gerekmektedir. Bağımsız denetçi, gerçeğe uygun değer hesaplamaları ve açıklamalarının TMS/TFRS'lere uygun olduğuna dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı temin etmek zorundadır. Bu nedenle, işletmenin gerçeğe uygun değer hesaplamaları ve açıklamalarını, bunların oluşturulma sürecini ve bunlarla ilgili kontrol faaliyetlerini kavramalıdır.

Denetçinin özellikle, hasılat, alacaklar, türev ürünler, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, borç ve yükümlülükler, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü, karşılıklar ve şarta bağlı olayların TMS/TFRS'ye göre raporlanmasında hata ve hile riskinin değerlendirilmesinde ve karşılaşılabileceği özel durumlar karşısında dikkatli olması gerekir. Vergi mevzuatına göre hazırlanan ve TMS/TFRS gereklerine uygun olarak dönüşümü yapılan finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilen denetimlerde, söz konusu kalemlere yönelik kontrollerinde dikkatli ve özenli yapılmasını gerektiren bir modelin uygulanması önerilmektedir.

**KAYNAKLAR**

- Ankarath, Nandakumar- Mehta Kalpesh J.- Ghosh T.P.- AlkafajiYass A. (2010), Understanding IFRS Fundamentals, John Wiley&Sons, Inc., New Jersey.
- “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”, 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete
- BDS 200 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol”, 13.10.2013 tarih ve 28794 sayılı Resmi Gazete
- BDS 210 “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 04.11.2013 tarih ve 28821 sayılı Resmi Gazete
- BDS 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 04.11.2013 tarih ve 28821 sayılı Resmi Gazete
- BDS 230 “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 04.11.2014 tarih ve 28821sayılı Resmi Gazete
- BDS 240 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, 10.11.2013 tarih ve 28847 sayılı Resmi Gazete
- BDS 250 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, 10.11.2013 tarih ve 28847 sayılı Resmi Gazete
- BDS 260 “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim” 10.12.2013 tarih ve 28847 sayılı Resmi Gazete
- BDS 265 “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi” 12.12.2013 tarih ve 28849 sayılı Resmi Gazete
- BDS 300 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, 30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete
- BDS 315 “İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi”, 30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete
- BDS 320 “Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, 24.12.2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete
- BDS 330 “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Yapacağı İşler” 24.11.2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete
- BDS 402 “Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar”, 30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete
- BDS 450 “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi” 31.12.2013 tarih ve 28868 sayılı Resmi Gazete
- BDS 500 “Bağımsız Denetim Kanıtları” 30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete

- BDS 501 “Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar” 10.01.2014 tarih ve 28878 sayılı Resmi Gazete
- BDS 505 “Dış Teyitler” 30.12.2013 tarih ve 28267 sayılı Resmi Gazete
- BDS 510 “İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri” 29.01.2014 tarih ve 28897 sayılı Resmi Gazete
- BDS 520 “Analitik Prosedürler” 09.01.2014 tarih ve 28877 sayılı Resmi Gazete
- BDS 530 “Bağımsız Denetimde Örneklem” 22.01.2014 tarih ve 28890 sayılı Resmi Gazete
- BDS 540 “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi” 24.01.2014 tarih ve 28892 sayılı Resmi Gazete
- BDS 550 “İlişkili Taraflar” 29.01.2014 tarih ve 28897 sayılı Resmi Gazete
- BDS 560 “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, 22.01.2014 tarih ve 28890 sayılı Resmi Gazete
- BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği”, 23.01.2014 tarih ve 28891 sayılı Resmi Gazete
- BDS 580 “Yazılı Açıklamalar”, 29.01.2014 tarih ve 28897 sayılı Resmi Gazete
- BDS 600 “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, 20.02.2014 tarih ve 28919 sayılı Resmi Gazete
- BDS 610 “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, 14.02.2014 tarih ve 28913 sayılı Resmi Gazete
- BDS 620 “Uzman Çalışmalarının Kullanılması”, 31.01.2014 tarih ve 28899 sayılı Resmi Gazete
- BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama”, 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete
- BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete
- BDS 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete
- BDS 710 “Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”, 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete
- BDS 720 “Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete
- BDS 800 “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” 09.04.2014 tarih ve 28967 sayılı Resmi Gazete
- Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 tarih ve 28652 sayılı Resmi Gazete

- First Time Adoption of International Financial Reporting Standards-Guidance for Auditors on Reporting Issues, Questions and Answers, (2004), <https://www.ifac.org/publications-resources/first-time-adoption-international-financial-reporting-standards-guidance-audi>, (03.07.2014)
- Gücenme Gençoğlu, Ümit (2007), Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Gücenme Gençoğlu, Ümit- Özerhan, Yıldız- Karabınar, Selahattin (2013), Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Sakarya.
- Diana W. Willis, Financial Assets and Liabilities-Fair Value or Historical Cost?, FASB, [www.fasb.org/project/](http://www.fasb.org/project/)(02.08.2014)
- Örten, Remzi- Kaval, Hasan- Karapınar, Aydın (2014), Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları, Gazi Basımevi, Ankara.
- Özerhan, Yıldız- Yanık, Serap (2012), IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/ TFRS, TÜRMOB Yayınları 427, Muhasebe Denetim Basın Yayın AŞ., Ankara.
- “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete
- KKS 1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı 1”, 02.10.2013 tarih ve 28783 sayılı Resmi Gazete
- TFRS 1- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı, 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazete
- TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardı 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete
- TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” 16.01/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete.
- TMS 2 “Stoklar” Standardı 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete
- TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” Standardı 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete
- TMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardı 30.03.2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazete
- TMS 32 “Finansal Araçlar: Sunum” 28.10.2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazete
- TMS 37 “Karşılıklar, Koşulu Borçlar ve Koşulu Varlıklar” Standardı 15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazete
- TMS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete



TMS 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı 03.11.2006 tarih ve 26335 sayılı Resmi Gazete

TMS 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuler” Standardı 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete

