

COVID-19’UN TFRS KAPSAMINDAKİ FİNANSAL RAPORLAMAYA OLAN ETKİLERİ VE TMS KAPSAMINDA DENETÇİNİN DİKKATE ALMASI GEREKEN HUSUSLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Zekeriya DEMİR *

Makale Gönderim Tarihi: 17/08/2020 Makale Kabul Tarihi: 25/08/2020

Makale Türü: Araştırma Makalesi

ÖZ

Bu çalışmanın çıkış amacı, Covid-19 nedeniyle, dünyanın neredeyse tamamında, üretim-tüketim-tedarik zincirinde ortaya çıkan aksaklıkların, işletmelerin finansal ve operasyonel süreçlerinde ciddi anlamda olumsuzluklara neden olacağı yönündeki kabule dayanmaktadır. Geline nokta itibariyle, Covid-19’un ülke ekonomilerinde oluşturduğu kayıp trilyon dolarlarla ifade edilmektedir. Bu durum en fazla, likidite yapısı zayıf işletmeleri etkilemiş ve nakit akışlarını bozmuş ve kredi geri ödemelerinde ciddi anlamda temerrüt riskini de beraberinde getirmiştir. Covid-19 nedeniyle oluşan belirsizlikler, işletme tarafından daha önce yapılan neredeyse bütün tahminlerin boşa çıkmasına ve yeni tahminlerin yapılamamasına neden olmuştur. Sonuç olarak, bütün bu belirsizliklerin finansal raporlama üzerinde geçmiş dönemde olmadığı kadar etkileri olmuş ve olmaya devam edeceği görülmektedir. Aynı şekilde, denetçi açısından da, işletme ve çevresi ile ilgili riskler, işletmenin sürekliliği ve önemlilik kavramları da bu dönemde, geçmiş dönemlere göre çok daha önemli hale gelmiştir.

Anahtar Kelimeler: Covid-19, Finansal Raporlama, Denetim

JEL Sınıflandırması: M41, M42

* Türk Hava Yolları A. O., Muhasebe ve Mali Kontrol Başkanı, zekeriyademir@thy.com 0000-0001-8390-2031

EVALUATION OF THE EFFECTS OF COVID-19 ON FINANCIAL REPORTING UNDER THE SCOPE OF TFRS AND THE ISSUES THAT MUST BE CONSIDERED BY THE AUDITOR IN THE SCOPE OF TMS

ABSTRACT

The purpose of this study is based on the acceptance that the disruptions in the production-consumption-supply chain, due to Covid-19, will cause serious negativity in the financial and operational processes of the enterprises. As of the point reached, the loss created by Covid-19 in the economies of the country is expressed in trillion dollars. This situation most severely affected businesses with weak liquidity structures, disrupting their cash flows and bringing with it a serious risk of default in loan repayments. Uncertainties caused by Covid-19 caused almost all predictions previously made by the business to be voided and new predictions could not be made. As a result, it is seen that the effects of all these uncertainties on financial reporting have been reflected and will continue to be reflected in financial reporting as they did in the past period. Similarly, for the auditor, the risks related to the business and its environment, the continuity of the business and the concepts of materiality have become much more important in this period compared to previous periods.

Keywords: Covid-19, Financial Reporting, Audit

JEL Classification: M41, M42

1. GİRİŞ

OECD'ye göre, Covid-19'un yarattığı ekonomik krizden kurtulmak için, ciddi anlamda bir uluslararası işbirliğine, ticari alanda şeffaflığın artırılmasına, ticaret ve küresel pazarlara olan güvenin artırılmasına, sağlık malzemeleri ve gıda gibi temel ihtiyaçlar için tedarik zincirlerinde aksamaların engellenmesine, gereksiz ihracat kısıtlamaları ve diğer ticaret engelleri yoluyla işlerin daha da kötüleştirilmesinden kaçınılması gerektiği belirtilmektedir. Ancak bütün bunlara rağmen, 2020 yılı ilk yarısında küresel GSYİH'da neredeyse yüzde 13'lük bir düşüş beklenmekte ve çoğu büyük ekonomilerin durgunluğa girmeye başladığı görülmektedir (OECD,2020).

Covid-19'un ekonomik etkileri, farklı sektörlerde farklı şekillerde olmakla beraber, en çok etkilenecek sektörlerin, başta turizm ve havacılık olmak üzere, ev dışı yeme -içme, petrol - doğal gaz, otomotiv, gıda dışı tüketici ürünleri, inşaat, finansal hizmetler, sigortacılık ve gıda perakendeciliği şeklinde olacağı tahmin edilmektedir (E&Y,2020, Deloitte,2020, TÜRMOB,2020-a).

