

TMS 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR STANDARDI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI

Kayahan TUM*
Mehmet Ü. MEMİŞ**

ÖZET

Bu çalışma işletmelerde finansal tabloların hazırlanma tarihi ile bu tabloların yayım için onay tarihi arasında geçen süre içinde gerçekleşen finansal olaylarla ilgili yapılacak işlemleri ve bağımsız denetçilerin bu husustaki sorumluluklarını incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada öncelikle finansal tabloların yayımlanma süreci ve “TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihi) Sonraki Olaylar” Standardı uygulama örnekleri ile ele alınmıştır. Daha sonra bağımsız denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin sorumlulukları, SPK’nın X seri ve 22 No’lu Tebliği de dikkate alınarak incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda bilanço tarihi ile finansal raporların yayım için onay tarihi arasında gerçekleşen bazı olaylar için düzeltme yapılması gerektiği, bazı olaylar için ise düzeltme yapılmayıp dipnotlarda açıklama yapıldığı görülmüştür. Bağımsız denetçilerin bu tür olayları denetim süreci sonuna kadar araştırma, tespit etme ve işletme yönetimine düzeltme ya da dipnotlarda açıklama yapılması yönünde önerilerde bulunma sorumluluğu vardır.

Anahtar Kelimeler: Bilanço Tarihi Sonraki Olaylar, Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları, TMS 10

IAS 10 – EVENTS AFTER THE REPORTING PERIOD (BALANCE SHEET DATE) AND RESPONSIBILITIES OF INDEPENDENT AUDITORS

ABSTRACT

This study aims to investigate both the transactions that occur between the preparation date of financial statements and the approval date of these statements in enterprises and the responsibilities of independent auditors in this case. In accordance with this purpose, publication period of financial statements and application samples of IAS 10 – events after the reporting period (Balance Sheet Date) are discussed. Besides, during the audit process, the responsibilities of independent auditors after reporting period are presented in the study considering the X serial of Free Market Board (SPK) and 22 numbered statement. As a result of the assessment, it is understood that for some events occurring between the balance sheet date and the approval date of financial reports issue date, some amendments should be made and it is not necessary for some cases since they are stated in footnotes. Independent auditors has the responsibility to research and identify such problems and make suggestions to the enterprises or offer to state them in footnotes till the auditing process terminated.

* Yrd.Doç.Dr., Mustafa Kemal Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi,
kayahantum@mku.edu.tr

** Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi,
mmemis@cu.edu.tr

Key Words: Events After the Balance Sheet Date, Responsibilities of Independent Auditors, IAS 10

Giriş

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları için bir rehber işlevi gören Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de 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 sağlamak” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda yatırımcılar, borç verenler ve kredi sağlayanlar sayılmış olmakla birlikte, elbette ki işletme sahipleri, yöneticileri, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar kamu kuruluşları gibi gerek işletme içi gerek işletme dışı finansal bilgi kullanıcıları bu tablolarda sunulan bilgilerden yararlanmaktadırlar. Böylesine geniş bir kitleyi ilgilendiren finansal tablolarda sunulan bilgilerin faydalı olması için “ihtiyaca uygun” bilgilerin “aslına sadık” bir şekilde sunulması ile mümkün olacaktır. Bu bakımdan finansal bilgi kullanıcıları alacakları kararlar için işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ihtiyaçları olan bilgilerin aslına uygun bir şekilde finansal tablolarda sunulmasını beklerler.

İşletme ile ilgilenen finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlar açısından son derece önemli olan finansal tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması farklı tarihlerde gerçekleşmektedir. Bilanço tarihi, özel hesap dönemi tayin edilen işletmeler dışında genellikle 31 Aralık tarihidir ve bu tarihe kadar işletmenin muhasebe departmanı tarafından yürütülen kaydetme (yevmiye defteri) ve sınıflandırma (büyük defter) fonksiyonlarının yerine getirilmesini takiben hazırlanan finansal raporlar üst yönetime sunulur. Üst yönetimin kendisine sunulan raporları incelemesi ve finansal tabloların yayımı için onay vermesi belli bir süre içerisinde gerçekleşmektedir. Bu süre zarfında işletme ile ilgili olaylar devam etmekte olup, bu olayların etkileri finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilmektedir (Pamukçu ve Pamukçu, 2009, s.69). Finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirlik düzeyini arttırmak için, finansal tabloların düzenlenme tarihinden onaylanma tarihine kadar geçecek süre içindeki gelişmelerin de finansal tablolara yansıtılma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Delikanlı, 2009, s.102).

Bu ihtiyaç doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 10 no’lu Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı düzenlenmiş olup, ilgili standart ülkemizde de TMS 10 şeklinde Türkçeye çevrilerek yayımlanmıştır. Bu çalışmada finansal tabloların yayımının onaylanma süreci açıklandıktan sonra “TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar” Standardı uygulama örnekleri çerçevesinde incelenmiştir. Çalışma ile Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan hangileri için düzeltme kayıtları yapılacağı, hangileri için düzeltme kaydı yapılmayıp dipnotlarda açıklama ile yetinileceği hususları incelenmiş olup; bilanço tarihi ve finansal tabloların yayım için onay tarihi arasında geçen dönemde ortaya çıkan olaylarla ilgili bağımsız denetçilerin sorumluluklarının SPK X seri ve 22 No’lu Tebliğ de dikkate alınarak ortaya konulması amaçlanmıştır.

