

Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden(Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi

Importance of IAS 10 Events after the Reporting Period in Decision Taking of Financial Statement Users

Seçkin GÖNEN

Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, (seckin.gonen@deu.edu.tr)

Nilgün KUTAY

Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, (nilgun.kutay@deu.edu.tr)

ÖZ

Anahtar Kelimeler:

*Finansal Tablo
Kullanıcıları, Türkiye
Muhasebe
Standartları (TMS),
Raporlama
Döneminden (Bilanço
Tarihinden) Sonraki
Olaylar*

Geniş bir kullanıcı kitlesinin alacakları kararlarda yardımcı olan finansal tablolar birer bilgi verme aracı olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, finansal tablolarda yer alan bilgilerin faydalı olması büyük önem taşımaktadır. Finansal raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve’de ise faydalı finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikler açıklanmaktadır. Bununla birlikte, bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak bilançoda düzeltmelerin yapılması kamuya doğru ve geçerli bilginin sunulması olanağını gündeme getirmektedir.

Bu çalışmanın amacı, işletmelerde bilanço tarihinden sonra ortaya çıkabilecek mali nitelikteki olayların finansal tablolara etkilerini Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) açısından incelemektir. Dolayısıyla, 10 No’lu TMS Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı çalışması konusu olarak ele alınmış ve uygulama önerilerine yer verilmiştir.

ABSTRACT

Keywords:

*Users of Financial
Statements, Turkish
Accounting Standards
(TAS), Events After the
Reporting Period*

Financial statements that assist in decision making of a large user group are acknowledged as tools for providing information. That’s why, usefulness of information indicated in financial statements carry prominent importance. Qualitative traits which useful financial information should have are explained in Conceptual Framework associated with financial reporting. Besides, identification of events after the reporting period along with adjustments in balance sheet brings representation of accurate and valid information to the agenda.

The aim of this study is to examine effect of financial events may occur after reporting period to financial statements with respect to Turkish Accounting Standards (TAS). Thus, TAS numbered 10 Events After the Reporting Period is discussed as subject of the study and related application samples are included.

1. GİRİŞ

Bir işletme ile ilgili kişilerin, söz konusu işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve mali yönden gelişmesinin yeterli olup olmaması gibi konularda bilgi gereksinimini sağlayan araç “Finansal Tablolar” olarak adlandırılmaktadır. Finansal tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması ise belirli bir süreyi gerektirir. Bu süreçte, işletme ile ilgili olaylar devam etmekte ve söz konusu olayların etkileri finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilmektedir. Söz konusu bu olaylarla ilgili finansal tablolarda düzeltme yapılıp yapılmayacağının belirlenmesi için öncelikle bilançonun onaylanma tarihinin ortaya konulması gerekmektedir. Finansal tabloların onaylandığı tarih, ortakların onay tarihi değil, yönetim kurulunun yayım için karar aldığı tarihtir. Tüm bu açıklamalar, “Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar” başlıklı 10 no’lu Türkiye Muhasebe Standardında ele alınmaktadır.

Bu çalışmada işletmelerde bilanço tarihinden sonra ortaya çıkabilecek mali nitelikteki olayların finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararlara etkileri Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) açısından incelenmiştir. Bu bağlamda, 10 No’lu TMS Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı çalışması konusu olarak ele alınmış ve uygulama önerilerine yer verilmiştir.

2. FİNANSAL TABLO BİLGİ KULLANICILARININ KARAR ALMASI

İşletme ile ilgili kişilerin, beklentilerini karşılayacak birbirinden farklı bilgiye gereksinimleri bulunmaktadır. Bu bilgilerin ise, ilgililerin karar vermede kullanacakları, işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumuna ilişkin finansal bilgiler olarak ifade edilmektedir (Karapınar ve Zaif, 2009:3). Söz konusu bu bilgilerin yer aldığı finansal tabloların belli bir süre içerisinde gerçekleşen finansal olayların işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının unsurlarında oluşturduğu değişimlerin bir özeti olup, muhasebenin bilgi verme işlevini gerçekleştirir bir araç olarak kullanılmaktadır (Şamiloğlu ve Akgün, 210:24).