Bu krizi önceki krizlerden ayıran birçok faktör vardır. Bu faktörler; coğrafi olarak dünyaya diğer bütün pandemilerden daha fazla yayılması, hem talep hem de arz yönlü ekonomik şoklar yaratması, ürünle-

rin ve insanların hareketliliğini küresel olarak kısıtlaması ve gelişmiş ekonomilerin de doğal afetlere tam hazırlıklı olmadığını göstermesidir. Covid-19'un en önemli etkilerinden biri de talep riski olarak karşımıza çıkmasıdır. Bu risk özellikle, sermaye yapısı zayıf ve likidite riski yüksek sektörler ile borç/öz kaynak oranı yüksek ve cari oranı düşük sektörleri olumsuz etkilemektedir. Bu sektörler için, kredi erteleme, yeniden yapılandırma ve ilave kredi limiti gibi önlemlerin kamu bankaları yanında, tüm bankalar tarafından da alınması bir gereklilik olarak görülmektedir (PWC,2020). Covid-19 krizi nedeniyle, Türkiye ekonomisinde, ikinci çeyrekte sert bir daralmanın ardından üçüncü çeyrekte bir dipten dönüş ve dördüncü çeyrekte normalleşme başlayabileceği ve büyümenin yüzde 2,7 ve işsizliğinde yüze 16,2 olacağı tahmin edilmektedir. KPMG tarafından yapılan bir ankette, ankete katılanların yüzde 88'i, Türkiye ekonomisinin Covid-19'dan ciddi anlamda etkileneceğini ve ekonominin yüzde 3 daralacağını, işsizliğin yüzde 65 ve bütçe açığının yüzde 62 oranında artacağını, krizden en fazla KOBİ'lerin etkileneceğini belirtmişlerdir. (Para Analiz,2020, KPMG,2020-a). Görüleceği üzere, bu oranlar bir işletmenin hem nakit akışları hem de sürdürülebilirliği açısından ciddi sinyaller olarak değerlendirilmesi gerekir.

Covid-19 krizinin önemli etkilerinden biri de ülkelerin kendi kendine yeterlilik endişeleri nedeniyle daha fazla korumacılık önlemlerini uygulamaya koyma istekleri olacaktır. Nitekim, Global Trade Alert'in 23 Mart 2020 tarihli raporuna göre, elliden fazla ülke bu kapsamda, tıbbi ürün ve cihazlara ihracat kısıtlamaları getirmiştir (Özcan,2020).

Covid-19 nedeniyle getirilen seyahat ve ulaşım kısıtlamaları, üretim için ara malı ithalatına ihtiyaç duyan ülkeleri çok zor durumda bırakmış ve tedarik zincirinin bozulmasına neden olmuştur. Diğer taraftan, özellikle KOBİ ölçeğindeki firmalar takipteki krediler nedeniyle ciddi finansal problemlerle karşı karşıya kalmışlardır. Bu nedenle, bu firmalara özgü önlemler alınması, yurt içindeki üretimin sürdürülebilirliğini sağlamak ve tedarikçi iflaslarını önlemek için önem arz etmektedir. Ülkeler, özellikle sokağa çıkma kısıtlamaları ile beraber, mali teşvikler, makro-ihtiyati politikalar ve kredi garantileri uygulamaya koyarak krizle mücadeleye destek vermişlerdir. Bu kapsamda, krizle mücadele için gelişmiş ekonomiler milli gelirlerinin yüzde 20'sine varan mali destek paketleri açıklamışlardır (PWC, 2020).

ABD'de karantina önlemleri nedeniyle nüfusun yaklaşık yüzde 50'si üretim ve tüketim ağından çekilmiş ve bu durum büyük bir talep daralmasına neden olmuştur. Seyahat kısıtlamalarının, havacılık, ulaştırma ve turizm sektörüne bugüne kadar olan etkisinin, 600 milyar dolar ve yılsonuna kadarda 1 trilyon dolar olması ve turizm ilişkili sektörler de dahil edilince olası kaybın 5 trilyon dolara ulaşması ve 50 milyon kişinin işini kaybetmesi beklenmektedir. ILO verilerine göre, Covid-19 salgınının dünyadaki işletmelerin yüzde 81'ini ve 2,7 milyar kişiyi etkilediği ve 1,25 milyar çalışanın işten çıkarılması riski olduğu tahmin edilmektedir (Çapanoğlu, 2020).

Krizin etkilerini azaltmak için yaklaşık 7 trilyon dolara varan paketler açıklanmış olup, bu durumun yaratacağı bütçe açıkları, ekonomi normale döndüğünde önemli bir tartışma konusu olarak gündeme gelecektir (Gür,2020). Tabi ki bütçe açıklarının finansmanında ilk akla gelen yöntemlerden biri vergiler olduğu için, krizin gelecek dönemde vergileri artırma etkisinin dikkate alınması önemlidir.

Covid-19 krizinin ekonomik, politik ve sosyal etkilerinin bir kısmı görülebiliyor olsa bile, esas etkileri birinci dalga sona erdikten sonra daha net görülecektir. Bu derecede yıkıcı ekonomik sonuçları olan ve çok büyük bir belirsizlik ortamı oluşturan Covid-19'un, finansal raporlama üzerinde de çok önemli

