

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ

MUHASEBE

enstitüsü

DERGİSİ

PROF.DR.MUSTAFA A.AYSAN : Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun
İlk Uygulamaları İyi Gitmiyor

PROF. DR. FAHİR BİLGİNOĞLU : Sermaye Piyasası Kurulu'nun Getirdiği
Yeni Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve
Standart Genel Hesap Planı

PROF. DR. FAHİR BİLGİNOĞLU : Bilgi İşlem Sistemine Dayalı
Muhasebede Denetim

DR. RECEP PEKDEMİR : Etkili Yönetim Raporlarının
Tasarım Özellikleri

Roma Antlaşması'nın 54. Paragrafının 3. Maddesinin G Bendine
Konsolide Finansal Tablolar Hakkında
13 Temmuz 1983 tarihli 7. Yönerge

ÇEVİREN: ARŞ.GRV.M.SEMA ÜLKER

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTI 24
İLGİLİ TARAF İŞLEMLERİNİN KAMUYA AÇIKLANMASI

ÇEVİREN: DR. RECEP PEKDEMİR

ULUSLARARASI MIHASEBE STANDARDI 24

İLGİLİ TARAF İŞLEMLERİNİN
KAMUYA AÇIKLANMASI

Çeviren

Dr.Recep PEKDEMİR
İ.Ü.İşletme Fakültesi

GİRİŞ

1. Bu bildiri kamuya finansal bilgi açıklayan işletmenin ilgilileri ile bu ilgililerle aralarındaki işlemlerin kamuya açıklanması konusunu ele almaktadır.
2. Bu bildirin kuralları, kamuya açıklama yapan işletmenin finansal raporlarına uygulanır.
3. Aşağıda belirtilen durumlarda işlemlerin açıklanmasına gerek yoktur :
 - a) Grup içinde meydana gelen işlemlerin birleşik (konsolide) finansal tablolarda sunulduğu durumlar,
 - b) İşlemlerin ana işletmenin birleşik (konsolide) finansal tabloları ile birlikte açıklandığı veya yayınlandığı durumlar,
 - c) İşlemlerin sermayesi tamamen aynı ülke içinde faaliyet gösteren ve finansal tabloları aynı ülke içinde konsolide edilen bir sermaye şirketi tarafından satın alınmış bir yavru şirketin finansal tablolarında yer aldığı durumlar,
 - d) İşlemlerin devlet hakimiyetinin bulunduğu işletmeler arasında gerçekleştiği ve bu işletmelerin finansal tablolarında yer aldığı durumlar.

Tanımlamalar

4. Bazı kelime ve deyimlerin bu bildiri de kullanıldıkları anlamları aşağıdaki gibidir :

İlgili taraf (related party) Birinin diğeri üzerinde kontrol etme yeteneği veya birinin diğesine ait finansal veya faaliyet kararlarının alınmasında önemli bir etkinliği olan kişi veya kuruluşlar bu bildiri de ilgili taraflar olarak kabul edilecektir.

İlgili taraf işlemi (related party transaction) taraflara herhangi bir fiyatı (bedeli) olsun veya olmasın taraflar arasındaki bir kaynak veya bir yükümlülüğün transfer veya devredilmesidir.

Kontrol (control) İşletmenin yönetiminde doğrudan veya bağlı şirketler aracılığı ile oyların en az yarısından bir fazlasına sahip olmak veya işletmenin yönetilmesi ile ilgili finansal işlemler veya faaliyetler ile ilgili politika kararlarının alınmasında özel antlaşma veya şirket ana sözleşmesi sayesinde önemli bir paya sahip olmaktır.