Finansal tabloların genel amacı, tüm finansal tablo kullanıcılarına işletmenin varlık, kaynak durumu, kazanma gücü ve nakit akışları konularında bilgi sunmaktır. İşletme sahipleri (ortaklar), yöneticiler, yatırımcılar, kredi kurumları, devlet, toplum ve benzeri finansal tablo kullanıcıları finansal tablolardan yararlanarak, işletme hakkında aşağıdaki bilgileri edinme olanağına kavuşurlar (Akdoğan ve Tenker, 2007:32).

- Ekonomik kararların alınmasına yönelik bilgiler
- İşletmenin kazanma gücünün öngörülmesi, karşılaştırılması ve değerlendirilmesi için gereksinim duyulan bilgiler
- İşletmenin hedeflere ulaşmasında ve etkin kaynak kullanımında yöneticilerin başarısını rolünü ölçmeye yönelik bilgiler
- İşletmenin parasal olanaklardaki artışı ya da azalışı ve yeterli kar dağıtımını yapıp yapılmadığına ilişkin bilgiler
- Vergi tutarının belirlenmesi ile ilgili gerekli bilgiler
- Makro ekonomik kararların alınmasında yardımcı olacak istatistiksel bilgiler
- İşletmenin denetimine olanak sağlayacak bilgiler
- Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara sunulacak bilgiler
- İşletme yöneticilerinin ileriye yönelik karar almasına olanak sağlayacak bilgiler

Finansal raporlamada uygulanacak temel usul ve esasları belirleyen Kavramsal Çerçeve’de finansal tablolar kavramını yerine finansal raporlama kavramı kullanılmaya başlanmıştır. Standartlara yön veren bir rehber niteliğinde olan Kavramsal Çerçeve standart setinin ayrılmaz bir parçası olmasına rağmen tüm muhasebe sorunlarını ortadan kaldıran sihirli bir değnek değildir. Çünkü Kavramsal Çerçevenin de kendisi yoruma açık olup, güncelleme çalışmaları devam etmektedir (Gönen, 2012: 26). Kavramsal Çerçeve’ye göre genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, “*mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır.*” Söz konusu bu amaç doğrultusunda, yatırımcılar, borç verenler ve kredi sağlayan diğer taraflar asli kullanıcılar olarak ön plana çıkmaktadırlar. Bu kullanıcılar, finansal raporlarda sunulan bilgiye en çok ihtiyaç duyan kişiler olmakla birlikte, genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgiye güvenmek durumundadırlar. Kullanıcılar için faydalı olacak bilginin ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun şekilde sunulması gerekir. Eğer bu bilginin faydası arttırılmak istenirse karşılaştırabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik gibi özelliklerle desteklenmesi gerekir. Dolayısıyla temel niteliksel özelliklere sahip olmayan bir bilgi mevcut ise, destekleyici özellikler bulursa dahi söz konusu bilgi faydalı sayılmamaktadır.

Görüleceği üzere, finansal tablo kullanıcılarının karar almasında finansal tablolarda yer alan bilginin ya da Kavramsal Çerçeve’de vurgulandığı üzere finansal raporlamadaki finansal bilginin kullanıcılar açısından faydalı olması en önemli etkidir.

3. STANDARDIN AMACI, KAPSAMI VE FİNANSAL TABLOLARIN ONAY TARİHİNİN VERİLMESİ

Bilanço tarihinden sonraki olaylar standardının amacı; “*bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.*” Bununla birlikte bilanço tarihinde sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle işletme yaşamının sürekliliği engelleniyorsa, söz konusu finansal tablolar, “işletmenin sürekliliği” varsayımı yapılarak düzenlenemez (TMS 10, m.1).