etkileri olacağı aşıkardır. Bu nedenle, çalışmamızda öncelikle, Covid-19'un ekonomik etkileri ve çeşitli kurumların bu etkiye ilişkin değerlendirmeleri ile finansal raporlamayı etkilemesine neden olan faktörlere yer verilmiştir. Sonrasında, Covid-19 nedeniyle önemli derecede etkilenecek standartlar incelenmiş ve etkilere ilişkin örnekler verilmiştir. Sonraki bölümde de, finansal tabloların sunumuna ilişkin ilkelerle ilgili standartların, Covid-19 salgını kapsamında nasıl değerlendirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Diğer finansal raporlama konuları başlığı altında, müşteri sözleşmelerinden hasılat, kiralamalar ve çalışanlara sağlanan faydalar incelenmiş ve özellikli durumlara değinilmiştir. Bundan sonra, denetçinin önceki dönemlere göre daha fazla dikkat etmesi gereken standartlara yer verilmiş ve özellikli durumlara ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Covid-19 salgını sonrası ilk yarıyıl raporlarının verilecek olması nedeniyle, ara dönem raporlamaya yer verilmiş ve rapor kullanıcıları için, geçmiş dönem raporlamalarından daha fazla açıklama yapılması gereğine işaret edilmiştir. Sonuç bölümünde ise, Covid-19'un finansal raporlamaya olan etkileri ile denetçinin geçmiş dönem raporlamalarından daha fazla dikkat etmesi gereken hususlara ilişkin ulaşılan sonuçlar paylaşılmıştır.

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

Covid-19'un küresel ekonomi ve finansal piyasalara olan etkisi doğal olarak, işletme faaliyetlerinin dürüst resim ilkesine uygun olarak açıklaması gereken finansal raporlama üzerinde de önemli etkileri olacaktır. TTK'nun 515. Maddesinde tanımlanan "dürüst resim ilkesine göre; Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır" (TTK,2011). Bu ilkeye uygun bir finansal tablo çıkarabilmek için öncelikle ekonomik hayatta hangi alanlarda ne tür değişikliklerin olduğu ve bunların etkilerinin ne olacağına ilişkin muhasebe tahmin ve varsayımlarının bilinmesi ve uygunluklarının değerlendirilmesi önemlidir.

Yapılan bir hesaplama göre, Türkiye'de, Covid-19 salgını nedeniyle kısa dönem ekonomik faaliyetlerin bir aylık yüzde 10 daralmasının getireceği GSMH kaybı yaklaşık 31,7 milyar TL'dir. Görüleceği üzere, basit bir hesaplama bile salgının uzun dönemli olması halinde etkilerinin ne kadar yüksek olabileceğini göstermektedir. Salgın nedeniyle büyüme oranında düşüş, işsizlik ve enflasyon oranında artış, ödemeler ve bütçe dengesinde bozulma ve dış finansmanda zorluklar yaşanabilecektir (ULİSA,2020). Covid-19'un dünya ekonomileri ve finansal piyasalar üzerindeki etkilerine baktığımızda; üretimdeki düşüşe bağlı olarak eksik kapasite kullanımları, tedarik zincirindeki aksaklıklar, personel teminindeki güçlükler, satışlardaki düşüşe bağlı olarak gelirlerin azalması, talebin azalması, tesis ve mağazaların kapatılması, finansman teminindeki sıkıntılar ve finansal araçların değerinde volatilitenin artması gibi olumsuzluklar görülmektedir (Grant Thornton,2020, BDO,2020).

Yukarıda sayılan bütün bu olumsuzlukların, işletmelerin finansal tabloları üzerinde önemli etkileri olacaktır. Bu nedenle, finansal tabloları hazırlama yükümlülüğü olan işletme yönetimlerinin, gerek ara dönem raporlarda ve gerekse yıllık raporlarda bu etkileri değerlendirmeleri gerekir. Bu değerlendirmeler, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi yanında, finansal rapor dipnotlarında daha detaylı açıklamalarla birlikte işletmenin sürekliliğini de kapsmalıdır (PWC,2020). Bu süreçte, bütün risklere

rağmen gerek vatandaşların ve gerekse şirketlerin kamuya karşı olan yükümlüklerini yerine getirmeleri ve finansal raporlama açısından mali müşavirlik ve denetim sektörü önemli bir görevi yerine getirmekte ve buna rağmen bir ek gelir elde etme imkanları olmadığı gibi ekonomik durgunluk nedeniyle de ücret ödemelerinde de aksamalar olmaktadır. Covid-19 nedeniyle, sokağa çıkma yasakları, bazı bilgi ve belgelerin zamanında temin edilememesi, denetim kanıtlarına ulaşma, fiziki sayım vb. nedenlerde göz önüne alınarak yıl sonuna kadar yapılan yasal bildirimler ve hazırlanacak finansal raporlardaki eksiklik ve hatalar nedeniyle yapılacak düzeltmelerde, hiçbir ceza uygulanmamalı, gecikme zammı veya faiz yürütülmemesi sağlanmalıdır (TÜRMOB,2020-a).

Aşağıda, Covid-19 ile ortaya çıkan bu olağandışı durum nedeniyle daha fazla etkileneceği tahmin edilen standartlar ve yapılması gerekenlere yer verilecektir. Tabi ki burada, yer verilen standartlar ve değerlendirmelerin tüm işletmelerin tüm işlemlerini kapsamasının mümkün olmayacağını belirtilmesi gerekir. Bu nedenle, buradaki açıklamalar yanında, işletmelerin kendi özel durumlarını da dikkate almaları, doğru bir finansal raporlama açısından önemlidir.