Önemli bir etkinlik (significant influence) (sadece bu bildiri için) - Bir işletmenin politikalarının belirlemesine katılım demektir. Fakat buradaki katılım kontrol etmek anlamına gelmez. Önemli bir etkinlik çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Çoğu zaman bu durum işletmenin yönetim kurulunda yer almak ve ayrıca teknik bilgi konusunda bağımsızlık sağlamak, yönetsel personelin

İşletmeler grubu içinde değiştirilmesi veya grup içi malzeme hareketlerinin belirlenmesi gibi politikaların belirlenmesi sürecine katılmak ile gerçekleştirilebilir. Önemli bir etkinlik şirket ana sözleşmesi ile, özel bir antlaşmayla veya şirkete ortak olmakla kazanılabilir. Şirketin sahipliğini paylaşmak ile sağlanacak önemli bir etkinliğin açıklaması "Uluslararası Muhasebe Standardı 3 - Birleşik (konsolide) Finansal Tablolar" içinde belirtilmiştir(1).

Standarda İlişkin Açıklamalar

5. Bu bildiri sadece aşağıda beş madde halinde özetlenen ilgilileri ve bunlar arasında gerçekleşen ilişkileri kapsar :

- a) Diğer işletmeleri doğrudan veya bir veya birden çok işletme sayesinde dolaylı olarak kontrol eden veya kamuya finansal bilgi açıklayan işletme(ler) tarafından kontrol edilen veya bu işletme(ler)in kontrolü altında bulunan teşebbüsler (holding işletmeleri, bağlı şirketler ve bağlı şirketlerin iştirakleri),
- b) İlgili işletmeler (Associated enterprises) (Bkz.Uluslararası Muhasebe Standardı 3, Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolar),
- c) Teşebbüsler üzerinde önemli bir etkinlik sağlayan ve kamuya finansal bilgi açıklayan işletmenin yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak söz sahibi olan kişiler ve bu kişilerin yakın aile fertleri(2).
- d) Kamuya finansal bilgi açıklayan işletmeye ait faaliyetlerin planlanmasında, yürütülmesinde ve kontrol edilmesinde yetki ve sorumluluğu olan ve şirketin çalışanları, müdürleri ve bunların yakın aile fertlerinden oluşan anahtar yönetim personeli,
- e) Yukarıda (c) ve (d) maddelerinde belirtilen kişilerce veya üzerinde önemli bir etkinliğe sahip olabilecek herhangi bir kişi tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi önemli paylara bölünmüş işletmeler; sermayeleri, kamuya finansal bilgi açıklayan işletmelerin büyük pay sahipleri tarafından satın alınmış işletmeler ve kamuya finansal bilgi açıklayan bir işletmeye ait anahtar yönetim personelinin birine sahip işletmeler.

(1) (Çev.Notu) Uluslararası Muhasebe Standardı 3'de, şirketin sahipliğini paylaşmak veya sermayeye iştirak etmek yoluyla önemli bir etkinliğe sahip olabilmek için en az % 20 oranında sermayeye sahip olmak gerekmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: Uluslararası Muhasebe Standardı 3, I.U.I.F.Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 3, Sayı 9, Ağustos 1977.

(2) Kişilerin yakın aile fertleri ile teşebbüsün faaliyetlerini etkileyen, etkilenen veya etkilenmesi veya etkilenmesi olası olan kişiler kastedilmektedir.

Bir ilgili taraf ilişkisinin olup olmadığının belirlenmesinde önemli olan ilişkinin şekli değil onun var olmasıdır.

6. Bu bildiri de aşağıda belirtilenler kamuya açıklanması gereken ilgili taraf konusunun kapsamı dışındadır.

a) Yukarıdaki 5 (d) ve (e) maddelerine dayanmayan ve basit bir şekilde birlikte aynı yöneticiye sahip iki şirket (ancak bu şirketlerin ikili ilişkilerinde söz konusu yöneticinin şirket politikalarını etkileyebileceğinin gözden uzak tutulmaması ve bu ihtimalin değerlendirilmesi gerekir) :

b) i. Finansörler

ii. İşçi sendikaları

iii. Kamu hizmeti veren kuruluşlar ve

iv. Resmî daireler ve bunların bağlı kuruluşları

ile herhangi bir teşebbüs arasında, bu kuruluşlara verilen yetkilerden dolayı meydana gelen normal işlemler (hatta bir işletmenin hareket serbestisine kısıtlama getirilmesi veya bu işletmenin karar alma sürecinde etkili olmaları bile ilgili taraf ilişkisinin dışındadır); ve

c) Ekonomik bağımsızlık temel olmak koşuluyla teşebbüsün önemli bir müşterisi, bayisi, acentası, genel dağıtıcısı.