TMS 10, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yazılacak açıklamalarda uygulanır. Bu standartta yer verilen bazı terimlere ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir (TMS 10, m.3):

- **Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar;** raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları belirtmektedir.

- **Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar;** raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumları ortaya koymaktadır.
- **Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar;** ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar olarak açıklanmaktadır.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar standardının kapsamı ise, finansal tabloların yayımı için onay verildiği tarihe kadar ortaya çıkan olaylardır. Söz konusu olaylar kar tutarının veya bir takım başka finansal bilgilerin açıklanmasından sonra oluşmuş olsa dahi, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olay olarak dikkate alınır.

Finansal tablolar, bilanço tarihinden sonraki olayları yansıtmadığından, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloların onay tarihini bilmesi önem taşımaktadır. Bilanço tarihi sonu itibarıyla olan durum hakkında, bilanço tarihinden sonra yeni bilgiler elde edilmesi söz konusu olduğunda, bu durum yeni bilgiler çerçevesinde güncellenmektedir (Sağlam vd.2012:964). Bununla birlikte, finansal tabloların yayımı için onaylamaya yönelik süreçler; işletme yönetiminin yapısına, finansal tabloların hazırlanması ve sonuçlandırılması için göz önünde bulundurulmuş yasal düzenlemelere ve uygulamalara göre farklılık göstermektedir (TMS 10, m.4). Bazı durumlarda yönetim kurulu tarafından finansal tabloların onaylanmak (ibra edilmek) üzere ortaklarına sunulması gerekir. Bu durumda, finansal tabloların ortakların tabloları onayladığı tarih itibarıyla değil, yönetim kurulunun yayın için karar aldığı tarih itibarıyla onaylandığı kabul edilmektedir (TMS 10, m.5). Bazı durumlarda ise, yönetim kurulu tarafından finansal tablolar tamamen işletme idaresi dışındaki şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanması için sunulması gerekebilir. Bu durumda da yönetim kurulunun üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih, finansal tabloların onaylandığı tarih olarak kabul edilir (TMS 10, m.6).

4. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ FİNANSAL TABLOLARDAN DÜZELTME GEREKTİREN OLAYLAR

Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve düzeltme gerektiren olaylar, bilanço tarihi itibarıyla mevcut olan koşullara yönelik kanıt sağlayan olaylardır. İşletmelerin; finansal tablolarında, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayınlanması veya üst kurula sunulması için yönetim kurulu tarafından verilen karar tarihi arasındaki dönemde, düzeltilmesi gereken olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolarını yeni duruma uygun şekilde düzeltmeleri zorunludur (Güler, 2012:482).

Düzeltilmesi gereken olayları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TMS 10, m.9):

- İşletmenin bilanço tarihi itibarıyla bir borcunun bulunduğunu teyit eden, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı gereği düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır. İşletmenin bu durumu sadece bir koşullu borç olarak göstermesi yeterli değildir.
- Bilanço tarihi itibarıyla bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna ya da daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine ilişkin bir bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,
 - Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin bilanço tarihinden sonra iflas etmesi, bilanço tarihi itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur.
 - Stokların bilanço tarihinden sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.
- Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyeti ya da satılan varlıklardan elde edilen gelirler, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelecektse, gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir.
- Bilanço tarihinden önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi bilanço tarihi itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.
- Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını ortaya koyan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.

Düzeltilmesi gereken olaylara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir:

Örnek 1

İşletmenin, 31.12.2011 tarih itibarıyla düzenlediği finansal tablolara ilişkin kontroller sırasında tasarım departmanında kullanılmak üzere alınan bilgisayar için peşin olarak ödenen 10.000 TL tutarındaki faturanın 15.000 TL olarak kayıtlara alındığı belirlenmiştir. Kasadan veznedar sorumlu tutulmuştur. Kapanış kaydının yapıldığı varsayılmıştır.