3. COVID-19 NEDENİYLE ETKİLENECEK STANDARTLAR

3.1. TFRS 9 Finansal Araçlar

TMS 39'un yerini alan TFRS 9'un amacı; "finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini değerlendirmeleri için ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal yükümlülüklerle ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir" (TFRS 9, KGK,2019).

UMS 39, 2008 küresel krizi sonrasında, kredi zararlarının muhasebeleştirilmesini geciktirdiği ve karmaşık bir kurallar bütünü olduğu gibi eleştiriler nedeniyle, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, UFRS 9 Finansal Araçlar Standardını hazırlamış ve uygulama tarihini 1 Ocak 2018 olarak ilan etmiştir (Karaarslan ve Gülhan, 2020). TFRS 9 ile finansal kriz dönemlerinde kredi zararlarının geç kayda alınmasının engellenmesi amaçlanmış ve kredi zararları gerçekleşmeden önce beklenen kredi zararlarının (BKZ) hesaplanması yöntemleri belirlenmiştir (Deloitte,2018). İşte bu nedenle Covid-19'un BKZ üzerindeki etkisinin belirlenmesi büyük bir önem arz etmektedir. BKZ'nin hesaplanmasında, borçluların buldukları bölgeler ile faaliyette buldukları sektörlerin Covid-19'dan etkilenebilecek düzeylerinin dikkate alınması ve kredi geri ödemelerinde bir risk ve temerrüde düşme ihtimallerinin olup olmadığının değerlendirilmesi uygun olur. (Grant Thornton,2020).

BDDK, TFRS 9 uyarınca, "BKZ muhasebesinde, dikkate alınan bilgilerin, kredi riskinin değerlendirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili olması ve geçmişteki olaylar, mevcut koşullar ve makroekonomik tahminleri içermesi ve geleceğe yönelik bilgilerin de dikkate alınmasının, BKZ'nin zamanında kayıtlara yansıtılması açısından büyük önem taşıdığını belirtmektedir". Bu nedenle, BKZ ile ilgili tahminlerde, farklı senaryolar ele alınmakla birlikte yanlı ve aşırı iyimser değerlendirmelerden kaçınılmalıdır (https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_0085.pdf, Erişim Tarihi :12.07.2020).

TFRS 9'a göre; "değer düşüklüğü hükümlerinin amacı, ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana kredi riskinde önemli artışlar olan tüm finansal araçlar için - bireysel ya da toplu olarak makul ve ileriye yönelik olanlar da dâhil desteklenebilir tüm bilgiler dikkate alınarak ömür boyu beklenen kredi zararları-

rının finansal tablolara alınmasıdır. Bu nedenle, işletme her raporlama tarihinde, finansal araçtaki kredi riskinde ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana önemli bir artış olup olmadığını değerlendirir. İşletme, bu değerlendirmeyi yaparken, BKZ tutarındaki değişiklik yerine finansal aracın beklenen ömrü boyunca temerrüt riskinde meydana gelen değişikliği kullanır ve bunu yaparken sadece vadenin geçmesine ilişkin bilgiye güvenemez. Ancak, sözleşmeye bağlı ödemelerin vadeyi 30 günden fazla aşmış olması durumunda, kredi riskinin önemli ölçüde arttığına dair bir ön kabul bulunmaktadır” (TFRS 9, KGK,2019).

TFRS 9 kapsamında BKZ hesaplanırken; “borçluların ve diğer kreditorlerin kredi riskleri ve yükümlülüklerinin koşullarında değişiklik yapılması durumu, sözleşmelerin koşullarının sağlanmaya devam edip etmediği, borçluların kredi riskinde artış olasılığının yükselmesi, teminat ve diğer varlıkların değerlerinin düşmesinden dolayı finansal aracın beklenen ömrü uyarınca temerrüt riskinin yükselmesi” gibi faktörler, BKZ’yi artırabileceği için bu durumların yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. TFRS 9’a göre hesaplanacak BKZ, “ticari alacaklara, borçlanma araçlarına, sözleşme konusu varlıklara, satış sözleşmesinin yerine getirilmesine yönelik maliyetlerden kaynaklanan varlıklar ile sözleşme taahhüt ölçüm zararları ve finansal teminat kontratlarına uygulanır”. İşletmeler, BKZ hesaplamasının Covid-19’dan ne şekilde etkilendiğini incelemeli, raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan bazı durumlar, raporlama tarihindeki durumu etkiliyorsa hesaplama modeli güncellenmeli, etkilemiyorsa da finansal tablo dipnotlarında açıklamalar yapılmalıdır (Grant Thornton,2020, PWC,2020).