İlgili Taraf Konusunun Önemi

7. İlgili taraf ilişkileri iş ve ticaret hayatının normal bir özelliğidir. Örneğin işletmeler sık sık faaliyetlerinden bazılarını bağlı şirketlerine veya ilgili şirketlerine yaptırırlar. Bunun yanında uzun vadeli yatırım yapmak veya kısa vadede kâr sağlamak amacıyla, finansal ve faaliyet kararları üzerinde önemli bir etkinlik veya kontrol sağlayabilecek şekilde diğer işletmelerin sermayelerine iştirak ederler.

8. Biriyle olan bir ilişki kamuya finansal bilgi açıklayan bir işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu etkileyebilir. İlgililer arasında birbirleri ile ilişki olmayanlar arasında gerçekleşmeyen bazı işlemler gerçekleşebilir. Bununla birlikte, ilgililer arasında meydana gelen işlemler, birbirleri ile ilişki olmayan taraflar arasında gerçekleşen işlemlerden daha fazla veya daha az etkide olabilir.

9. İlgili taraflar arasında herhangi bir ilişki meydana gelmeden bile bir işletmenin faaliyet sonuçları veya finansal durumu ilgili taraf ilişkisinin etkisinde kalabilir. Sadece böyle bir ilişkinin varlığı kamuya finansal bilgi açıklayan işletmenin diğerleri ile olan işlemlerinde etkili olmak için yeterli olabilir. Örneğin bir bağlı şirket eski ortak olarak aynı iş kolunda faaliyet gösteren bir şirketin sermayesine katılma konusunda bir ticari ortağı ile olan ilişkilerini sona erdirebilir. Buna alternatif olarak, biri

diğer tarafın önemli etkisinden dolayı bazı faaliyetlere girmeyebilir. Örneğin bir bağlı şirket, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine girmek için ana şirketten bir talimat almış olabilir.

10. İşlemlere etkisi olmayan baskıların etkisini belirlemek işletme yönetimi için güçtür. Bu nedenle bu tür etkilerin kamuya açıklanması bu bildirin kapsamı dışındadır.

11. Bir kaynağın transfer edilmesinin muhasebe kayıtlarında izlenmesi taraflar arasında belirlenen fiyata (bedele) dayanır. Birbirleri ile ortaklık ilişkisi olmayan taraflar arasında belirlenen fiyatlar mevcut piyasa koşulları sonucunda ortaya çıkar. Diğer durumda ise fiyatların belirlenme sürecinde belirli bir esneklik söz konusudur. Bu esneklik birbirleri ile aralarında ortaklık ilişkisi olmayan taraflar arasında gerçekleşmeyebilir.

12. Birbirleri ile ortaklık ilişkisi olan taraflar arasında gerçekleşen işlemlerin fiyatlandırılmasında birden çok yöntem kullanılmaktadır.

13 İlgililer arasında gerçekleşen bir işlemin fiyatının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerden biri üzerinde herhangi bir kontrolün bulunmadığı karşılaştırılabilir fiyat yöntemidir. Bu yöntemde göre fiyatlar, birbirleri ile ilişkisi olmayan alıcı ve satıcıların bir araya gelerek yaptıkları alışveriş sonucunda ortaya çıkan fiyatlar esas alınarak belirlenir. Böyle bir işlemde sunulan mal veya hizmetin ve bu işlemde yer alan koşulların normal ticari hayattaki işlemlere benzediği durumlarda bu yöntem sıkça kullanılır. Hatta bu yöntem finans maliyetinin belirlenmesinde de sık sık kullanılır.

