

COVID-19'UN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI UYGULAMALARI ÜZERİNE ETKİLERİ*

Doç. Dr. Emin YÜREKLİ**

Arş. Gör. Fatih FAYDALI***

Araştırma Makalesi/ *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
2022, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), ÖS174-ÖS193


ÖZ

2020 Mart ayında küresel pandemi ilan edilen Covid-19 salgının sosyal ve ekonomik etkileri olmuştur. Çalışmada muhasebe alanındaki etkileri ile ilgili literatür incelenerek derleyici bulguların ortaya konulması amaçlanmıştır. Bulgularla Covid-19 salgının sermaye yapısı zayıf işletmeler ve likidite riski dolayısı ile belli sektörler üzerinde olumsuz etkilerinin daha fazla olacağı ortaya konulmuştur. Bu nedenle kredi erteleme ve yeniden yapılandırma başta olmak üzere bazı önlemlerin alınması gerekebilecektir. Ancak e-ticaret sektöründe olduğu gibi Covid-19 salgını bazı alanlarda büyümenin hızlanmasını da sağlamıştır. Tüm bu gelişmeler ışığında pandemi döneminde mali raporlardaki bilgilerin yeniden gündeme alınması gerekliliği doğmuştur. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin yeni koşullara uygun olarak sürdürülmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Covid-19 Salgını, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Denetim Standartları

JEL Sınıflandırması: M40, M41

* Makale Gönderim Tarihi (Date of Submission): 11.01.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 29.04.2022

** Pamukkale Üniversitesi Honaz Meslek Yüksek Okulu, eyurekli@pau.edu.tr,  orcid.org/0000-0001-7845-0878

*** Sorumlu Yazar, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, fatih.faydali@manas.edu.kg,  orcid.org/0000-0002-0072-5269

Atıf (Citation): Yürekli, E. ve Faydalı, F. (2022). Covid-19'un Finansal Raporlama Standartları Üzerine Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), ÖS174-ÖS193. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1056327>

THE IMPACTS OF COVID – 19 PANDEMIC ON PRACTICE OF FINANCIAL REPORTING STANDARDS

ABSTRACT

Covid-19 that was declared a global pandemic in March 2020 has social and economic effects. We aim to assess the effects of the pandemic on financial reporting standards by reviewing the accounting studies regarding the issue. The findings show that some industries experienced more negative effects due to weak capital structures and high liquidity risk. It seems necessary to take some measures, especially in loan deferral and restructuring. Some industries, e.g., the e-commerce enjoyed accelerated growth. Therefore, the information content of financial reports may need to be reviewed. Moreover, internal audit activities should be in line with the new conditions.

Keywords: Covid-19 Pandemic, International Accounting Standards, International Standards on Auditing

JEL Classification: M40, M41

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

During the Covid-19 period, companies faced some difficulties while reporting their operations, financials, and cash flows. In particular, the emerging uncertainty environment has brought about changes on financial reports, which are an important communication tool with the stakeholders of the enterprises. In this context, the changes in financial reporting during the pandemic period were tried to be understood in this study. The purpose of this article is to highlight some of the most common issues to consider and to ensure the application of applicable standards and to provide practical guidance for auditors and preparers in similar situations.

METHODOLOGY

The literature review technique was used in the study. Literature Search is the process of comprehensively scanning the available literature to determine what is known and what is not known about the selected research.

The study tried to analyze why and how businesses should show basic information in their financial reporting during the pandemic period. In this context, domestic and foreign sources were examined, and the findings obtained in these studies were analyzed. Thus Covid-19 and financial reporting issues were searched in scientific databases. In this review, articles about financial reporting related to the pandemic that published both in Turkey and abroad between 2020 to 2021 are determined.

In literature, it is possible to list the main effects of the pandemic process in terms of accounting as follows (Deloitte, 2020b, p.1):

- Production cuts.
- Supply chain disruptions.
- Personnel cuts
- Reduction in sales, earnings, or productivity
- Closing of facilities and shops
- Delays in planned business expansions
- Inability to obtain financing.
- Increasing volatility in the value of financial instruments.

Currently, studies on the effects of the pandemic on the economy have begun to increase. In this context, also the number of studies on the effects on financial reporting is expanding. The compilation of the data obtained from these studies by literature review constitutes the main feature of our study. In this context, the current and future effects of the pandemic were discussed in the context of a wide literature review:

- Financial Instruments,
- Stock Valuation,
- Income Taxes,
- Investments in Associates and Joint Ventures,
- Impairment of Assets,
- Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets,
- Revenue from Contracts with Customers,
- External Audit.

Within the scope of this study, the main effects of the Covid-19 outbreak on financial reporting standards practices will be evaluated. In the study, the main effects of the Covid-19 outbreak on financial reporting standards practices are discussed with a process-based approach. In the study, the current and future effects of the pandemic are discussed by means of a literature review.

RESULTS AND DISCUSSION

In terms of IFRS 7 Financial Instrument Standard, businesses are required to determine the expected credit losses for their trade receivables in advance, based on reasonable and supportable information regarding current and future (Güdelci, 2021, p. 356).

The emergence of economic uncertainties because of Covid-19 makes it difficult to determine the net realizable value of stocks. Accordingly, it should be correctly evaluated whether undistributed fixed

expenses because of the decrease in production level should be recognized in the production cost or in the profit / loss. In addition, decreases in the prices of constructions in stocks for real estate investment companies, seasonal stocks and stocks of fast-moving consumer goods, damage, contamination, physical deterioration, and changes in price levels should be considered (Demir, 2020, pp. 261-262).

Due to the epidemic, significant effects are expected on the profitability of businesses. In this context, value losses in assets may reduce deferred tax liabilities as well as create additional deferred tax assets. Impairment and related effects may occur in fixed assets and goodwill during the pandemic period. This situation may require an impairment test, as well as revision of the discount rates used in the final valuations of enterprises to reflect the risk environment at the reporting date (Öktem & Öktem, 2021, p. 66).

Within the scope of IFRS 15, the currency of the revenue estimates, and the updated estimates of variable costs and the level of progress gain importance. If the entity has made certain changes to its contract with the customer, such as certain promotions or discounts, previous estimates may need to be updated. Because the issue of accounting for income within the scope of IFRS 15 has to be reconsidered under new conditions (Akkaş, 2020, p. 6).

In the context of independent auditing, many issues have emerged that need to be managed, as the Covid-19 outbreak is an unpredictable and unprecedented situation. At this point, Independent Audit Standard 570 (IAS 570) appears as a guide for both managers and auditors (Karakaya, 2020, p. 22).