Bu dönemde işletme yönetimi tarafından TFRS 9 kapsamındaki finansal araçların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı tespiti, finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtması açısından önemlidir. Yine bu değerlendirmelerde, hükümetler tarafından bankalardan talep edilen, kredilerin ötelenmesi, düşük faizli ve masrafsız kredi kullanılması gibi desteklerin etkileri de dikkate alınmalıdır. Çünkü, “ödemelerin ötelenme talebi borçlunun kredi riskinde önemli artışa veya temerrüde düştüğüne dair kanıt olabilir ve bu nedenle BKZ modelinin sınıflandırılmasını, 2. veya 3. (değer düşüklüğü riskinde artış veya değer düşüklüğüne uğramış) aşamada değerlendirilmesini gerektirir”. Nitekim KGK’da, Covid-19 nedeniyle kredilerin ötelenmesi durumunun geçici bir likidite sıkıntısı olarak ele alınabileceğini ve kredi riskinde önemli bir artış olduğu sonucunu doğurmayabileceğini belirtmektedir (KGK,2020, Covid-19 Salgınının TFRS 9 Etkisi).

Sonuç olarak yönetim, Covid-19’un finansal varlıkların değer düşüklüğü üzerindeki etkisini, bu etkiyi hesaplarken yaptığı varsayımlar ve değerlendirmelerin “BKZ tahminine nasıl dahil edildiği, raporlama döneminde yapılan varsayımlardaki önemli değişikliklerin ayrıntıları ve Aşama 1(değer düşüklüğüne uğramamış)’den, Aşama 2 (değer düşüklüğüne uğrama riskinde artış)’ye taşınan finansal varlıkların BKZ’na ilişkin etkileri, TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardına göre açıklanmalıdır”(PWC, 2018, PWC,2020).

3.2. TMS 2 Stoklar

TMS 2 Stoklar Standardı, satış gerçekleşene kadar elde tutulan varlıkların maliyet bedelinin belirlenmesi ve stok maliyetlerinin satış sonrasında gider olarak finansal tablolara yansıtılması ile maliyetlerin stoklara yüklenmesine ilişkin yöntemler hakkında rehberlik sağlar. Standarda göre stoklar; “olağan iş akışı içinde satılmak, satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda

kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde elde bulundurulmuş varlıklar olup, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olması üzerinden ölçülür” (TMS 2, KGK,2018). Ancak bu belirlemeler yukarıda da ifade edildiği üzere, hayatın olağan akışı içindeki işlemler için geçerli olduğundan içinde bulunduğumuz, Covid-19 sürecinde konunun çok daha detaylı olarak incelenmesi gerekmektedir.

Covid-19 kaynaklı belirsizlikler nedeniyle, stokların net gerçekleşebilir değerinin tespiti ile ilgili ilave zorluklar yanında, üretim seviyesinin anormal derecede düşmesi nedeniyle dağıtılmamış sabit giderlerin üretim maliyetinde mi, yoksa kar/zararda mı muhasebeleştirilmesi gerektiği gözden geçirilmeli, 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. Bilindiği üzere normal dönemlerde, stokların maliyetinde yer alması gereken sabit üretim giderlerinin bu kriz döneminde üretimle orantılı olarak stok maliyetine yüklenmesi ve ek-sik kapasiteden kaynaklı kısmın ise kar/zararda muhasebeleştirilmesi gerekir. Aksi takdirde bütün sabit giderlerin, ürün maliyetlerine yüklenmesi, ürün maliyetlerinin anormal derecede yükselmesine neden olacak ve azalan talep ve artan maliyetlerin satış fiyatlarına yansıtılmaması ciddi anlamda zararına satış yapıldığı gibi bir sonuca neden olacaktır (Grant Thornton,2020). Bu nedenle, önemli derecede kapasite kaybı olan işletmelerin gelir tablosu yönetimi açısından bu konuyu değerlendirmeleri gerekir. Ayrıca, Covid-19 nedeniyle, “stokların net gerçekleşebilir değerine indirgenmesi gerekebilir. Bu indirgeme, stokta hareketin azalması, emtia fiyatlarının düşmesi veya satışların beklenenden az olması dolayısıyla stokların kullanılamaz hale gelmesinden kaynaklanabilir”. İşletmeler ayrıca böyle bir indirgemenin TMS 2 kapsamında kamuya açıklanmasının gerekip gerekmediğini değerlendirmelidirler (PWC,2020).

3.3. TMS 12 Gelir Vergileri

TMS 12'nin amacı, ticari kar ile mali kar arasında ortaya çıkan ve ertelenen vergi etkisi yaratan geçici farkları belirlemek ve muhasebeleştirmektir. Burada iki kavramın açıklanması gerekmektedir, bunlar geçici farklar ve vergiye esas değerdir. Geçici farklar; bir varlığın ya da borcun bilançodaki kayıtlı değeri ile vergi açısından taşıdığı değer arasındaki farktır. Vergiye esas değer ise, vergi düzenlemeleri çerçevesinde bir varlık veya borçla ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutardır (Aya-noğlu,2010, TMS 12, KGK,2019).

Covid-19'un şirketlerin karlılıkları üzerinde doğrudan ve dolaylı olarak önemli etkileri olacağı beklenmektedir. Covid-19 nedeniyle, varlıklarda oluşacak değer düşüklükleri, “ertelenmiş vergi yükümlülüğünün tutarını azaltabilir ve/veya fazladan ertelenmiş vergi varlığı yaratabilir. Bu nedenle, ertelenmiş vergi varlığı olan şirketler, salgından kaynaklanan ek belirsizlik ve salgının kontrolü için atılan adımları göz önünde bulundurarak, gelecekteki kar tahminlerini ve ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğini, bağlı ortaklıklarından kar dağıtım planlarını ve bu dağıtılmamış karlar ile bağlantılı olarak ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini yeniden gözden geçirmeli ve TMS 1 uyarınca, ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğini değerlendirirken yapılan tüm önemli muhakeme ve tahminleri açıklamalıdır”.