1. Finansal Tabloların Yayımının Onaylanma Süreci

Finansal tabloların onay tarihi ve hangi merci tarafından (yönetim kurulu, genel kurul, şirket yönetimi vb) onaylandığının finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereklidir (Şavlı, 2014, s.255). Onay tarihinin tespiti, finansal tablolarda düzeltme kayıt ve işlemlerinin doğru bir şekilde yapılabilmesi için önemlidir. Çünkü düzeltme gerektiren olaylar için düzeltmeler ancak onay tarihine kadar yapılabilmektedir (Pamukçu ve Pamukçu, 2009, s.78).

Genellikle finansal tabloların hazırlanma tarihi ile onaylanıp ilan edilme (yayımlanma) tarihi arasında belirli bir süre geçmektedir. Bu süre finansal tabloların hazırlanma ve bağımsız denetim sürecinin tamamlanması süresidir (Şavlı, 2014, s.255). Ülkemiz uygulamalarında ilgili süreler halka açık olmayan şirketler için 6102 Sayılı TTK, halka açık şirketler için ise SPK mevzuatı ile belirlenmiştir.

İlgili mevzuatlarca öngörülen sürede, işletme faaliyetleri devam ettiği için önemli bir takım gelişmeler olabilmektedir (Şavlı, 2014, s.255). Bu gelişmelerin bir kısmı düzeltme kayıtları ve hazırlanacak mali tablolarda düzeltme yapılmasını gerektirmekte olup, bir kısmı da herhangi bir düzeltmeye konu olmayıp sadece finansal tablo dipnotlarında açıklama ile yetinilecek niteliktedirler. Bu gelişmeler 10 nolu muhasebe standartları çerçevesinde aşağıda uygulama örnekleri ile birlikte sınıflandırılarak sunulmuştur.

2. TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı

TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (Daha sonra “Kurul” olmuştur) tarafından hazırlanmış olan metnin çevirisi olarak, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha sonra Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişiklikleri yakalamak adına 2007 yılında bir kez, 2008 yılında da üç kez olmak üzere tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

İlgili standartta, standardın amacı ve kapsamı belirtildikten sonra finansal tabloya alınma ve değerlendirme esasları, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikili bir sınıflandırma çerçevesinde açıklanmıştır.

Standartta (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 ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. TMS 10 standardı, raporlama dönemi (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayım onay tarihi arasında ortaya çıkan ve finansal tablolara etkisi olabilecek olaylarla ilgili olarak finansal tablolarda yapılması gereken düzeltmelere ve dipnot açıklamalarına yönelik kuralları ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Raporlama döneminden sonraki olaylar standardı, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onay tarihi arasında geçen olayları

kapsadığı için finansal raporların onaylanma tarihinin tablo dipnotlarında gösterilmesi gerek işletmeler, gerek finansal tablo kullanıcıları açısından önem taşımaktadır. Zira onaylanma tarihi ile işletmeler hangi olayların standart çerçevesinde değerlendirileceğini belirlerken; finansal tablo kullanıcıları da yayımlanan tabloların hangi tarihten sonraki olayları kapsamadığını göz önünde bulundurmuş olurlar (Yükçü ve Yaşar, 2013, s.17-20).

Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı gibi finansal tabloların, bilanço tarihinden sonraki olayları yansıtmaması nedeniyle finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloların onay tarihini bilmesi önem taşımaktadır. Çünkü bilanço tarihi sonu itibarıyla mevcut durum hakkında, bilanço tarihinden sonra yeni bilgiler elde edilmesi söz konusu olduğunda, bu durumun yeni bilgiler çerçevesinde güncellenmesi gerekebilmektedir (Gönen ve Kutay, 2013, s.41).

Finansal tabloların yayım için onaylanma tarihine yönelik standartta net bir süre verilmemekle birlikte, Standardın 5. ve 6. paragraflarında finansal tabloların onaylanma tarihine yönelik iki durumdan söz edilmektedir. Birinci durumun izah edildiği 5. paragrafta göre bazı işletmelerde finansal tabloların yönetim kurulunca (onay kararının hangi organca alınacağı dipnotlarda belirtilir) yayım için karar alınan tarihten sonra ortakların onayına da sunulması gerekebilmektedir. Bu gibi durumlarda, finansal tabloların, ortakların finansal tabloları onayladığı (ibra ettiği) tarih itibarıyla değil, yönetim kurulunun yayım için karar aldığı tarih itibarıyla onaylandığı kabul edilmektedir (TMS 10, m.5). İkinci olarak ise (TMS 10, m.6) 6. Paragrafta belirtilen bazı durumlarda işletme yönetimlerinin, finansal tabloları, yönetim kurulunun onaylamasının ardından tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması gerekebilmektedir. Bu durumda ise finansal tabloların onaylanma tarihinin tespitinde, yönetim kurulunun söz konusu üst kurula sunmak için karar aldığı tarih esas alınır.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar; finansal tabloların yayımı için onay verildiği tarihe kadar ortaya çıkan olayları kapsamaktadır. 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 alınmaktadır (TMS 10, m.7).