CONCLUSION AND IMPLICATION

Under the global pandemic conditions, accounting estimations and fair value measurements, possible losses in company assets, possible credit losses, financial risks and financial risk avoidance accounting and other financial reporting footnote liabilities should be considered and regulated in accordance with IFRS. In addition, because previous year's estimates and assumptions may have become invalid, the estimates that need to be revised should be disclosed in the tables and footnotes in accordance with IFRS 1 and IAS 8. Accordingly, with these regulations, which will be valid for the annual period starting on January 1, 2020 and after, it may come to the fore to clarify the definition of materiality and to consider non-important information.

1. GİRİŞ

Pandemi sürecinde her işletmenin zarar görmediği; bazı işletmelerin bu süreçte, önceki dönemlere göre kapasitelerinin arttığı ve yüksek karlar elde edebildiklerinin farkında olduğunun açıklanmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından Mart 2020 tarihinde pandemi ilan edilen Covid-19 salgınının durdurulabilmesi adına sosyal ve ekonomik hayatta ortaya çıkan kısıtlamalar, dünya çapında belirsizliklere yol açmıştır ve bu durum finansal raporlama açısından da zorlukları beraberinde getirmiştir. Buna göre salgının etkilerinin, 31 Aralık 2019 dönemi için düzeltme gerektirmeyen olay olduğu konusunda görüş birliği olsa da özellikle Mart 2020'de etkilerin çok daha görünür hale gelmeye başlaması ile yılın ikinci çeyreğinden itibaren muhasebe alanındaki etkilerinin çok daha belirleyici hale geldiği kabul edilmiştir. Pandemi sürecinde her işletmenin zarar görmediği; bazı işletmelerin bu süreçte, daha önceki dönemlere göre kapasitelerinin arttığı ve yüksek karlar elde ettikleri gözlenmiştir. Bu süreçte takip edilmesi gereken husus her işletmenin finansal durumunun kötüye gitmediği bazı işletmelerin finansal raporları incelendiğinde pandemiden olumsuz etkilenmedikleri gözlenmiştir.

Geniş kapsamlı değerlendirildiğinde döviz kurları da dâhil olmak üzere uluslararası piyasalarda oynaklığa yol açan, ekonomik belirsizliği de beraberinde getiren salgın, finansal raporlamalar üzerinde de etkiler göstermeye başlamıştır. Pandemi ile birlikte ortaya çıkan durum, işletmelerin paydaşlarını daha çok bilgilendirmesi gerekliliğini ortaya çıkarmış, bu da belirsizlik zamanlarında şeffaflık ihtiyacının daha görünür hale gelmesine yol açmıştır. Bu doğrultuda finansal rapor hazırlayıcıları ve denetleme uzmanlarının belirsizlikler karşısında paydaşlara yönelik iletişimin sürekliliğini sağlamaları gerekmektedir. Dolayısıyla işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na uyumlu bir şekilde, finansal raporlarını gerçekçi bir şekilde oluşturması ve denetime açması büyük öneme sahiptir. Bu çalışma kapsamında da Covid-19 salgını ve finansal raporlama standartları uygulamaları üzerindeki belli başlı etkileri değerlendirilecektir.

2. DÜZELTME GEREKTİRMEYEN OLAY AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Dünya genelinde halka açık işletmelerin 2019 yılına ait finansal tabloları büyük ölçüde pandemi ilanı öncesinde yayınlanmış olsa da bağımsız denetime tabi durumda olan işletmelerin finansal raporlama süreçleri devam etmiştir (İSMMMO Bağımsız Denetim Komitesi, 2020, s. 6).

Covid-19 salgınının finansal raporlama üzerindeki etkileri konusunda ilk tartışma, salgınının finansal raporlama etkilerinin 31 Aralık 2019'a kadarki raporlama döneminde mi yoksa düzeltme gerektirmeyen bir bilanço sonrası olayı olarak mı hesaba katılması gerektiği üzerine olmuştur.

Bilindiği gibi finansal tablolar incelenen dönem ve tabloların yayınlanmasından önceki önemli gelişmeler gibi bilgileri de içermektedir. Covid-19 salgını açısından ise DSÖ, salgının toplumu etkilediğini ilk olarak ocak ayı sonunda ilan etmiştir. Dolayısıyla yapılan yorumlamalarda 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla salgının etkileri resmi olarak ortaya çıkmadığı için düzeltme gerektirmeyen olay olarak değerlendirileceği görüşü ağırlık kazanmıştır (İSMMMO Bağımsız Denetim Komitesi, 2020, ss. 6-7). Bununla birlikte raporlama tarihi 31 Aralık 2019 sonrası olan işletmeler Covid-19 hakkında daha fazla bilgiye erişebildiği için sonraki raporlama dönemleri için pandemi, düzeltme gerektiren olay olarak değerlendirilmek durumundadır (Cavlak, 2020, s. 148).

UMS 10.21 gereğince bilanço tarihi sonrasındaki düzeltme gerektirmeyen olaylar ile ilgili önem taşıyan her bir kategori için olayın niteliği ve olayın tahmini finansal etkisi ya da böyle bir tahmin yapılamayacağına yönelik açıklama gerekli olmaktadır (BDO, 2020, s. 3). Buna göre UMS 10 gereğince virüsün yayılması Ocak 2020'ye kadar gerçekleşmediği için iş ve ekonomik koşullardaki önemli değişikliklerin düzeltme gerektirmeyen olay olarak hesaplanması gündeme gelmiştir (BDO, 2020, s. 2). Buna göre 31 Aralık 2019 itibarıyla değer düşüklüğü hesaplamaları için kullanılan tahmin, projeksiyon ve değerlemelerin dikkatli bir şekilde gözdem geçirilmesi gerekliliği ortaya çıkmış, buna bağlı olarak 31 Aralık 2019 tarihinde sona eren döneme ait finansal tablolarda bilanço sonrası düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin uygun açıklamaların yapılması önem kazanmıştır (BDO, 2020, s. 3).

31 Aralık bilanço dönemi sonrasında ise finansal raporlama düzenleyicilerinin salgının etkilerini doğru bir şekilde değerlendirmesi önem kazanmıştır. Bu durumda raporlama dönemi için düzeltme gerektiren bir olay değerlendirmesi yapılacaksa, ekonomik belirsizliklerin ve sonuçların finansal tablolar üzerindeki etkileri şu şekilde özetlenmiştir (KPMG, 2020, s. 4):

- ✓ Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen varlık ve yükümlülükler
- ✓ Maddi ve maddi olmayan varlıkların değer düşüklüğü
- ✓ Stokların net gerçekleştirilebilir değeri
- ✓ Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
- ✓ Finansal varlıklarda beklenen kredi zararları
- ✓ Finansal yükümlülüklerin kısa ve uzun vadeli sınıflandırılması
- ✓ Koşullu borç olarak sınıflandırma

3. COVID-19'UN FİNANSAL RAPORLAMAYI ETKİLEMESİNE NEDEN OLAN FAKTÖRLER

Covid-19'un geçmişten günümüze ekonomi üzerinde küresel çapta meydana gelen en önemli olaylardan biri olması dünya üzerindeki hemen her ülkede önemli etkiler ortaya çıkarmıştır. Yakın gelecekte bu konuda daha fazla değerlendirme yapmak mümkün olacaksa da geçen süre içerisinde

işletmeler özellikle azalan talep, bozulan tedarik zinciri, likidite sıkıntısı ve işletme sermayesi açısından zorluklar yaşamıştır (Deloitte, 2020a, s. 1). Tüm bunların yanı sıra talepteki düşüş ile ortaya çıkan stok yığılması işletmelerin envanterini temizlemesini zorlaştırmıştır. Ayrıca kısa vadeli nakit akışı kısıtlamaları nedeniyle tedarikçi ödemelerinde de gecikmeler ortaya çıkmış, tahsilat sorunları çeşitli finansal sıkıntılar ve hukuki durumlar ortaya çıkarmıştır (Deloitte, 2020a, s. 1).