14. Malların grup dışındaki bir kişi veya kuruluşa satılmasından önce ilgililer arasında yer değiştirmesi veya transfer edilmesi mümkün olabilir. İlgililer arasındaki bu işlemlerde yeniden fiyatlama metodu sıkça kullanılır. Bu yöntemde ortaya çıkan fiyat, transfer edenin maliyetleri ile beklediği kâr toplamının altında olabilir. Çünkü bu tutarın belirlenmesinde transfer edenin payının ortaya konulmasında önemli bazı güçlükler söz konusudur. Bununla birlikte haklar ve hizmetler gibi bazı kaynakların transfer edilmesinde bu yöntem sık sık kullanılır.

15. Fiyatların belirlenmesinde kullanılan diğer bir yaklaşım ise maliyet artı kâr yöntemidir. Buna göre fiyatın belirlenmesinde maliyetin üzerine belirli miktarda kâr eklenir. Ancak maliyet ve maliyet üzerinden hesaplanacak kâr tutarının belirlenmesinde bazı güçlüklerle karşılaşmak mümkündür. Ayrıca transfer fiyatının belirlenmesinde yararlanılan kıstaslar arasında benzer endüstri dallarındaki karşılaştırmalı sermaye getirileri veya geri dörmeye oranları da yer almaktadır.

16. Bazen bu tür ilgili taraf işlemlerinin fiyatları, yukarıda belirtilen 13, 14 ve 15 no.lu paragraflarda belirtilenlerin dışında kalan herhangi bir yöntemle de belirlenebilir. Bazen de bir borcun

vadesinin süresiz olarak uzatılması ve yönetim hizmetlerinden bedelsiz yararlanma örneklerinde olduğu gibi transfer işlemlerinde herhangi bir bedel ödemeyebilir.

17. Bazen taraflar arasında herhangi bir ilişki meydana gelmeden işlem meydana gelmeyebilir. Örneğin, üretimin büyük bir bölümü maliyeti üzerinden ana şirketine satan bir yavru şirket, ana şirketin bu malları almadığı durumlarda alternatif bir müşteri bulamayabilir.

İşlemlerin Kamuya Açıklanması

18. Dünyanın pek çok ülkesinde yürürlükte bulunan yassılar, finansal tabloların ilgili taraflar hakkındaki açıklamaları da kapsamını gerekli kılmaktadır. Özellikle bu konuda dikkatler işletme yöneticileri ile olan işlemlerde, hatta onların işletmeden aldıkları maaş ve primlerde ve de işletme ile olan borçlanma ilişkilerinde toplanmaktadır. Çünkü işletme yöneticileri ile işletme arasındaki ilişkinin yapısında işletmenin yöneticilere emanet edilmesi yer almaktadır. Bununla birlikte "Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler" konusu oluşturan "5 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı"nda yatırımların ve önemli firma içi işlemlerin ve işletme yöneticileri ile grup ve ilgili şirketler ile ilgili hesap bakiyelerinin açıklanması gerektiğine yer verilmiştir. "Birleşik (konsolide) Finansal Tablolar" konusunu ele alan "3 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı"nda, bu tablolarda, ilgili şirketlerin ve önemli bağlı şirketlerin bir listesi ile konsolidasyon dışında kalan bağlı şirketler ile ilgili grup içi işlemlere ait bakiyelerin ve grubun kalan kısmı ile ilgili işlemlerin yapısı hakkında bilgi verilmesi gerektiğine yer verilmiştir. "Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler" konulu "8 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı"nda olağanüstü kalemlerin açıklanması gerekli kılınmıştır.