Finansal tabloların yayımına onay verilmesine kadar olan süre içerisinde ortaya çıkabilecek gelişmelerin söz konusu tablolara yansıtılması ilk bakışta muhasebenin temel kavramlarından olan “dönemsellik” kavramı ile çelişir görülebilmektedir (Delikanlı, 2009, s.106). Dolayısıyla bu süre zarfında ortaya çıkacak gelişmelerin finansal tablolara yansıtılmasında “dönemsellik” kavramına aykırı bir durumun oluşmamasına dikkat edilmelidir.

Yukarıda bahsedilen çelişkiyi ortadan kaldırmak ve dönemsellik kavramına aykırı bir durum oluşmaması yönünde TMS 10 Standardında, finansal tabloların raporlanma tarihinden onaylanma tarihine kadar olan dönemde meydana gelen olayların finansal tabloya alınma ve değerlendirme esasları;

- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltilme gerektiren olaylar
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltilme gerektirmeyen olaylar

şeklinde ikili bir sınıflandırma şeklinde sunulmuştur. Bu çerçevede çalışmanın bundan sonraki kısmında, raporlama dönemi sonrası olaylar, bu ikili sınıflandırma şeklinde incelenmiştir.

2.1. Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren Olaylar

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar; bilanço tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumları ifade etmektedir (TMS10, m.3). Başka bir ifadeyle söz konusu olaylara yol açan koşullar bilanço tarihi itibarı ile vardır. Ayrıca bu olaylar finansal tablolar için yapılan tahminleri etkileyecek nitelikte olmalıdır (Pamukçu ve Pamukçu, 2009, s.67-68).

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonunda finansal tablolara yansıtılmış olan varlık ve borçlar ya da dönem içerisinde finansal tablolara yansıtılmış olan gelir, gider veya nakit akışlarına ilişkin yeni bilgiler sağlamaktadır. Yeni bilgiler çerçevesinde düzeltilmiş finansal tablolar, ihtiyaca uygunluk ve tamlık açısından finansal bilgi kullanıcıları için daha faydalı hale gelecektir (IFRS, 2009, s.2). Bu açıdan düzeltme gerektirecek olaylarla ilgili düzeltme kayıtlarının yapılması ve finansal tabloların düzeltilmiş kayıtlar çerçevesinde hazırlanması önemlidir.

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylarla ilgili olarak TMS 10 Standardının 9. Maddesinde,. Yükü ve Yaşar (2013, s.19-20) ve Delikanlı (2009, s.108-115) aşağıda yer alan örnekler sıralanmıştır:

- Karşılık ayrılan bir işlem ile ilgili davanın sonuçlanması ya da finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişim gibi muhasebe tahminlerinde değişikliklerin olması,
- İşletmenin alacaklı olduğu bir müşterinin iflası,
- Stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesi ya da değişmesi,
- Stokların net gerçekleşebilir değerinin altında satılması,
- Bilanço döneminde gerçekleşen hile ya da hatalı durumların ortaya çıkması,
- Sayım ve tesellüm fazlalık ya da noksanlığın nedenlerinin belirlenmesi,
- Varlıkların satışı ile ilgili gelirlerin ya da satın alınması ile ilgili maliyetlerin belirli hale gelmesi ve
- Çalışanlara ödenecek ikramiye ya da kar paylarının tutarlarının belirli hale gelmesi.

Raporlama döneminden sonra gerçekleşen ve yukarıda sıralanan olaylar ile ilgili olarak, dönemsellik kavramı ile çelişki oluşturmaması sebebiyle düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir (Delikanlı, 2009, s.108). Elbette ki finansal tabloların hazırlanması ile yayımına onay verilme tarihi arasında düzeltme gerektiren olaylar yukarıda sayılan örneklerle sınırlı değildir. Bu örnekler bilanço tarihi itibarı ile var olma ve dönemsellik kavramı ile çelişmemem şartlarını sağladığı sürece artırılabilir, çeşitlendirilebilir. Aşağıda, raporlama tarihinden yayım için onay tarihine kadar olan süreçte finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylara ilişkin uygulama örnekleri yer almaktadır:

Örnek 1

Ece AŞ tarım makineleri sektöründe faaliyet gösteren, merkez Adana dışında 3 şubesi olan bir firmadır. Firmanın faaliyet alanı, çeşitli tarım makineleri ticaretidir. İşletmenin faaliyet yılı 31.12.2013 tarihinde bitmektedir. Bu döneme ilişkin finansal tabloların hazırlanması 28.02.2014 tarihinde tamamlanmıştır. Finansal tablolar 10.03.2014 tarihine yapılan yönetim kurulu toplantısında görüşülmüş ve yönetim kurulu tabloların yayınlanması için onay vermiştir. Yıllık genel kurul toplantısı 05.04.2014 tarihinde gerçekleşmiş ve pay sahipleri de finansal tabloları onaylamışlardır.