31/12/2011	
135. PERSONELDEN ALACAKLAR HS.	5.000
590. DÖNEM NET KARI HS.	5.000
/	

Örnek 2

XYZ işletmesinin ana sözleşmesinde, her dönem sonunda elde edilen karın kesinleştiği tarih itibariyle %2'sinin personele dağıtılacağı hakkında bir hüküm bulunmaktadır. 01.01.2012-31.12.2012 dönemine ilişkin 5.000.000 TL'lik karın kesinleştiği tarih 25.02.2013'tür. Yönetim kurulu 2012 yılına ilişkin finansal tabloların yayınlanmasına karar verdiği tarih ise, 15.03.2013'tür. Bu durumda kesinleşen karın %2'si 100.000 TL olarak aşağıdaki gibi kaydedilebilir. (Güler, 2012:488-489'dan uyarlanmıştır)

31/12/2011	
590. DÖNEM NET KARI HS.	100.000
381. GİDER TAHAKKUKLARI HS.	100.000
/	

Örnek 3

2009 yılı içerisinde, ABC işletmesine bir rakibi tarafından ticari markanın ihlali nedeniyle 500.000 TL'lik dava açılmıştır. ABC işletmesi, avukatının önerisi üzerine, 31.12.2009 tarihi itibariyle finansal tablolarında 300.000 TL'lik karşılık ayırmıştır. Raporlama dönemini izleyen 15.02.2010 tarihinde Temyiz Mahkemesi, ticari markanın ihlali iddia eden taraf lehine karar vermiş ve sanık ABC işletmesinin zarar gören tarafa 400.000 TL'lik tazminat ödemesine karar vermiştir. Finansal tablolar işletme yönetimi tarafından 31.12.2010'da hazırlanmış ve 20.02.2010'da yönetim kurulu tarafından onaylanmıştır. (Mirza ve Holt, 2011:75'den uyarlanmıştır)

BC işletmesi, Temyiz mahkemesinin belirlediği tazminat tutarını karşılamak amacıyla ayırdığı karşılık tutarını 100.000 TL arttıracaktır. Böylece düzeltme gerçekleşmiş olacaktır. Temyiz mahkemesinin kararı 25.02.2010 veya daha sonra verilseydi, raporlama döneminden sonraki olaylara dahil edilecekti ve finansal tabloların düzeltilmesine gerek kalmayacaktı.

Örnek 4

ABC işletmesinin 31.12.2011 tarihi itibariyle XYZ ticaret işletmesinden 40.000 TL'lik senetli alacağı bulunmaktadır. İşletme finansal tablolarını 10 Mart 2012 tarihinde, yönetim kurulu kararı ile onaylamış ve ibra edilmek üzere genel kurula sunmuştur. XYZ işletmesinin 1 Şubat 2012 tarihinde iflasını ilan ettiği öğrenilmiştir. İşletme henüz 2011 yılı kapanış kayıtlarını yapmamıştır. (Yükçü ve Yaşar, 2013:26-27'den uyarlanmıştır)

31/12/2011	
128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	40.000
121. ALACAK SENETLERİ HS.	40.000
/	

31/12/2011	
654. KARŞILIK GİDERLERİ HS.	40.000
129. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HS.	40.000
/	

İncelenen işletme, 2011 yılı kapanış kayıtlarını yapmışsa, gerekli düzeltme kaydı aşağıdaki kayıtla yapılabilir.

31/12/2011	
590. DÖNEM NET KARI HS.	40.000
129. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HS.	40.000
/	

2012 yılına ilişkin olarak da aşağıdaki kayıtla yapılabilir.

01/01/2012	
570. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.	40.000
129. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HS.	40.000
/	

5. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ FİNANSAL TABLOLARDA DÜZELTME GEREKTİRMEYEN OLAYLAR

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşulları gösterir nitelikteki olaylardır. Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz (TMS 10, m.10). Ancak ilgili olayların bilanço tarihinden sonra çıktığını gösteren kanıtlar varsa finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmayıp, dipnotlarda açıklama yapılır.