Yaşanan gelişmeler ile beraber 2020 Mayıs ayında Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu (ESMA) borsaya kayıtlı işletmelerde pandeminin finansal raporlamaya etkileri konusunda kamuoyuna açıklama yaparak şeffaflık çağrısında bulunmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) da uluslararası standartların uygulanması konusunda kamuoyunu bilgilendirmiş, özellikle UMS 34 UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı gereğince, işletmelerin önemli değişiklikleri ve bu değişikliklerin finansal tablolar üzerindeki etkisini önceki dönemde yıllık olarak raporlananlara kıyasla açıklamaları gerektiğini belirtmiştir (Dölen ve diğerleri, 2021, s. 150).

Küresel salgının, ekonomi ve finansal piyasalardaki etkileri yanı sıra faaliyet dönemi sonunda, sermaye şirketlerinin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının şeffaf, güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve aslına uygun yansıtılması anlamına gelen dürüst resim ilkesi uyarınca doğru bir şekilde açıklanması finansal raporlama üzerinde de önemli etkileri olacaktır. Bu ilkeye dayalı olarak uygun finansal tablolar hazırlanabilmesi için ekonomik değişimleri ve etkilerinin ne olacağına yönelik muhasebe tahmin ve varsayımlarının değerlendirilmesi gerekmektedir (Demir, 2020, s. 258).

Dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgını, muhasebe açısından da çok önemli sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Buna göre salgının muhasebe açısından temel etkilerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Deloitte, 2020b, s. 1):

- ✓ Üretim kesintileri.
- ✓ Tedarik zinciri aksaklıkları.
- ✓ Personel kesintileri
- ✓ Satışlarda, kazançlarda veya üretkenlikte azalma
- ✓ Tesislerin ve mağazaların kapatılması
- ✓ Planlanan iş genişletmelerinde gecikmeler
- ✓ Finansmanı sağlayamama.
- ✓ Finansal araçların değerinde artan oynaklık.
- ✓ Turistik faaliyetler, zorunlu olmayan seyahat ve spor, kültürel ve diğer boş zaman faaliyetlerinde aksamalar.

Bu en temel etkiler bile göz önüne alındığında işletmeler, yakın zamandaki olayların finansal raporlarını nasıl etkileyebileceğini analiz ederken kendilerine özgü koşulları ve maruz kaldıkları riskleri dikkatlice değerlendirmek durumundadırlar. Özellikle, finansal raporlama ve ilgili finansal tablo

açıklamalarının Covid-19'un tüm önemli sonuçlarını yansıtması gerekmektedir (Deloitte, 2020a, s. 1). El-Mousawi & Kanso (2020) da kuruluşların Covid-19 salgınının sonuçlarını bildirmek için ara mali tablolar hazırlamanın bir zorunluluk olduğu yönünde görüş belirtmiştir. TMS 34 bağlamında ara dönem finansal raporlamalar, işletmenin gelir ve nakit akış yaratma kapasitesi ile ilgili daha doğru bilgiler sunacağı gibi, en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından da önemlidir (Demir, 2020, s. 269).

Covid-19'un finansal raporlama açısından etkilerinin ise birincil, ikincil ve üçüncül etkilerle ortaya çıkacağı tahmin edilmiştir. Buna göre birçok şirket veya grup için mali tablolar üzerindeki doğrudan ciddi ekonomik etki birincil etki olacaktır. Varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesindeki belirsizlik ikincil etkiyi oluşturacaktır. Üçüncül etki ise denetim konusunda ortaya çıkacaktır (Joshi, 2020, ss. 2-3).

İşletmelerin sürekliliği finansal tablo ve raporlama konusunda temel teşkil ettiği için, pandeminin ortaya çıkardığı belirsizlik ortamında işletme sürekliliğinin değerlendirilmesi büyük önem kazanmıştır. İşletme faaliyetlerinin devam etme yeteneği olarak değerlendirilen işletme sürekliliği kapsamında işletme yönetimleri, faaliyetler üzerindeki mevcut ve gelecek öngörülerini oluşturan tüm faktörleri değerlendirmek durumundadır. Bunlar temel olarak gelir düşüşü, maliyetler, öngörülemez giderler, borç sözleşme ihlalleri ve nakit akış sorunları gibi durumlardır (Cavlak, 2020, s. 151).

Genel bir değerlendirme ile işletmelerin işletme sürekliliği yanında şu hesap alanlarını incelemeleri ve detaylandırmaları beklenmektedir (TÜRMOB, 2020, s. 7):

- ✓ Muhasebe tahminleri
- ✓ Gerçeğe uygun değer ölçümleri
- ✓ Şirket varlıklarının değer kaybetmesi
- ✓ Beklenen kredi zararı değerlendirmeleri
- ✓ Finansal riskten korunma muhasebesi
- ✓ Diğer finansal tablo dipnot yükümlülükleri

Covid-19 salgını ve ekonomi üzerindeki etkileri, yatırımcılar ve diğer paydaşların her zamankinden daha fazla kaliteli bilgiye ihtiyaç duyması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla finansal tablo yükümlülüğündeki işletmelerde hem ara dönem hem de yıllık raporlamalarda ekonomik etkilerin değerlendirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. İşletme sürekliliği de dâhil olmak üzere varlık ve yükümlülüklerin yapılacak değerlendirmeler yanı sıra dipnotlarda da doğru bir şekilde yer alması gerekmektedir (Demir, 2020, s. 258).

4. COVID-19 NEDENİ İLE ETKİLENECEK OLAN STANDARTLAR

4.1. Finansal Araçlar

Covid-19, ister kurumsal ister bireysel olsun, borçluların kredi ilişkileri kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirme becerilerini etkileyebilir. Salgın sürecinde işletmelerin kredi yükümlülüklerini yerine getirmesi konusunda güçlükler de meydana gelebilecektir. Finansal Araçlar standardı kapsamında, beklenen kredi zararları gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeyen borç türü finansal varlıklar için geçmiş olaylar, mevcut koşullar ve gelecek tahminlerine dayalı olarak muhasebeleştirilmelidir. Başka bir ifade ile gerçekleştirilecek veya gerçekleştirilemeyecek olası gelecekteki sonuçlar bile olasılık ağırlıklı bir temelde işletme beklenen kredi zararlarına dâhil edilmelidir (Grant Thornton, 2020, s. 3).