Finansal tabloların yayım için onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 10.03.2014'dür. Dolayısıyla, 31.12.2013 ile 10.03.2014 tarihleri arasında gerçekleşen olaylar, TMS 10 kapsamında değerlendirilmelidir.

ECE AŞ'de ait Bilanço tarihinden sonra aşağıdaki olaylar gerçekleşmiştir:

A-Yapılan inceleme neticesinde, işletmenin 2013 yılına ilişkin 23.757,00 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırması gerekirken, kıdem tazminatı karşılığının ayrılmadığı anlaşılmıştır.

Bu durum bilanço tarihi itibarıyla var olduğundan, finansal tablolarda düzeltme yapılmayı gerektirir. Şirketin geçmiş yıl zararları 92.000,00 TL'dir. Bu durumda düzeltmenin aşağıdaki şekilde yapılması gerekir.

2013 Yılı Kapanış Kaydı Yapılmamışsa:

654. Karşılık Giderleri	23.757,00	
472.Kıdem Tazminat. Kar.		23.757,00

2013 Yılı Kapanış Kayıtları Yapılmışsa:

591.Dönem Net Zararı	23.757,00	
472.Kıdem Tazminat Kar.		23.757,00

2014 Yılında Yapılması Gereken Kayıt:

580.Geçmiş Yıl. Zararları	22.243,00	
472.Kıdem Tazminat Kar.		22.243,00

B-İşletmenin idari binasında 13.12.2013 tarihinde hırsızlık olayı gerçekleşmiş olup sigorta şirketine zararın tazmini için talepte bulunulmuş ve bu talebe ilişkin 31.12.2013 tarihinde 23.000,00 TL alacak kaydı yapılmıştır. Ancak hırsızlık olayında işletmenin birinci derecede kusurlu olduğu ortaya çıkmış ve bu durum nedeniyle teminat kapsamı dışına çıktığından sigorta şirketinin herhangi bir ödeme yükümlülüğü kalmamıştır. İşletmeye ait dönem net karı 100.000,00 TL'dir (Yükçü ve Yaşar, 2013, s.27'den uyarlamıştır).

2013 Yılı Kapanış Kayıtları Yapılmamışsa:

659. Diğer Olağandışı Gid. ve Zar.	23.000,00	
136. Diğer Çeş. Alacaklar.		23.000,00

2013 Yılı Kapanış Kayıtları Yapılmışsa:

590. Dönem Net Karı	23.000,00	
136. Diğer Çeş. Alacaklar.		23.000,00

2014 Yılında Yapılması Gereken Kayıt:

570. Geçmiş Yıl. Kar.	23.000,00	
136. Diğer Çeş. Alacaklar.		23.000,00

C-25.02.2014 tarihinde yapılan stok sayımında 40.000,00 TL tutarında fazla sayım yapıldığı tespit edilmiştir. 2013 yılı kapanış kaydı yapılmış ve dönem karı 92.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Kapanış Kaydı Yapılmamışsa:

621.STMM.	40.000,00	
153. Ticari Mallar		40.000,00

Kapanış Kaydı Yapılmışsa:

590. Dönem Net Karı	40.000,00	
153. Ticari Mallar		40.000,00

2014 Yılında Yapılması Gereken Kayıt:

570. Geçmiş Yıl Karları	40.000,00	
153. Ticari Mallar		40.000,00

D-İşletme stoklarını net gerçekleştirilebilir değer üzerinden değerlemektedir. 31 Aralık 2013 tarihinde işletmenin yedek parça stokları FIFO (İlk giren ilk çıkar) yöntemine göre tespit edilmiştir ve finansal tablolarda belirtilen değeri 56.000,00 TL'dir. Yönetim kurulu 15 Ocak 2014 tarihinde toplanarak tarım makinası satış sonrası yedek parça satışlarını durdurmaya ve stokları da aynı sektörde yer alan başka bir işletmeye satmaya karar vermiştir. 20 Ocak 2014 tarihinde işletme yedek parça stokunu 43.000,00 TL'ye satmıştır. Dönem karı 100.000,00 TL'dir (Yükçü ve Yaşar, 2013, s.22'den uyarlanmıştır). Düzeltme gerektiren bir olaydır. İşletme 2013 yılı finansal tablolarında 13.000,00 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.

Kapanış Kaydı Yapılmamışsa:

654. Karşılık Giderleri	13.000,00	
158.Stok Değ.Düş.Kar.		13.000,00

Kapanış Kaydı Yapılmışsa:

590.Dönem Net Karı	13.000,00	
158.Stok Değ.Düş.Kar.		13.000,00

2014 Yılında Yapılması Gereken Kayıt

570. Geçmiş Yıl Karları	13.000,00	
158.Stok Değ.Düş.Kar.		13.000,00

Bu düzeltme kayıtlarından sonra 20 Ocak 2014 tarihinde gerçekleşen satışa ilişkin aşağıdaki kayıt yapılabilir.