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması finansal

GÖNEN-KUTAY

tablo kullanıcılarının finansal tabloları esas alarak aldıkları ekonomik kararları etkileyebilir. Dolayısıyla, raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli her bir kategorisi için aşağıdaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması gereklidir (TMS 10, m.21).

- a- Olayın niteliği (esası) ve
- b- Olayın tahmini finansal etkisi veya böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama.

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (TMS 10, m.22):

- a- Bilanço tarihinden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi
- b- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması,
- c- Önemli varlık alımları, varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,
- d- Bilanço tarihinden sonra, bir yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması,
- e- Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması ,
- f- Bilanço tarihinden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması
- g- Varlık fiyatlarında ya da döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,
- h- İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da böyle bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması
- i- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,
- j- Tamamen bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların sonucunda önemli bir davanın başlaması.

Düzeltilmesi gerekemeyen olaylara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir:

Örnek 1

ABC işletmesi, otomobil bakım servisi olarak faaliyet göstermektedir. Firmada, 03.01.2012 tarihinde gerçekleşen yangın nedeniyle müşterilerden birinin aracında hasar meydana gelmiştir. Söz konusu hasar ile ilgili yapılacak tespit sonucunda müşteriye ödeme yapılacaktır. Firmadaki yangın ve müşteri aracında meydana gelen hasar 2011 finansal raporlama döneminden sonra ortaya çıktığı için 2011 yılı finansal tablolarında düzeltme yapmayıp, dipnotlarında açıklama yapılmalıdır. Aracın hasar tespiti sonucu ödenecek tutar 2012 yılı finansal tablolarında raporlanmak zorundadır.

Örnek 2

Türkiye’de ilaç sektöründe faaliyet gösteren bir işletme reçetesiz satılan birçok ilaç üretmektedir. En bilinen ağrı kesici ürünlerden (ilaçlardan) biri yan etkileri de bulunan bir bitki türünü içermektedir. Hükümet, bu tür ilaçların yalnızca reçete ile satılması yönünde bir değişiklik yapmayı planlamaktadır. Ocak 2013’te yayımlanan bir ilaç araştırması esas alınarak, hükümet söz konusu bitki türünü de içeren ağrı kesici ilacı reçete ile satılacak maddeler listesine almıştır. Yeni düzenleme finansal tablonun onaylanması öncesinde Şubat 2013’te yasalaşmıştır.

Yeni düzenleme, raporlama döneminden sonrasında fakat finansal tablonun yayım için onaylanmasından önce yasalaşmıştır. Hükümet, işletmenin satışlarını etkileyecek değişikliğini raporlama döneminden sonra açıklamıştır. Bu nedenle yasa değişikliği düzeltme gerektiren bir olay değildir. İşletme, stokları ile ilgili bir düzeltmeye gerek olmamakla birlikte, etkisinin önemli olması durumunda dipnotlarda açıklaması gerekmektedir.

Örnek 3

Türkiye’de faaliyet gösteren XYZ işletmesi, 2009 yılı içerisinde New York borsasında işlem gören ve inşaat piyasasında faaliyet gösteren bir şirketin hisselerine yatırım yapmıştır. Finansal tabloların onaylanmasından önce, ABD inşaat piyasasında gerçekleşen kriz nedeniyle hisselerin değeri büyük ölçüde düşmüştür. Böyle bir durumda olay, raporlama döneminden sonra ortaya çıktığı için, 2009 yılı finansal tablolarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur. İşletmenin inşaat piyasasında gerçekleşen bu krizi, raporlama tarihi itibarıyla öngörmesi mümkün değildir. İşletmenin sadece, yapmış olduğu yatırımın değerinde gerçekleşen değer düşüklüğünü 2009 yılı finansal tablolarının dipnotlarında açıklaması gerekmektedir. (Özerhan ve Yanık, 2012:761’den uyarlanmıştır)