Beklenen kredi zararları, bir dizi olası sonucun değerlendirilmesiyle belirlenen olasılık ağırlıklı bir miktardır. Niteliksel ve niceliksel açıklama, finansal tablo kullanıcılarının kredi riskinin gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamaktadır (Gould & Arnold, 2020).

UFRS 9, değer düşüklüğü zararlarının ileriye dönük olarak muhasebeleştirilmesini gerektirdiği için, söz konusu değer düşüklüğü zararının herhangi bir kredi olayının ortaya çıkmasından önce muhasebeleştirilmesi anlamına gelmektedir. Bu değer düşüklüğü zararları, beklenen kredi zararları olarak adlandırılmaktadır. UFRS 9 ile finansal kriz dönemlerinde kredi zararlarının geç kayda alınmasının önüne geçilmek istenmiştir. Bu kapsamda finansal araçlarda değer düşüklüğünün mevcut olup olmadığının tespiti büyük öneme sahiptir. Bu kapsamda finansal raporlama açısından, salgının finansal varlıkların değer düşüklüğüne etkisini, bu konudaki tahmin ve değerlendirmeler, rapor dönemindeki önemli değişikliklerin ayrıntıları, aşama 1'den aşama 2'ye taşınan finansal varlıkların etkileri gibi bilgilerin TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre açıklanması gerekmektedir (Demir, 2020, s. 261). Bu standart kapsamında işletmelerin ticari alacakları için beklenen kredi zararlarını, mevcut ve geleceğe yönelik makul ve desteklenebilir bilgiye dayanarak önceden belirlemeleri gerekmektedir (Güdelci, 2021, s. 356).

Bilindiği gibi 2008 küresel krizi sonrasında hazırlanan UFRS 9 Finansal Araçlar Standardı özellikle kriz dönemlerinde kredi zararlarının kaydının geç yapılmasını önlemek için düzenlenmiştir ve kredi zararlarının gerçekleşmeden önce hesaplanabilmesi yöntemlerine odaklanmıştır. Bu nedenle beklenen kredi kaybı hesaplamasında borçlu ve kreditorlerin kredi riskleri konusunda değişiklik yapıp yapmadığı, sözleşme koşullarının son durumu, borçluların kredi riskinde artış ihtimalinin değerlendirilmesi, teminat ya da diğer varlıklarda değer düşüşü kaynaklı temerrüt riski gibi faktörlerin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (Demir, 2020, ss. 259-260).

UFRS 9 kapsamında, ekonomik sonuçlara ilişkin gelecekteki tahminler, geçmiş finansal verilere dayalı olarak yapılır. UFRS 9, tahmin edilen finansal değerlendirmeleri dikkate alarak gelecekteki raporların değerlendirilmesine rehberlik etmektedir. Bir kar ve zarar tablosu aracılığıyla beklenen kredi zararı değerlendirmeleri yapmak zordur. Çünkü bu tablo mevcut finansal verilere dayanılarak hazırlanmıştır ve herhangi bir tahmin içermemektedir. UFRS-19 kapsamında şirketlerin raporlama tarihine kadar raporlanan bilgilerin doğruluğuna ilişkin yeterli veri sağlamaları beklenmektedir. Covid-19 nedeniyle kredi borçlanmasında artış olmuştur ve buna göre borçlulara kredinin tam olarak açıklanması sağlanmalıdır. Cari Beklenen Kredi Kaybı değerlendirmesi kapsamında, yalnızca önemli değere sahip kredi aracının kalan ömrü dikkate alınır. UFRS-9, gecikmiş işlemler ve kredi kapatma sürecinden kaynaklanan kısa vadeli alacakların raporlanmasını kolaylaştırır. UFRS-9 ayrıca, beklenen kredi zararlarını değerlendirirken hem uzun hem de kısa vadeli kredi değerlendirmelerinin yasal olarak yapılmasını sağlar (Almayyahi ve diğerleri, 2021, s. 116).

Üretkenlikteki kesintiler ve azalan satışlar, işletmenin sermayesi üzerinde etkilere sahip olabilir. İşletmeler, tedarikçilere sonradan ödeme yapmak ya da ters faktöring gibi alternatif finansman kaynaklarının kullanımı da dahil olmak üzere, bu riski yönetmenin yollarını arayabilirler. Benzer şekilde, işletmeler alacaklarını fatura tutarına indirgenmiş bir tutardan satın alan bir finansal kuruluş aracılığıyla ticari alacaklarının erken kapatılmasını isteyebilirler. İşletmeler, bunlar gibi işletme sermayesi tekniklerinin kullanımında, UFRS 7 Finansal Araçlar standardı işletmenin likidite riski yönetimine ilişkin açıklamasında nasıl yansıtıldığını dikkate almalıdır (Deloitte, 2020b, s. 4).

4.2. Stokların Değerlemesi

Covid-19 nedeniyle dünya çapında uygulanan karantinalar nedeniyle işyerlerinin kapatılması, talepte yaşanan hızlı düşüşler, tedarik yükümlülüklerindeki sorunlar, satış sözleşme koşullarının yerine getirilememesi, şüpheli alacakların artışı gibi birçok unsur stokların net değeri üzerinde etkileyici hale gelmiştir (Joshi, 2020, s. 5).

Stoklar, maliyetinin ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olmasıyla ölçülmektedir. Bununla beraber ekonomik belirsizlik ortamlarında ek sorgulama ve inceleme gerekebilir. Ayrıca, bir işletmenin üretim seviyesinin anormal derecede düşük olması durumunda (örneğin, üretim hatlarının geçici olarak kapatılmasının bir sonucu olarak), tahsis edilmemiş sabit genel giderlerin dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilmesini sağlamak için stok maliyetini gözden geçirmek gerekebilir (Deloitte, 2020b, s. 2).

Stokların değerlendirilmesi UMS 2 Stoklar standardına tabidir ve mevcut ortamda, hesaplaması muhtemelen daha ayrıntılı yöntemler veya varsayımlar gerektirmektedir. Ara stok değer düşüklüğü zararları, oluştukları ara döneme yansıtılmalıdır ve sonraki geri kazanımlar gelecek dönemlerde kazanç olarak muhasebeleştirilmelidir (Gould & Arnold, 2020).