100.Kasa Hsb.	600.Yurt İçi Satışlar	50.740,00	43.000,00
	391.Hesaplanan KDV.		7.740,00
621.S.T.M.M		43.000,00	
158.Stok.Değ.Düş.Kar.	153.Ticari Mallar	13.000,00	56.000,00

E-İşletme 23.11.2013 tarihinde B işletmesine 65.000,00 TL'ye mal satmış ve bedelini 31.12.2013 tarihi itibari ile henüz tahsil etmemiştir. B işletmesi Ocak ayı içerisinde iflas etmiştir. Dönem karı 100.000,00 TL'dir (Gönen ve Kutay, 2013, s.42-43'den uyarlanmıştır). Bu olay kayıtlarda düzeltme gerektiren bir olaydır. Çünkü bilanço tarihi itibarıyla geri kazanılmayacak bir alacak haline dönüşmüştür. Bu nedenle karşılık ayrılması gerekmektedir.

Kapanış Kaydı Yapılmamışsa:

654. Karşılık Giderleri	129.Süp.Tic.Ala.Kar.	65.000,00	65.000,00
-------------------------	----------------------	-----------	-----------

Kapanış Kaydı Yapılmışsa:

590. Dönem Net Karı	129.Süp.Tic.Ala.Kar.	65.000,00	65.000,00
---------------------	----------------------	-----------	-----------

2014 Yılında Yapılması Gereken Kayıt:

570.Geçmiş Yıl Karları	129.Süp.Tic.Ala.Kar.	65.000,00	65.000,00
------------------------	----------------------	-----------	-----------

Raporlama döneminden (Bilanço tarihinden) sonra, yukarıda belirtilen ve bir kısmı ile ilgili olarak örnek muhasebe kayıtlarının yer aldığı durumlar dışında, bazı olaylar vardır ki bunlar için herhangi bir düzeltme kaydı yapılmaz. Bu tür olaylar finansal tablolara yansıtılmazlar ve bazı durumlarda dipnotlarda açıklama yapılması gereklidir.

2.2. Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylar, bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve herhangi bir düzeltme işlemi gerektirmeyen olayları kapsamaktadır (Dönmez, 2010, s.17). Düzeltme gerektirmeyen olaylar raporlama döneminden sonra ortaya çıkan koşulları gösteren olaylar olduğundan, bu olaylar sonunda varlık ve borç olarak ya da dönem içerisinde gelir, gider veya nakit akışı olarak yansıtılmış tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz (IFRS, 2009, s.2). Ancak bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, gerek olayın esasına,

gerekse olayın finansal etkilerine ya da böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklamalara ilgili finansal tablo dipnotlarında yer verilmelidir (Yükçü ve Yaşar, 2013, s.21).

TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardının 22. Maddesinde düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin çok sayıda örneğe yer verilmiştir. Bunlar (TMS 10, m.22):

- Bilanço tarihinden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme işleminin gerçekleştirilmesi,
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması,
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan bir yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması,
- Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması
- Bilanço tarihinden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması,
- Varlık fiyatlarında ya da döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,
- 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 kanunun çıkarılacağı duyurulması,
- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,
- Tamamen bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların sonucunda önemli bir davanın başlaması.

Delikanlı (2009, s.107)'ya göre, finansal tabloların yayımının onaylanma süresi içerisinde dönemsellik kavramı ile çelişki oluşturacak –yukarıda da standartlarda yer aldığı şekliyle örneklendirilmiş olan- her türlü gelişmenin finansal raporlarda düzeltme kaydı yerine dipnotlarda açıklama yapılacak bir konu şeklinde ele alınması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen olayların bilanço tarihinden sonra gerçekleşmesi durumunda finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılması gerekmekte olup düzeltme gerektirmeyen olaylarla ilgili standardın 22. maddesinden esinlenerek aşağıdaki örneklere yer verilebilir:

- İşletme bilanço tarihinden 1 ay sonra aynı sektörde faaliyet gösteren bir başka firma ile birleşme kararı almıştır. Birleşme kararının bilanço tarihinden sonra alınması sebebiyle düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Ancak, bilanço dipnotunda konuyla ilgili açıklama yapılmalıdır.
- Maliye Bakanlığı, 12 Şubat 2014 tarihinde, Şirketin üretim yaptığı ürünlerle ilgili ÖTV oranlarında değişiklik yapmıştır. Değişiklik kararının bilanço tarihinden sonra alınması sebebiyle düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Ancak, bilanço dipnotunda konuyla ilgili açıklama yapılmalıdır.
- 18.02.2014 tarihinde yapılan yönetim kurulu toplantısında 500.000,00 TL tutarında yatırım kararı alınmıştır. Şirket 22.02.2014 tarihinde banka ile kredi anlaşması yapmış ve şirkete ait fabrika binası ipotek ettirilmiştir. Yatırım kararının bilanço tarihinden sonra alınması sebebiyle düzeltme

gerektirmeyen bir olaydır. Ancak, bilanço dipnotunda konuyla ilgili ayrıntılı bir şekilde açıklama yapılmalıdır.

- 10 Şubat 2014 tarihinde işletme aleyhine 50.000,00 TL tutarında tazminat davası açılmıştır. Dava açma tarihinin bilanço tarihinden sonra olması nedeniyle düzeltme gerektirmeyip, bilanço dipnotlarında açıklama yapılmalıdır.