Örnek 4

Türkiye’de hazır gıda sektöründe faaliyet gösteren ABD kökenli bir işletmeye oldukça rağbet gören bir ürünün üretimini durdurulması için Bakanlık tarafından baskı yapılmaktadır. Söz konusu ürünün hammaddesi için avlanma yapılırken nesli tükenen deniz ürünleri sıklıkla kullanılmaktadır. İşletmeye ve devlet kurumlarına bu konu hakkında birçok çevreci grup tarafından şikayet mektupları gönderilmiştir. Artan baskıya rağmen, işletme yönetimi ilgili ürünün üretime devam etmek niyetindedir. 2012 yılı sonunu takiben, hükümet bu ürünlerin karından %75 vergi ödenmesini öngören bir yasa çıkartmıştır. Böylelikle hükümet, ürünün üretimini azaltılarak nesli tükenen deniz hayvanları ölümlerinin önüne

geçebileceğini öngörmüştür. Bu yasa Şubat 2013'ten itibaren geçerli olacaktır. İşletmenin finansal tabloları ise, Mart 2013'ten önce onaylanmayacaktır.

Devlet, vergi oranını bilanço tarihinden sonra açıklamıştır ve dolayısıyla işletmenin finansal tablolarını düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır. Yeni yasanın finansal tabloların onaylanması öncesinde yürürlüğe giriyor olması nedeniyle, yeni yasanın ve finansal etkilerinin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

6. TEMETTÜLERE İLİŞKİN HÜKÜMLER VE İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VARSAYIMININ GEÇERLİLİĞİNİ KAYBETMESİ

Standardın on iki ve on üçüncü maddelerinde temettü kavramına ilişkin ayrı bir başlık halinde açıklamalara yer vermiştir. TMS 10 m.12'ye göre; hisse senedi sahiplerine; ödeneceği bilanço tarihinde sonra ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, bilanço tarihinde işletmeler tarafından herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmaz.

TMS 10 m.12'ye göre; ödeneceği, bilanço tarihinden sonra, ancak finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen temettüler (örneğin; temettülerin onaylanması ve dolayısıyla artık işletmenin isteğine bağlı olmaması durumunda)ise, söz konusu zamanda herhangi bir yükümlülük bulunmadığından yükümlülük olarak finansal tablolara alınmaz. Bu tür temettüler, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı uyarınca dipnotlarda açıklanır.

İşletme yönetimi tarafından, bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesi ya da ticari faaliyetinin durdurulmasına karar verilmesi ya da başka bir seçeneğinin olmaması durumunda finansal tabloların hazırlanmasında "işletmenin sürekliliği" varsayımı dikkate alınmamaktadır (TMS 10, m.14).

Bilanço tarihinden sonra işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında gerçekleşen bozulmalar sonucunda işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini yitirmesi halinde; finansal tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine, muhasebe esaslarında temel bir değişikliğe gidilmesini gerektirmektedir (TMS 10, m.15)

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği kavramının dikkate alınmaması ya da işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğinden şüphe edilmesini gerektiren olay ve koşullar ile ilgili önemli belirsizliklerden haberdar olduğu durumlarda; dipnotlarda, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" standardında öngörüldüğü üzere bu belirsizliklerin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu olay ve koşullar bilanço tarihinden sonra da ortaya çıkması mümkündür (TMS 10, m.16).

TMS 1 standardında göre, yönetimin şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyetlerinin sona erdirmeye niyeti ve zorunluluğu yoksa, finansal tablolar süreklilik varsayımına göre düzenlenir. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaz ise, bu hususun temel gerekçesini ve nedenlerini dipnotlarda açıklaması gerekmektedir. Yönetim, işletmenin süreklilik kavramını değerlendirirken en azından bilanço tarihinden sonraki on iki aya yönelik bilgileri dikkate alır (Güler, 2012:491).