Covid-19 sonucu ekonomik belirsizliklerin ortaya çıkışı stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitini zorlaştırmaktadır. Buna göre üretim seviyesinin düşüşü sonucu dağıtılmamış sabit giderlerin üretim maliyetinde mi, yoksa kar/zararda mı muhasebeleştirilmesi gerektiği doğru değerlendirilmelidir. Ayrıca gayrimenkul yatırım şirketleri için stoklarında bulunan inşaatların fiyatlarındaki düşüşler ile dönemsel stoklar ile hızlı tüketim ürünlerine ilişkin stokların, hasar, bulaşma, fiziki bozulma ve fiyat seviyelerindeki değişimler dikkate alınmalıdır (Demir, 2020, ss. 261-262).

Salgın nedeniyle stokların net gerçekleşebilir değerine indirgenmesi de gündeme gelebilecektir. Bu durum stok hareketlerinin azalması, emtia fiyatlarında düşüş ya da satışların beklentilerin altında kalması nedeniyle stokların kullanılamaz hale gelmesi gibi faktörlerle ortaya çıkabilmektedir ve bu kapsamda kamuya açıklamanın gerekli olup olmadığı değerlendirilmelidir (Demir, 2020, s. 261).

4.3. Gelir Vergileri

Covid-19 pandemisi ertelenmiş vergi varlıklarının tanınması, yatırım iştirakleriyle ilintili ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ara dönem raporlama vergi oranı gibi konularda yeniden değerlendirme yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Örnek olarak ertelenmiş vergi varlıkları, işletmenin gelecekteki vergilendirilebilir kârlarına yönelik ikna edici kanıtlar ile desteklendiğinde, sermaye dışı zararlar için muhasebeleştirilirken pandemi nedeniyle vergilendirilebilir kârların elde edilemeyeceği anlaşıldığında ertelenmiş vergi varlığının artık tanınmaması gerekecektir (Özdemir ve diğerleri, 2020, s. 173).

Finansal raporlamalarda, işletmenin sürekliliği esas olduğu için, raporlama dönemi sonundan itibaren en az 12 aylık bir dönem için gelecek öngörülerini de dikkate alınmaktadır. Finansal tabloda ertelenen vergiler ise işletmenin gelecekte kar ihtimaline göre yer alırken, ertelenen vergiler muhasebeleştirilmemektedir. Bu nedenle ertelenmiş vergi hesaplamalarında işletme sürekliliği dikkate alınmak durumundadır.

Salgın dolayısıyla işletmelerin kârlılıklarında önemli etkilerin ortaya çıkması beklenmektedir. Bu kapsamda varlıklarda oluşacak değer kayıpları, ertelenmiş vergi yükümlülüklerini azaltabileceği gibi ek ertelenmiş vergi varlığı yaratabilecektir. Dolayısıyla işletmelerin kâr, ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği, dağıtılmamış kâr ile ilişkili olarak ertelenmiş vergilerinin muhasebeleştirilmesi TMS 1 uyarınca yeniden ele alınmalıdır (Demir, 2020, s. 264).

4.4. İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar

Muhasebe standartları kapsamında iştiraklere yönelik yatırımların muhasebeleştirilmesinde TMS 28 “İştiraklerdeki ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar” standardı uygulanacaktır. Bu standarda göre iştirak yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin olduğu işletme olarak açıklanırken, iş ortaklığı ortak

kontrole sahip tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının olduğu anlaşma olarak ifade edilmiştir (Kurt & Kara, 2020, s. 138).

TFRS kapsamında iştirak yatırımlarının konsolide olmayan finansal tablolarda öz kaynak yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemi ile raporlanması, konsolide finansal tablolarda ise öz kaynak yöntemi kullanılarak raporlanması gerektiği belirtilmiştir (Kurt & Kara, 2020, s. 138).

Covid 19 sonrasında işletmelerin iştirak ve iş ortaklıklarındaki net yatırımlarının değer düşüklüğüne uğramalarına yönelik tarafsız kanıt olup olmadığını ortaya koymaları gerekmektedir. Bu faktörler genel olarak finansal sıkıntılar, ödemelerde temerrüde düşülmesi, iflas ya da farklı bir finansal yapıya geçilmesi, net yatırıma ilişkin aktif piyasanın ortadan kalkması veya kredi derecesinde ya da gerçeğe uygun değerdeki düşüşler olabilmektedir. İşletmeler bunların varlığı halinde, iştirak ve iş ortaklıklarındaki paylarını, TMS 28 kapsamında değerlendirmeli ve değer düşüklüğü ihtimalini de göz ardı etmeden finansal tablolarında ve dipnotlarında belirtmelidir (Demir, 2020, s. 263).

4.5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Pandemi döneminde duran varlıklar ve şerefiyede değer düşüklüğü ve buna bağlı etkiler ortaya çıkabilecektir. Bu durum değer düşüklüğü testi gerektirebileceği gibi işletmelerin son değerlemelerinde kullanılan iskonto oranlarının, raporlama tarihindeki risk ortamını yansıtacak şekilde revize etmesi gündeme gelebilecektir (Öktem & Öktem, 2021, s. 66).

Covid-19'un finansal etkileri konusunda işletmeler öncelikli olarak bilanço kayıtlarında şerefiye dâhil değer düşüklüğünün mevcut olup olmadığına bakmak durumundadırlar. Özellikle nakit akışları ve gelir tahminleri de dâhil olmak üzere işletmelerin finansal performansları salgından doğrudan ya da dolaylı olarak etkilenebilecektir.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı uyarınca varlıklarda değer düşüklüğüne yönelik göstergelerin varlığı halinde değer düşüklüğü testinin uygulanması gerekmektedir ve bu yöndeki herhangi bir düşüş halinde varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilmelidir (Akkaş, 2020, s. 4). Bu kapsamda özellikle iştiraklerin finansal güçlük koşulları, sözleşme şartlarında ihlal olup olmadığı, sektördeki durgunluk ihtimalleri değerlendirilmelidir (Demir, 2020, s. 264).

Covid-19 salgınından finansal tablolarda etkilenebilecek bir diğer unsur şerefiyenin kayıtlı değeridir. Buna göre faaliyette bulunan iş alanında işletme üzerinde olumsuz etki gösteren olayların olması, personel kayıpları, önemli bir varlık grubunda kayıp yaşanması, bağlı ortaklığın finansal tablolarında şerefiyesinin değerinin düşmesi ya da işletmenin hisse değeri kaybı yaşaması dolayısıyla varlıklarının taşınan değerlerinin piyasa değerinin üstünde kalması gibi nedenlerle etkilenebilecektir (Akkaş, 2020, s. 5).

Salgın dolayısıyla üretim ve tüketim yanı sıra tedarikte ortaya çıkan aksaklıklar, karantina tedbirleri nedeniyle tüketimdeki azalmaya paralel yaşanan fiyat düşüşleri ve karlılıkta azalmalar yaşanmıştır. Bunların bir değer düşüklüğü unsuru olup olmadığı da doğru bir şekilde değerlendirilmeli, değer düşüklüğü testi için varsayımlar gözden geçirilmeli ve gerekli hallerde yenilenmelidir (Demir, 2020, s. 263).