Raporlama döneminden finansal raporların yayım için onaylanmasına geçen süre zarfında gerçekleşen olayların düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen şekilde açıklandıktan sonra bu süreçte bağımsız denetçilerin sorumluluklarının neler olduğu çalışmanın aşağıdaki kısmında incelenecektir.

3. Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylarda Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları:

Bağımsız denetçilerin, denetledikleri işletmelerin finansal tabloları hakkında ulaştıkları denetim görüşlerini yayımladıkları denetim raporları; birçok finansal bilgi kullanıcısının kararlarında veri olarak alınmaktadır. Denetimden geçmiş bir işletmenin finansal tablosu, denetimden geçmemiş finansal tablolara göre daha fazla itibar edilen, daha fazla güvenilen tablolardır. Bu yüzden finansal bilgi kullanıcıları tarafından önemli kararlar alınacağı zaman bilhassa denetimden geçmiş finansal tablolar aranmaktadır. İşletmelerin bağımsız denetimden geçmiş -işletmenin finansal durumunu ve performansını aşına sadık bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı hususunda görüş alınarak güvenilirliği artmış- finansal tablolar çok geniş bir kitle tarafından (İşletme sahipleri, yöneticileri ve çalışanları, kredi kuruluşları, kamu kurumları, sendikalar vb.) dikkatle izlenmektedir. Sistematik bir süreç olan denetimin tamamlanması, sonuçların değerlendirilmesi ve sağlıklı bir denetim görüşüne ulaşılmadan önce bilanço tarihinden sonraki olayların da gözden geçirilmesinde fayda vardır.

Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanma sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Bu hususta denetçinin herhangi bir sorumluluğu yoktur. Denetçinin sorumluluğu denetim sürecini, genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslararası denetim standartlarının öngördüğü çerçevede yürütmektir. Bu açıdan bakıldığında, denetim raporunun tarihinin, finansal tabloların işletme yönetimi tarafından yayımı için onay verildiği tarihten önceki bir tarih olamayacağı açıktır.

Bağımsız denetçiler, inceledikleri işletmelerin finansal tablolarını, ilgili dönem kapandıktan sonra incelemeye alırlar ve bu yönüyle geriden gelen bir denetim işlevi görürler. Yani bağımsız denetçi, denetime konu olan yılın finansal tablolarını ilgili faaliyet dönemi bittikten sonra incelemeye başlar ve cari faaliyet döneminde denetimi sonlandırır. Denetçinin denetime başlayıp süreci sonlandırana kadar geçen süre zarfında, incelenen faaliyet dönemini ilgilendiren hususlar ortaya çıkabilir. Bu açıdan bakıldığında, raporlama (bilanço) tarihinden denetim sürecinin bittiği tarihe kadar olan süre içinde işletmede gerçekleşen önemli olaylardan dolayı bağımsız denetçinin sorumlu tutulup tutulmayacağı hususu önem arz etmektedir.

Denetçiler, bilanço (raporlama) tarihi ile denetim çalışmalarının bittiği tarih arasında ortaya çıkan ve önemli kabul edilen olayları incelemek ve değerlendirmek zorundadırlar (Bozkurt, 2010, s.357). Bu zorunluluk çerçevesinde denetçi, önemli kabul edilen olayların mali tabloları etkileyip etkilemediği ve düzeltme konusu yapıp yapılmaması hususunu değerlendirecektir.

Bozkurt (2010:357)'a göre, bilanço tarihinden sonra meydana gelen bir olay herhangi bir hesabın bakiyesini etkiliyorsa düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmekte, etkilemiyor ise olaya ilişkin herhangi bir düzeltme kaydına gerek olmayıp finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılması ile yetinilmektedir.

Bilanço tarihinden bağımsız denetim raporunun kesinleştiği tarihe kadar geçen süre içinde finansal tabloları etkileyebilecek önemli olayların varlığının tespit edilemsi halinde söz konusu hususlar mali tablo dipnotlarında açıklanmamışsa, denetçi bu durumu raporunda ek bir açıklama paragrafında belirtir (HUD, 1999:553).

Raporlama tarihinden sonraki olayları atlamamak üzere denetçinin; işletmenin ara dönem mali tablolarını incelemesi, işletme yönetimi ile görüşmelerde bulunması, yapılan muhasebe kayıtlarını gözden geçirmesi ve önemli olaylarla ilgili kanıt toplaması yerinde olacaktır (Bozkurt, 2010, s.358).

Öncelikle belirtmekte fayda vardır ki denetim çalışmasının sona erdiği tarih, denetim raporunun düzenlendiği tarihtir ve bilançonun hazırlanma tarihi ile denetim çalışmasının sona erdiği tarih arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar da bilanço tarihinden sonraki olaylar olarak adlandırılmaktadır. Bu dönemde görüş bildirilen finansal tablolara önemli etkisi olan olayların gerçekleştiğini ortaya çıkarmak amacıyla bazı denetim prosedürleri uygulamak, genel kabul görmüş denetim standartlarına ve uluslararası muhasebe standartlarına göre bir zorunluluktur (Selimoğlu vd., 2009, s.158).