Görülebileceği üzere, temettülerin dağıtımı ile ilgili açıklamaları da içeren standarda göre bilanço tarihinden önce ya da sonra işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları dikkate alınarak, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini koruyup korumadığını gözden geçirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda faydalı olabilmesi için, bilanço tarihinden sonraki olayların düzeltme ya da açıklama olarak söz konusu tablolara aktarılması gerekmektedir. Bu bağlamda "Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar" başlıklı TMS 10; finansal tabloların onaylanması, düzeltilmesi gereken-düzeltilme gerektirmeyen olaylar ile ilgili bilgi vermekle birlikte, temettü ve süreklilik konularında da açıklamaları içererek bilgi kullanıcılarının karar almalarında önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Böylelikle, finansal tablolar da dürüst resim ilkesine uygun bir şekilde hazırlanıp, sunulmuş olacaktır.

TMS 10'da göze çarpan temel konular aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle hangi durumlarda finansal tablolarda düzeltme yapılacağı ya da düzeltme yapılmayıp dipnotlarda açıklama yapılacağı belirtilmesi
- Finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihin belirlenmesi ve bu konuda yönetim kurulunun yayımlanması için karar aldığı tarihin esas alınması
- Finansal tablolarda onay tarihinin yönetim kurulunda başka hiçbir makamı ilgilendirmemesi
- Bazı durumlarda yönetim kurulu tarafından, finansal tabloların onaylanmak üzere bir üst kurula sunulması gerektiğinde, söz konusu tabloların yönetim kurulunun üst kurula sunulmasına karar verdiği tarihte onaylanmış olarak kabul edilmesi
- Temettü kavramı ile ilgili olarak; hisse senedi sahiplerine; ödeneceği bilanço tarihinde sonra ilan edilen temettüler

GÖNEN-KUTAY

ile ilgili olarak, bilanço tarihinde işletmeler tarafından herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmayacağı ve ayrıca ödeneceği, bilanço tarihinden sonra, ancak finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen temettülerin ise, söz konusu zamanda herhangi bir yükümlülük bulunmadığından yükümlülük olarak finansal tablolara alınmayacağı vurgulanmıştır.

- İşletme yönetimi tarafından, bilanço tarihinden sonra işletmelerin tasfiye edilmesi ya da ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi ya da başka bir seçeneğin kalmaması halinde finansal tabloların hazırlanmasında “işletmenin sürekliliği” varsayımının dikkate alınmaması

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayım için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen olayların finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararlarda büyük önem taşımaktadır. Çalışmada yer verilen örnek uygulamalar ile konunun daha iyi anlaşılması amaçlanmakta ve okuyuculara yararlı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, N. ve TENKER, N. (2007). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. Gazi Kitabevi, Ankara.
- GÖNEN, S. (2012). “Muhasebe Standartlarına Yön Veren Temel Rehber: Finansal Raporlamaya İlişkin Temel Rehber”, Dayanışma Dergisi, Sayı:116, ss.18-26.
- GÜLER, İ. (2012). Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KARAPINAR, A. ve ZALF, A. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Finansal Analiz. Gazi Kitabevi, Ankara.
- KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU. Kavramsal Çerçeve, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/F_R_I_K_C_1.pdf
- MIRZA, A. ve HOLT, G. (2011). IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook. John Wiley&Sons Inc, New Jersey.
- ÖZERHAN, Y. ve YANIK, S. (2012). IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS. TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- SAĞLAM, N., YOLCU, N. ve EFLATUN, A. (2012) UFRS Uygulama Rehberi. Özbaran Matbaacılık, Ankara.
- ŞAMİLOĞLU, F. ve AKGÜN, A. (2010). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Tablolar Analizi. Ekin Yayıncılık, Bursa.
- KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU. TMS- 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS10.pdf>
- YÜKÇÜ, S. ve YAŞAR, S. (2013). TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar. Mali Çözüm Dergisi, Yıl:23 Sayı:115, 2013, ss:15-29.