Ayrıca, Covid-19 nedeniyle hükümetler tarafından bazı vergilerle ilgili ödeme yükümlülükleri açısından erteleme imkanları getirilmiştir. Şirketlerin getirilen bu imkanlardan yararlanıp yararlanmadıklarını değerlendirmeleri, yararlanma imkanlarının olması halinde de vergisel yükümlülükleri ile ilgili gerekli

işlemleri yapmaları gerekir. Ayrıca gerek vergi ve gerekse diğer alanlarda sağlanan avantajlar, TMS 12 ve TMS 20 kapsamında değerlendirilmeli ve standartlara uygun bir şekilde kayıt altına alınmalıdır (PWC,2020, Grant Thornton,2020).

3.4. TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Bu Standardın amacı; “iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamak, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri ortaya koymaktır” (TMS 28, KGK,2011). TMS 28 standardı ile, iştirak yatırımlarının özkaynak yöntemi ile değerlendirilmesi imkanı getirilmiş ve böylece iştirak yatırımlarının güncel değerlerinin finansal tablolarda takibi mümkün hale gelmiştir (Gökgöz,2013).

Covid-19 nedeniyle işletmeler, TMS 28’e göre, “iştirak veya iş ortaklığındaki net yatırımının değer düşüklüğüne uğramış olduğuna dair tarafsız bir kanıt olup olmadığını belirlemeleri gerekir. Bu kanıtlar, önemli bir finansal sıkıntı, ödemede temerrüde düşülmesi, iflas veya başka bir finansal yapılanmaya gidilecek olması, finansal sıkıntılar nedeniyle net yatırıma ilişkin aktif piyasanın ortadan kalkması, kredi derecesindeki düşüş veya gerçeğe uygun değerindeki azalışlar gibi faktörlerdir. Ancak, bu faktörler tek başına değil, diğer uygun bilgilerle beraber değerlendirildiğinde değer düşüklüğüne dair kanıt oluşturabilir” (TMS 28, KGK,2011).

İşletmeler bu faktörlerin oluşması durumunda, iştirak ve iş ortaklıklarındaki paylarını, TMS 28’deki açıklamaları dikkate alarak değerlendirmeli ve değer düşüklüğüne uğrama ihtimalini göz önüne alarak hem finansal tablolarda hem de dipnotlarda gerekli açıklamaları yapmalıdırlar. Çünkü ana şirket ile iştirak ve iş ortaklıkları farklı sektörlerde, farklı ülke veya bölgelerde ve farklı yasal düzenlemelere tabi olabileceği için, salgından etkilenme düzeyi, ana şirketten farklı olabilir, kar dağıtımları üzerinde bir takım yasal kısıtlamalar getirilmiş olabilir. Nitekim Türkiye’de yapılan bir düzenleme ile “Sermaye şirketlerinde, 30/9/2020 tarihine kadar 2019 yılı net dönem kârının yalnızca yüzde yirmi beşine kadarının dağıtımına karar verilebilir, geçmiş yıl kârları ve serbest yedek akçeler dağıtımına konu edilemez, genel kurulca yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtımını yetkisi verilemez” hükmü getirilmiştir (<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2020-97.aspx>, Erişim Tarihi:14.07.2020). Bu düzenlemelerin, şirketin nakit akışları ile borç ve yükümlülüklerini yerine getirmesi açısından olumsuz etkileri olabilir. Etkinin derecesi, beklenen kar payının büyüklüğü ve şirketin öz kaynak yapısına göre değişebilir. Dolayısı ile bu etkinin açıklanması muhasebe ilkelerinden biri olan tam açıklama kavramı gereği önemlidir.

3.5. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 36’nın amacı, “bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değeri, bu varlığın kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır, bu durumda işletme değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmelidir”.

İşletmeler, “her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir ve böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder” (TMS 36, KGK,2006).

Covid-19 nedeniyle işletmeler özellikle, maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıklarını ve şerefiyeyi değer düşüklüğü açısından değerlendirmelidirler. Buna göre iştiraklerinin, finansal güçlük içinde olmaları, sözleşme şartlarını ihlal edip etmedikleri, faaliyet gösterdiği sektörde bir ekonomik resesyona girilmesi ihtimali olup olmadığına bakılmalıdır. İşletmeler bu dönemde, maddi olmayan duran varlıklarını da değerlendirmelidirler. Çünkü, ortaya çıkan yeni durumlar nedeniyle, varlık kullanılamaz hale gelmiş olabilir veya kullanım şekli değişmiş olabilir. Ya da gelecekteki kullanım amacı nedeniyle, varlığın değerinde azalma veya bu varlıktan elde edilecek hizmete olan ihtiyaç tamamen ortadan kalabilir. Şerefiyenin de, bu ve buna benzer nedenlerle değerinde bir düşme olup olmadığına bakılarak, standardın belirlediği şekilde değer düşüklüğü ile ilgili işlemler yapılmalıdır (Grant Thornton,2020).