Bilanço tarihinde şüpheli durumda olan alacağın tahsili veya değersiz hale gelmesi, kayıtlarda maliyet bedeli ile görünen bir gayrimenkulün çok düşük veya yüksek bir bedelle satılması, önemli düzeyde hisse senedi veya tahvil çıkarılması, önceki yıl iş hacmine göre önemli sayılabilecek bir iş bağlantısı kurulması gibi durumlar bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar arasında sayılabilir (Selimoğlu vd., 2009, s.158).

12.06.2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan SPK Seri:X ve 22 No'lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin 12. maddesinde yer alan "*Bilanço tarihinden sonra ancak, bağımsız denetimin bitmesinde önce gerçekleşen işlem ve olaylar, işletme yönetimi tarafından yapılan bir muhasebe tahminine dair bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir.*" ifadesi ile, bağımsız denetçinin denetim görüşüne ulaşmadan önce ilgili süreçte gerçekleşen olaylarla ilgili olarak da kanıt toplaması, topladığı kanıtları değerlendirmesi ve ulaştığı denetim görüşünü bu kanıtlara da dayandırması gereği ortaya konulmuştur.

Seri:X ve 22 Nolu tebliğin 4. Maddesinde, bilanço tarihinden sonraki olayların bağımsız denetimi ilgili olarak aşağıdaki unsurlara dikkat çekilmiştir:

(1) *Bağımsız denetçi, bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablolar ve bağımsız denetim raporu üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur.*

(2) *Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan ve finansal tablolarda açıklama ya da düzeltme gerektirebilecek tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini*

uygular. Bu teknikler, bilanço tarihindeki hesap bakiyelerine dair bağımsız denetim kanıtı elde etmek için bilanço tarihinden sonra gerçekleşen belirli işlemlere uygulanabilen rutin bağımsız denetim tekniklerine ek olarak yapılır. Ancak, bağımsız denetçinin önceden uyguladığı bağımsız denetim tekniklerinin tatmin edici sonuçlar sağladığı tüm hususlarla ilgili olarak sürekli inceleme yapması gerekemeyebilir (SPK Seri: X, No:22, m.4).

4. maddede belirtilen çerçevede denetim sürecini yürüten bir bağımsız denetçinin, bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak uygulayacağı denetim teknikleri ise ilgili tebliğin 5. Maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (SPK Seri: X, No:22, m.5):

(1) Finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektiren olayların tespit edilmesine dair bağımsız denetim teknikleri, bağımsız denetim raporu tarihine mümkün olan en yakın tarihe kadar gerçekleştirilir ve genelde aşağıdaki hususları içerir:

a) Bilanço tarihinden sonraki olayların tespitini sağlamaya yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan yöntemlerin incelenmesi,

b) Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen genel kurul, yönetim kurulu, denetim komitesi ve icra komitesine ait toplantı tutanaklarının okunması, toplantılarda tartışılan ancak tutanağı henüz hazırlanmamış konuların soruşturulması,

c) İşletmeye ait en son ara dönem finansal tabloları ile gerekli ve uygun olduğu takdirde, bütçe, nakit akımları ve diğer ilgili işletme yönetiminin raporlarının okunması,

ç) İşletmenin avukatlarıyla dava ve iddialarla ilgili yapılan soruşturmalar ya da daha önce yapılan yazılı ve sözlü soruşturmaların genişletilmesi,

d) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olay olup olmadığına dair işletme yönetiminden bilgi talep edilmesi. İşletme yönetiminden bilgi talep edilecek konulara ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir: 1) İlk verilere veya nihai olmayan verilere dayanılarak muhasebeleştirilmiş kalemlerin cari durumu, 2) Yeni teminatların, kredilerin, garantilerin olup olmadığı, 3) Varlık satışları veya satış planları olup olmadığı, 4) Yeni hisse senedi veya borç senedi ihracı yapıp yapılmadığı veya planlanıp planlanmadığı ile birleşme ya da tasfiye ile sonuçlanacak bir anlaşma olup olmadığı veya planlanıp planlanmadığı, 5) Devlet tarafından el konulan ya da yangın ya da sel gibi nedenlerle yok olan herhangi bir varlık olup olmadığı, 6) Risk alanları ve şarta bağlı durumlarla ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı, 7) Olağandışı herhangi bir düzeltme kaydı verilip verilmediği, 8) İşletmenin sürekliliği kavramı gibi finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda bağımsız denetçiyi şüpheye düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ya da gerçekleşme ihtimalinin olup olmadığı.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların yayımlanmasından önce finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek bir hususu fark etmesi durumunda, finansal tablolarda herhangi bir değişikliğe ihtiyaç olup

olmadığını gözden geçirerek konuyu işletme yönetimiyle görüşür ve gerekli işlemleri yapar (Selimoğlu vd.,2009, s.174).

İşletme yönetiminin finansal tabloları değiştirdiği durumlarda, bağımsız denetçi gerekli bağımsız denetim tekniklerini kullanarak işletme yönetimine değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir rapor sunar. Yeni bağımsız denetim raporuna, değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten daha önceki bir tarih verilemez ve buna bağlı olarak, Tebliğin yukarıda da ifade edilmiş olan “Bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulanacak bağımsız denetim teknikleri” başlıklı 6. maddesinde belirtilen bağımsız denetim teknikleri yeni bağımsız denetim raporu tarihine kadar uygulanır (Selimoğlu vd.,2009, s.174).