4.6. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Covid-19'da olduğu gibi belirsiz bir ekonomik ortamda finansman elde etmede zorluklarla karşılaşan bir işletme, iştiraklerinin bir kısmının satılması veya kapatılması veya faaliyetlerin küçültülmesi (geçici veya kalıcı olarak) gibi yeniden yapılandırma planlarını düşünüyor veya uyguluyor olabilir. Bu tür planlar, finansal raporlama açısından şu konuların dikkate alınmasını gerektirmektedir (Deloitte, 2020b, s. 3):

- ✓ İşletmenin yeniden yapılandırma için ayrıntılı bir resmi planı olup olmadığı değerlendirilmelidir.
- ✓ İşletmenin herhangi bir bölümü mevcut durumunda hemen satışa hazır olabilir. Bu durumlarda elden çıkarılacak varlıklar ve borçlar satış için elde tutulan olarak sınıflandırılır ve defter değerlerinden düşüğe satış maliyetleri düşülerek gerçeğe uygun değerlerine kaydedilir.

Küresel salgın dolayısıyla üretimdeki olağanüstü düşüşler, müşterilere karşı yükümlülükleri etkileyebileceği için bu kapsamda ortaya çıkabilecek zararlar için TMS 37 kapsamında gerekli karşılıkların ayrılması gerekmektedir. Bu karşılıkların doğru değerlendirilmesi de finansal tabloların güvenilirliği açısından önemlidir (Demir, 2020, s. 9). İşletmelerin salgının olumsuz etkilerini azaltmak için yeniden yapılanmaya gitmeleri durumunda karşılık sadece yeniden yapılandırma işlemine yönelik detaylı ve resmi bir planın olması, uygulamanın başlanmış olması ya da bundan etkileneceklere duyurulması ile bu yapılandırmanın tamamlanacağına yönelik ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratılmış olması durumunda muhasebeleştirilmektedir (Demir, 2020, ss. 264-265).

4.7. Hasılat Döngüsü ve Sözleşme Düzenlemelerindeki Değişiklikler

İşletmeler, değişken bedel tahminlerini güncellenmesi ve özellikle pandemiden etkilenen ülkelere yönelik satışlarda hasılatın muhasebeleştirilmesinin zamanlaması gibi hasılatın gerçekleşme şartlarını kontrol etmeleri gündeme gelebilecektir (Öktem & Öktem, 2021, s. 67).

Covid-19'un mal ve hizmetlere olan talebi olumsuz etkilemesi ve tedarik zinciri döngülerini bozması, müşterilerin mal veya hizmetler için ödeme yapamamasına neden olabileceği gibi müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirin finansal tablolara yansıtılma şeklini etkileyebilecektir (RSM IFRS Advisory Committee, 2020, s. 11).

Küresel salgın ile işletmelerin gelirlerinde düşüşler meydana gelebilir. Bu durumda işletmenin müşteriyle olan sözleşmesinin indirimler ya da promosyonlar gibi değişken bileşenler içermesi

durumunda, işletme bu konudaki önceki tahminlerinin uygun olmaya devam edip etmediğini değerlendirmelidir (Grant Thornton, 2020, s. 5).

UFRS 15 Hasılat Standardı kapsamında Covid-19'un yayılım sürecinde mevcut müşteri sözleşmelerinin geçerliliğini koruyup korumadığı, hasılat tahminlerinin güncelliği ve değişken bedeller ve ilerleme düzeyine ilişkin tahminlerin güncelliği gibi konular önem kazanmaktadır. İşletme müşteri ile olan sözleşmesinde belirli promosyonlar ya da indirimlerde olduğu gibi bazı değişiklikler yaptıysa, önceki tahminlerin güncellenmesi gerekebilecektir. Çünkü UFRS/TFRS 15 Hasılat Standardı kapsamında gelirin muhasebeleştirilmesi konusu yeni koşullar altında yeniden ele alınmak durumundadır (Akkaş, 2020, s. 6).

4.8. Diğer Değerlendirmeler

Covid-19 salgını ile bazı işletmeler çalışanlarına operasyonlarının geçici olarak kapatılması sırasında, hastalık halinde ya da karantina altında ödeme yapmak, uzaktan çalışan personele bazı faydaların sağlanması gibi ek önlemlere başvurmuştur. Bu nedenle bir işletme çalışanlarına yeni faydalar sağlamaya karar verirse, faydaların nasıl muhasebeleştirileceğini belirlemek durumundadır. Bu durumda UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı dikkate alınmalıdır (Grant Thornton, 2020, s. 6).

Devlet tarafından verilen teşvik ve yardımlar konusunda da işletmelerin, ara dönem finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmaları beklenmektedir (Dölen ve diğerleri, 2021, s. 152). Buna göre devlet tarafından verilecek tüm yardımların muhasebeleştirilmesinde güncel mevzuat takip edilmesi gerekecektir (Öktem & Öktem, 2021, s. 68).

Pandemi döneminde yatırım, Ar-Ge gibi giderlere bağlı olarak, ortaya çıkan vergi yükümlüklerine karşı mükelleflere vergi indirimi veya benzer vergi avantajı gündeme gelebilmektedir. Doğru finansal raporlama için bu durumlar da ara dönem finansal tablolara yansıtılmak durumundadır (Dölen vd., 2021, s. 153).

Covid-19 ile beraber tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ölçülmesi de değerlendirilmek zorundadır. Bu kapsamda tahminler yapmak ve uygun faiz oranı, gelecekteki maaş artışları ve çalışan devir hızı gibi varsayımlar kullanmak gündeme gelebilecektir. Piyasalardaki istikrarsızlık ve Covid-19'un bir sonucu olarak tahvil oranlarındaki düşüş göz önüne alındığında, bir işletme, tanımlanmış fayda yükümlülükleri üzerindeki etkiyi dikkate almak durumundadır (Grant Thornton, 2020, s. 4).

Birçok işletme, yaklaşık olarak üç yılda bir veya düzenleyicilerinin gerektirdiği şekilde risklere ve istatistiklere dayanan değerlendirme almaktadır. Aralarında, her raporlama tarihinde plan varlıklarının güncel bir değerlemesi gerekmesine rağmen, işletmelerin finansal riskleri değerlendiren görevlileri finansal raporlama amacıyla rakamları ileriye taşımak için daha sınırlı bir güncelleme yapabilir.

Yönetim, Covid-19'un etkisinin bir sonucu olarak tahminin düzeltilmesi mi yoksa daha kapsamlı bir değerlendirme mi elde edilmesi gerektiğini değerlendirmelidir (Grant Thornton, 2020, s. 4).

5. BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Covid-19 salgınının öngörülemeyen biçimde hemen hemen tüm iş kollarını etkilemesi dolayısıyla, özellikle finansal raporlama, denetim ve gözden geçirme süreçlerinin değişen koşullar ışığında uygulanabilir olduğu kadar sağlam olduğundan emin olmak için işletmelerin finansal tablolarını düzenleyenlerin, denetim komiteleri ve finansal denetçilerle yakın bir şekilde çalışmalarını tavsiye edilmiştir (Joshi, 2020, s. 2). Pandemi döneminde belirsizlikler işletmelerin stratejik karar süreni yakından etkilerken, risk unsuru taşıyan konular ön plana çıkmaktadır. Bu nedenle risk odaklı yapısı gereği denetim sürecinin bu belirsizlikten etkilenmesi de olasıdır. Denetçiler, belirsizlik oluşturan ve risk olabilecek konuları kilit denetim konuları (KDK) olarak nitelendirmekte ve ilgili hesaplara ve dipnotlara atıfta bulunmaktadır (Özby, 2022, s. 56).

Uluslararası Denetim Standardı (UDS) açısından Covid-19'un denetim konusundaki en önemli etkisini işletme sürekliliğinin sağlanması oluşturmaktadır. Kriz dönemleri açısından ekonomik belirsizliklerin varlığı, öncelikli hedef olarak işletme sürekliliğini gerekli kılmaktadır. Muhasebe açısından değerlendirildiğinde işletme sürekliliği bağımsız denetimlerde, denetçilerin işletmenin sürekliliğini raporlarında bildirmeleri şeklinde açıklanabilecektir (Karakaya, 2020, s. 15). Bu konuda dikkate alınması gereken unsurlar ise şu şekilde maddeleştirilebilecektir (TÜRMOB, 2020, s. 9):

- ✓ Risklerin ve olası farklı sonuçların dikkate alınarak tahminlerin güncellenmesi,
- ✓ Projelendirilmiş sözleşmelerin farklı senaryolara uyumluluğunun değerlendirilmesi,
- ✓ İleride atılacak adımlar için yönetimin planlarının değişimi
- ✓ Açıklamaların (dipnotların) detaylandırılması

Covid-19 salgını ile ortaya çıkan ekonomik kısıtlamalar ve nakit akış sıkışıklıkları gibi konular işletme sürekliliği açısından büyük öneme sahiptir. Sürecin ortaya çıkardığı belirsizlikler ise işletmelerin sürekliliği konusundaki öngörülerini zorlaştırmaktadır. Bu açıdan denetmenler yöneticilerden ek değerlendirmeler yapılması ya da değişen koşullara bağlı güncelleştirilmesi gibi tedbirlere başvurabilecektir. Ayrıca denetmenler, dipnotların detaylandırılmasını da isteyebilecektir (Özbirecikli & Adana, 2020, s. 2083). Bu konuda örnek bir açıklamayı Özbirecikli & Adana (2020, s. 2087) şekilde belirtmiştir:

“Çin Halk Cumhuriyeti'nin Wuhan kentinde 2019 yılının Aralık ayında ortaya çıkan Koronavirüs (Covid-19) salgını tüm dünyaya yayılmış ve 11 Mart 2020 tarihinde Dünya Sağlık Örgütü tarafından Pandemi ilan edilmiştir. Ülkemizde ve tüm dünyada Covid-19 salgınına ilişkin alınan önlemler kapsamında üretim, ticaret ve ulaşım gibi birçok alanda kısıtlayıcı tedbirler

getirilmiştir. Getirilen bu tedbirlerin ve yavaşlayan ekonomik aktivitelerin etkisiyle, şirketlerin gelirlerinin düşmesi ve nakit akışlarının olumsuz etkilemesi muhtemeldir.”

Covid-19 ortamında denetçilerin risk değerlendirmesi sürecinde, şirketin likiditesi gibi önemli risk unsurları konusunda revizyonun gerekli olup olmadığının değerlendirilmesi de gerekmektedir. İstikrarsız ortamda risk değerlendirmesinin de sürekli olarak gözden geçirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu konuda ayrıca UDS 315’te yer alan ‘Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi’ ilkesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir (TÜRMOB, 2020, s. 8).

Covid-19 salgınının öngörülemez ve daha önce karşılaşılmamış bir durum olması dolayısıyla, yönetilmesi gerekli birçok konu ortaya çıkmıştır. Bu noktada Bağımsız Denetim Standardı 570 hem yöneticiler hem de denetçiler için yol gösterici olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakaya, 2020, s. 22).

6. SONUÇ

Tüm dünyada etkili olan ve ekonomilerin belirsizliğe sürüklenmesine yol açan Covid-19 salgını işletmeler özelinde de sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Özellikle zorunlu kapamalar dolayısıyla arz ve talepte yaşanan düşüşler yanı sıra insanların sosyal yaşam pratiklerinin değişimi ile ekonomide ortaya çıkan yeni durumlar, ekonomi üzerinde belirleyici hale gelmiştir. Bu nedenle Covid-19 bir sağlık krizi olması yanında bir finansal kriz olarak da nitelendirilmektedir.

İşletmelerin karar verme aşamasının en önemli araçlarından olan finansal raporlamalar da ekonominin bu seyrinden etkilenmiş, doğal olarak bu süreçte finansal raporlamaların gözden geçirilmesi gündeme gelmiştir. Ülke olarak tüm olası gelişmelerin işletme tahminlerinde olumsuz sapma yaratma ihtimalinin olması halinde işletmelerin en küçük detayına kadar bunu raporlaması gerekmektedir.

Covid-19 sermaye yapısı zayıf işletmeler ve likidite riski dolayısıyla belirli sektörler üzerinde daha olumsuz etkiler ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle kredi erteleme ve yeniden yapılandırma başta olmak üzere bazı önlemler alınması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Çalışma genelinde belirttiğimiz gibi Covid-19 salgını dolayısıyla finansal tablolardaki birçok bilginin, yeniden dikkatli bir şekilde ele alınması gündeme gelmiştir. Bu nedenle işletmelerin finansal raporlama standartlarını doğru bir şekilde uygulaması ve doğru açıklamalar ile yansıtması gerekmektedir. Bu bağlamda finansal raporlama kapsamında önemlilik kriteri yeniden gözden geçirilmeli, şirketlerin nakit akışlarındaki olağan dışı durumlar tespit edilmeli, stoklarıyla ilgili net gerçekleştirilebilir değer tespit edilmelidir. Bu süreçte özellikle muhasebe tahminleri ve gerçeğe uygun değer ölçümleri, şirket varlıklarında olası değer kayıpları, olası kredi kayıpları, finansal riskler ve finansal risklerden kaçınma muhasebesi ve diğer finansal raporlama dipnot yükümlülüklerinin dikkate alınması ve UFRS’ye uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca geçmiş yıl tahminlerinin

ve varsayımlarının geçersiz hale gelmiş olabilecek olması dolayısıyla revize edilmesi gereken tahminler TMS 1 ve TMS 8'e uygun olarak tablo ve dipnotlarda açıklanmalıdır. Buna göre 1 Ocak 2020 ve sonrasında başlayan yıllık dönemde geçerli olacak bu düzenlemeler ile özellikle önemlilik tanımının netleştirilmesi ve önemli olmayan bilgilerin dikkate alınması gündeme gelebilmektedir.