Ayrıca Covid-19 nedeniyle üretim, tüketim ve tedarik zincirinde meydana gelen aksamalar ve özellikle sokağa çıkma yasakları gibi nedenlerden dolayı tüketimdeki zayıflamaya bağlı olarak fiyatlarda düşme ve karlılıkta azalmalar yaşandığı görülmektedir. Bu göstergelerin bir değer düşüklüğü göstergesi olup olmadığı dikkatli bir şekilde gözden geçirilmelidir. Ayrıca bu göstergelerin gelecekteki nakit akışları, maliyetler ve diğer giderler üzerindeki etkisi ile değer düşüklüğünü test etmek için kullanılan varsayımlar gözden geçirilmeli ve gerekirse yeni duruma göre revize edilmelidir. Bu revize aynı zamanda, salgın nedeniyle alınan tedbirleri, artan belirsizlik ve riski, nakit akışlarını alternatif senaryoları da içerecek şekilde olmalıdır.

Tüm bunların yanında, “oldukça kapsamlı açıklamalar yapılmalı ve özellikle, kullanılan varsayımlar ile şerefiye ve sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan varlıkların değer düşüklüğü testine ilişkin duyarlılık analizi açıklanmalıdır. Ayrıca, TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu standardına göre sonraki dönemde önemli bir düzeltmeye neden olacak önemli bir risk olması durumunda belirsizliğin tahmin edilmesinde kullanılan başlıca kaynaklar açıklanmalıdır” (PWC,2020).

3.6. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu Standardın amacı; “uygun finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamaları için gerekli olan bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını sağlamaktır”. Bir karşılık; geçmişten kaynaklanan bir yükümlülük ise, bu yükümlülük nedeniyle işletmeden bir kaynak çıkışı olacaksa ve bu tutar güvenli bir şekilde tespit edilebiliyorsa finansal tablolara yansıtılır, aksi takdirde yansıtılmaz (TMS 37, KGGK 2019, Grant Thornton,2020, PWC,2020).

Covid-19 nedeniyle üretimdeki azalmalar müşterilere karşı olan yükümlülüklerin yerine getirilmesini engelleyebileceği için, bununla ilgili olarak ortaya çıkabilecek zarar, ziyan ve tazminatlar için gerekli karşılıkların ayrılması gerekir. Ayrılan bu karşılıklar için finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloları doğru okumaları açısından gerekli açıklamalar yapılmalıdır (KPMG,2020-b). İşletmeler Covid-19’un etkilerini azaltmak amacıyla “yeniden yapılandırmaya gideceklerse, karşılık sadece yeniden yapılandırma işlemine ilişkin ayrıntılı ve resmi bir planın olması ve yeniden yapılandırmanın uygulanmaya başlanması veya bundan etkilenenlere duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması durumunda muhasebeleştirilir”. İşletmeler geçici olarak kapanmalara karşı, iş sürekliliği sigortası yaptırmışsa ve bu zararların sigortadan

tahsili konusunda emin olunması durumunda, sigortadan alınabilecek tutar da muhasebeleştirilmelidir (PWC,2020).

4. FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN İLKELER

4.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 1, “işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının, işletmenin önceki döneme ait finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla, genel amaçlı finansal tabloların sunumuna yönelik esasları belirler ve TFRS’lere **göre genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanır**. Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgilerin sağlanmasıdır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir”.

TMS 1’e göre, finansal tabloların sunuluşunda en önemli kavramlardan biri, işletmenin sürekliliği kavramıdır. Bu nedenle, “yönetim finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirir ve işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlar. Yönetimin, değerlendirme yaparken, işletmenin sürekli olarak faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek olay veya koşullarla ilgili önemli belirsizliklerin farkına varması durumunda, bu belirsizlikler işletme tarafından açıklanır” (TMS 1, KGK,2018).

İşletmenin sürekliliği kavramı her hesap dönemi için önemli olmakla beraber, Covid-19 salgını gibi olağanüstü dönemlerde, finansal tablo kullanıcıları açısından çok daha önemli hale gelmektedir. Bu nedenle 2020 yılında, hem ara dönem hem de yıllık finansal raporlamalarda işletmenin sürekliliği konusu daha detaylı ve dikkatli bir şekilde ele alınmalıdır. Üretim ve tedarik zincirlerinde görülmemiş derecede aksamalar, salgın nedeniyle insanların ve malların hareketinde meydana gelen kısıtlamalar, azalan talep nedeniyle elde kalan stoklar ve nakit akışlarında meydana gelen azalmalar işletmenin sürekliliğini ciddi anlamda tehdit etmektedir.

TMS 1’de ayrıca, tahminlerdeki belirsizliğin kaynaklarının açıklanması önemli bir yer tutmaktadır. Buna göre; “işletme, varlık ve yükümlülüklerin defter değerinde bir sonraki hesap döneminde önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan geleceğe yönelik olarak yaptığı varsayımlar ve raporlama dönemi sonunda mevcut olan tahminlerdeki belirsizliğin diğer ana kaynakları hakkındaki bilgileri açıklar” (TMS 1, KGK,2018).