Yukarıda belirtilen hususlar dışında, bir işletmenin finansal tablolarının denetim sürecini yürüten bir bağımsız denetçi, bilanço tarihinden sonraki olayların, işletmenin sürekliliğini etkileyip etkilemeyeceği yönünde bir değerlendirme yapması da uygun olacaktır.

4. Sonuç

Finanal tablolardaki bilgilerin finansal bilgi kullanıcıları açısından faydalı olabilmesi için, ihtiyaca uygun bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulmuş olması gerekmektedir. Gerçeğe uygun sunum için dönemsellik kavramının da bir gereği olarak ilgili faaliyet dönemine ilişkin bilgilerin ilgili faaliyet dönemine yönelik hazırlanan finansal tablolarda yer alması gereklidir. Ancak bazı olaylar vardır ki işletmenin finansal tabloların hazırlanması ile finansal tabloların yayım için yetkili organlarca onaylanmasına kadar olan süre zarfında gerçekleşmiştir. İşte gerçeğe uygun sunum yapmak için bu olayların da finansal tablolara bir şekilde yansıtılması gerekir. TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar standardında bu husus hakkında detaylı bilgiler sunulmuştur. Dönemsellik kavramı gereği geçmiş dönemde var olan ve var olan bu olayla ilgili olarak bahse konu süreçte meydana gelmiş bir olay gerçekleşmiş ise bununla ilgili bir takım düzeltme kayıtlarının yapılması ve bu düzeltmeler ışığında mali tabloların düzeltilmesi gereklidir. Bazı olaylar vardır ki tamamen finansal tablolar hazırlandıktan sonra ortaya çıkmış olup önceden var olmayan olaylardır. Bunlar için ise herhangi bir düzeltme yapılmaz. Ancak bu durumlar hakkında finansal bilgi kullanıcılarını bilgilendirmek amacı ile ilgili finansal tablo dipnotlarında gerekli açıklamalara yer verilir. Bağımsız denetçinin uyarısına rağmen, dipnotlarda gerekli açıklamalara yer verilmemesi halinde bağımsız denetçi, ek bir açıklama paragrafı eklemek suretiyle durumu denetim raporunda belirtir.

İşletmelerce hazırlanmış finansal tabloların işletmenin durumunu gerçekten olduğu gibi yansıtmayı yansıtmadığı hususunda, bir takım ilke ve standartlar çerçevesinde incelemeler yaparak kanıt toplayan ve topladığı kanıtları değerlendirerek bir denetim görüşüne ulaşan ve ulaştığı denetim sonuçlarını denetim raporları ile ilgililere duyurma işlevi gören bağımsız denetçilerin, bu işlevi layığı ile yerine getirmeleri için, gerçekleştirdikleri denetim sürecinde bilanço tarihinden tabloların ilgili organlarca onaylanma tarihine kadar olan süre zarfından gerçekleşen olaylarla ilgili denetim kanıtları da toplamaları gereklidir. Bu süreçte kanıt toplarken hangi denetim tekniklerini uygulayacağına ilişkin hususlar SPK X seri ve 22 nolu tebliğin ilgili maddelerinde belirtilmiştir. Bağımsız denetçilerin bu tebliğ, genel kabul görmüş denetim standartları

ve uluslararası denetim standartları çerçevesinde belirtilen teknikleri ve prosedürlere uygun olarak raporlama tarihinden sonraki olayları incelemesi ve bunlarla ilgili gerekli düzeltme veya dipnotlarda açıklama konusunda gerekli eylemlerin yapılıp yapılmadığını kontrol etme ve işletme yönetimine önerilerde bulunma sorumluluğu vardır.

KAYNAKÇA

- Bozkurt, N. (2010). Muhasebe Denetimi. 5. Baskı, Alfa yayınları, İstanbul.
- Delikanlı, İ. U. (2009). Finansal Tabloların Yayımının Onaylanma Süreci ve Bu Süreçteki Gelişmelerin Tablolara Yansıtılması. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:29,s.101-117
- Dönmez, A. (2010). Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:99, s.13-34
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2005), “Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve”.
- Gönen, S. ve Kutay, N. (2013). Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, C:5, S:3, s.39-46
- HUD, (1999), Denetim İlke ve Esasları I, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.
- IFRS (2009). Modül 32-Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar. IFRS Vakfı: IFRS for SME Eğitim Materyali. <http://www.ifrs.org/Documents/modul32.pdf> 13.02.2015
- Pamukçu, F. ve Pamukçu, N. (2009). Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkiler. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:91, s.67-80
- Selimoğlu, S. K., Uzay, Ş., Özbirecikli, M., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık. S. (2009), Muhasebe Denetimi. 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- SPK, Seri:X ve 22 No’lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 12.06.2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı.
- Şavlı, T. (2014). Kamu Gözetim Kurumu’nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- TMS 10, (2005), Türkiye Muhasebe Standardı 10:Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı, 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı.
- Yükçü, S. ve Yaşar, Ş. (2013). TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar. Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2013, s.15-30