Bu aşamada denetçilerin de oluşan yeni koşullara uygun olarak iç denetim faaliyetlerini sürdürmesi beklenmektedir. Bu kapsamda denetçilerin özellikle finansal tabloların denetimi ve bu konuda uygulama sorunlarına yoğunlaşması beklenmektedir. Buna göre denetçilerin Covid-19'un yarattığı etkiler karşısında işletmenin ne şekilde karşılık verebileceği ve ne gibi tedbirlere başvurduğu, salgından ne şekilde etkilendiği ve etkileneceği, likidite yönetimi gibi konuların öncelikli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetim sırasında işletmenin gerçeğe uygun değer de dâhil olmak üzere tüm muhasebe tahminlerini iyice incelemesi, mesleki yargıya çok daha fazla başvurması gerekmektedir. Ayrıca denetçiler bu aşamada teknoloji kullanımının artacağını öngörebilmelidir.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- EY, FF; Yazı Taslağı- EY, FF; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- EY,FF; Son Onay ve Sorumluluk- EY, FF.

AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- EY, FF; Drafting Manuscript- EY, FF; Critical Revision of Manuscript- EY, FF; Final Approval and Accountability- EY, FF.

KAYNAKÇA

- Akkaş, J. (2020). *COVID-19 Salgınının Finansal Raporlama Etkileri*. Grant Thornton. https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/1.-member-firms/turkey/ifrs-yaynlar/covid-19_sfretkileri.pdf
- Almayyahi, A. R. A., Mohammed, M. A., Alnoor, A., Abbas, S., & Khattak, Z. Z. (2021). The Influence of International Accounting Standards on the Economic Development Aftermath of COVID-19. *International Journal of Innovation*, 15(3), 15.
- BDO. (2020). *Potential Effects of the Coronavirus Outbreak on 31 December 2019 Year End Financial Reporting*. BDO. <https://www.bdo.global/getmedia/3dea529b-2521-43d2-b73f-ee8f3418eea4/IFRB-2020-02->
- Cavlak, H. (2020). Possible Effects of Covid-19 Pandemic on Financial Reporting: Investigation of Interim Financial Reports of Companies Listed on BIST 100 Index. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(COVID-19 Special Issue), 143-168. <https://doi.org/10.21547/jss.755865>
- Deloitte. (2020a). *COVID-19' un işletmelere olan finansal etkileri ve çözüm önerileri*. Deloitte. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/financial-advisory/COVID-19-un-isletmelere-olan-finansal-etkileri.pdf>
- Deloitte. (2020b). *IFRS in Focus Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019*. Deloitte. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/audit/IFRS-in-Focus-COVID19.pdf>
- Demir, Z. (2020). COVID-19' un TFRS Kapsamındaki Finansal Raporlamaya Olan Etkileri ve TMS Kapsamında Denetçinin Dikkate Alması Gereken Hususların Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(61), 255-278.
- Dölen, T., Yanık, S. S., & Ayanoğlu, Y. (2021). Covid-19'un Ara Dönem Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri: Havacılık Ve İlaç Sektörü Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 149-168. <https://doi.org/10.25095/mufad.948317>
- El-Mousawi, H., & Kanso, H. (2020). Impact of COVID-19 Outbreak on Financial Reporting in the Light of the International Financial Reporting Standards (IFRS) (An Empirical Study). *Research in Economics and Management*, 5(2), p21. <https://doi.org/10.22158/rem.v5n2p21>
- Gould, S., & Arnold, C. (2020, Nisan 13). *The Financial Reporting Implications of COVID-19*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>

- Grant Thornton. (2020). *COVID-9: Financial Reporting and Disclosures*.
<https://www.grantthornton.ca/globalassets/1.-member-firms/canada/insights/pdfs/covid-19-financial-reporting-and-disclosures.pdf>
- Güdelci, E. N. (2021). COVID-19 Koşulları Altında Ticari Alacaklara Ait Beklenen Kredi Zararlarının TFRS 9 Kapsamında Belirlenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2), 355-379.
<https://doi.org/10.31460/mbdd.798686>
- İSMMM Bağımsız Denetim Komitesi. (2020). *Koronavirüsünün (COVID-19) Finansal Tanlılar ve Bağımsız Denetim Çalışmaları Üzerine Muhtemel Etkileri*. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/31032020_bulten.pdf
- Joshi, P. L. (2020). Covid-19 Pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges. *International Joournal of Auditing and Accounting Studies*, 2(1), 1-9.
- Karakaya, G. (2020). COVID-19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 14-29.
- KPMG. (2020). *Covid-19 finansal raporlama üzerindeki potansiyel etkileri*. KPMG. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/covid19-finansal-raporlama-uzerindeki-potansiyel-etkileri.pdf>
- Kurt, Y., & Kara, M. (2020). İştirakler, iş ortaklıkları, bağlı ortaklıklar ve finansal yatırımlara ilişkin değerlendirme farklarının TMS/ TFRS açısından raporlanması. İçinde *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Akademik Çalışmalar* (C. 2, ss. 136-144). Gece Kitaplığı.
- Öktem, B., & Öktem, R. (2021). COVID-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi: Finansal Dayanıklılık Kapsamında Değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(165), 61-87.
- Özbay, D. (2022). COVID-19 Pandemi Döneminde Artan Belirsizlik Ortamı ve Kilit Denetim Konuları Açıklamaları Üzerindeki Etkisi: BİST 100 Şirketleri İncelemesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 66, 49-63. <https://doi.org/10.26650/MED.1023848>
- Özbirecikli, M., & Adana, B. A. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınlarının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi (Evaluation of Independent Audit Process in terms of Effects of Covid-19 Pandemic). *Journal of Business Research - Turk*, 12(2), 2080-2093.
<https://doi.org/10.20491/isarder.2020.963>
- Özdemir, M., Karavardar, A., & Özkan, M. (2020). COVID 19 Pandemisinin Finansal Raporlama Süreci Üzerindeki Etkileri: Serbest MUhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of International Management Educational and Economics Perspectives*, 8(2), 166-187.

RSM IFRS Advisory Committee. (2020). *RSM Insight: Coronavirus and IFRS Financial Reporting Implications*. RSM.

https://www.rsm.global/sites/default/files/media/Ideas%20and%20insight/IFRS/rsm_guide_to_covid-19_and_ifrs_gs.pdf

TÜRMOB. (2020). Koronavirüs krizi: Finansal Raporlama ve denetim üzerindeki sonuçları. *TURMOB International*, 12(52).

<https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/common/downloads/52.pdf>