19. Kamuya finansal bilgi açıklayan işletme tarafından dönemler itibariyle kamuya açıklanmasında yarar görülen ilgili taraflar arasında gerçekleşebilecek işlem örnekleri aşağıda belirtilmiştir :

- Malların (mamul veya yarı mamul) satılması veya satın alınması
- Maddi ve maddi olmayan varlıkların satılması veya satın alınması
- Hizmetlerin teslim alınması veya teslim edilmesi
- Şube veya acenta antlaşmaları
- Uzun vadeli kira sözleşmeleri
- Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin transfer edilmesi
- Lisans (patent) antlaşmaları
- Sermaye arttırmaları veya uzun vadeli borçlanmalar
- Teminat ve garantiler
- Yönetim antlaşmaları

20. Finansal tabloları okuyanların veya bunlarla ilgilenenlerin ilgili taraf işlemlerinin, kamuya finansal bilgi açıklayan işletme üzerindeki etkileri hakkında bir fikir sahip olabilmeleri için, kontrolün mevcut olduğu her yerde ilgili taraflar arasında işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini dikkate almadan, taraflar arasındaki ilişkilerin kamuya açıklanması uygun olacaktır.

21. Taraflar arasında herhangi bir işletmenin mevcut olduğu durumlarda, finansal tabloların anlaşılmasını sağlamak için gerekli olan işlem elemanlarını ve işlem tiplerini kamuya açıklamak uygun olacaktır. Normal olarak karşılaşılan işlem elemanları aşağıda belirtilmiştir :

- a) İşlem hacminin bir pay veya tutar şeklindeki bir göstergesi
- b) Önemli kalemlerin nisbi payları veya miktarları
- c) Fiyatlandırma politikaları

22. Kamuya finansal bilgi açıklayan işletmenin finansal tablolarındaki ilgili taraf işlemlerinin etkilerinin anlaşılmasını sağlamak için, bunların ayrı ayrı kamuya açıklanmasının gerekli olmadığı durumlarda, genellikle benzer kalemlerin birleştirilmesi gerekir.

23. Bir gruba ait üyeler arasında gerçekleşen işlemlerin birleşik (konsolide) finansal tablolarda kamuya açıklanması gereksizdir. Çünkü birleşik (konsolide) finansal tablolarda ana şirket ve onun bağlı ortaklıkları ile ilgili bilgiler tek bir işletme şeklinde kamuya sunulur. Yaratılan hak (net yatırım) yöntemi ile muhasebeleştirilen ilgili şirket işlemlerinin açıklanması elimine edilmez ve ilgili taraf işlemi olarak ayrı bir şekilde kamuya açıklanır.

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 24
İLGİLİ TARAF İŞLEMLERİNİN KAMUYA AÇIKLANMASI

Uluslararası Muhasebe Standardı 24 bu bildirin 24-28 paragraflarını kapsamaktadır. Standart bu Bildirin 1-23 paragrafları ve Uluslararası Muhasebe Standardı Bildirilerine başlangıç göz önünde bulundurularak okunmalıdır.

24. Bu standart 6.paragrafta belirtilen istisnalar göz önünde bulundurularak 5.paragrafta açıklanan ilgili taraf işlemlerine uygulanır.

25. İlgililer arasındaki işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, kontrol olayının yer aldığı her durumda taraflararası ilişkiler kamuya açıklanmalıdır.

26. Taraflar arasında bazı işlemlerin gerçekleşmesi durumunda kamuya finansal bilgi açıklayan işletme, finansal tablolarının anlaşılmasını sağlamak için gerekli olan işlem tiplerini ve işlem elemanlarını kapsayacak şekilde ilgili taraf ilişkilerinin yapısını kamuya açıklamalıdır.

27. Kamuya finansal bilgi açıklayan işletmenin finansal tablolarındaki taraflararası işlemlere ait etkilerin anlaşılmasında gerekli olan açıklamaların dışında kalan kalan benzer yapıdaki kalemler birleştirilerek kamuya açıklanabilir.

Başlama Tarihi

28. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı 1 Ocak 1986'da başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan Finansal Tablolar için geçerlidir.