Covid-19 nedeniyle gelinen noktada, sağlıklı bir tahmin yapılamadığı gibi geçmiş yıllarda yapılan tahminler ve kabul edilen varsayımların birçoğu da anlamsız hale gelmiş olabilir. Bütün bunlara rağmen, işletmeler, sektör, bölge, ülke ve globalde yapılan tahmin ve değerlendirmeleri de dikkate alarak farklı alternatif senaryolar üzerinden tahminlerde bulunmalı, bu tahmin ve analizleri TMS 1’e uygun bir şekilde finansal tablolar ve dipnotlarında açıklamalıdır.

4.2. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

Bu TFRS’nin amacı; “satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir” (TFRS 5, KGK, 2006).

İşletme tarafından, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan bir varlık, Covid-19 nedeniyle, mevcut piyasanın ve/veya gerekli alıcıların kaybolması nedeniyle, bu kriterleri karşılamayabilir ve düşen talep nedeniyle üretimin azalması durdurulan faaliyetlerle ilgili açıklama yapılmasını gerektirebilir ya da salgın nedeniyle bazı varlıkların tasfiye edilmesi gerekebilir. Bu nedenle, işletmeler salgının etkileri nedeniyle, satış amaçlı elde tutulan varlıklarının bu amacı sağlayıp sağlamadığını ve azalan üretim nedeniyle bazı birimlerin durdurulan faaliyetler kapsamına alınıp alınmayacağını değerlendirmeli ve finansal raporlamalarda bunlara ilişkin gerekli açıklamaları yapmalıdırlar (BDO,2020).

4.3. TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 7'nin amacı, "finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirebilmeleri için gerekli olan bilgilerin işletme finansal tablolarında kamuoyuna açıklanmasını sağlamaktır. Bunlar:

- Finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemi ve
- İşletmenin dönem içerisinde ve raporlama dönemi sonunda finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile işletmenin sözü edilen riskleri yönetme şeklidir" (TFRS 7, KGK, 2018).

Covid-19 döneminde oluşan risk ve belirsizlik nedeniyle bu açıklamalar finansal tablo kullanıcıları için daha da önemli hale gelmiştir. İşletmeler gelecekte oluşacak fiyat değişimleri ve risklere karşı korunma muhasebesi uygulayabilmektedirler. Bu korunmalar, emtia, kur, faiz vb. risklerle ilgili olabilir.

TFRS 7'ye göre işletmeler; her raporlama döneminde, finansal araçlardan kaynaklı risklerin neler olduğunu ve ne kadar olduğuna ilişkin açıklamalar yapmak suretiyle, rapor kullanıcıları için gerekli olan niteliksel ve sayısal bilgileri sağlarlar. Bu niteliksel bilgilerin, "maruz kalınan riskler ve ortaya çıkma şekilleri, ilgili risklerin yönetimine ilişkin hedefler, politikalar ve süreçler ile bunların ölçümünde kullanılan yöntemler ve bir önceki dönemden bu yana meydana gelen değişiklikler hakkındaki bilgileri içermesi gerekir. Sayısal açıklamalarında; raporlama dönemi sonu itibariyle ilgili risklere maruz kalma durumuna ilişkin özet sayısal veriler ve risk yoğunlaşmaları hakkında bilgileri ve bu bilgilerin yeterli gelmemesi halinde ek bilgileri içermesi gerekir.

Ayrıca işletmenin karşı karşıya olduğu, kredi riski ve bununla ilgili, BKZ'den kaynaklanan tutarlar hakkında nicel ve nitel bilgiler, likidite riski, piyasa riski hakkında da detaylı açıklamalar yapılmalıdır" (TFRS 7, KGK, 2018). Covid-19 nedeniyle oluşan üretim ve tedarik zincirindeki aksamalar birçok sektörde, kredi, likidite ve piyasa riskini önemli derecede artırmıştır. Özellikle, ulaşım, turizm, taşımacılık gibi sektörlerin aşırı derecede etkilenmesi nedeniyle, bu sektörlerin finansal raporlarında konunun daha detaylı bir şekilde ele alınması hem işletme sürekliliği açısından hem de finansal tablo kullanıcılarına tam açıklama kavramı kapsamında daha doğru bilgi verilmesi ve güvenilirlik açısından kritik bir hale gelmiştir.

4.4. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

Gerçeğe uygun değer ölçümü, varlık ve borçların işletmedeki değerlerini değil, bu varlık ve borçların piyasa şartlarındaki değerinin ölçümüne yöneliktir. Bilindiği üzere bazı varlık ve borçların piyasada gözlemlenebilir değerleri olmasına rağmen bazı varlık ve borçlar için bu mümkün olmayabilir. Ancak her halükarda, gerçeğe uygun değer ölçümünde amaç, mevcut piyasa şartlarında ve piyasa katılım-

cuları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir.

TFRS 13'e göre, gerçeğe uygun değer tahmin edilmesinde kullanılan yöntemler; piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. Gelir yaklaşımına göre, gerçeğe uygun değer ölçümünde; iskonto oranının düzeltilmesi ve beklenen nakit akışı yöntemi kullanılır. Ancak bu yöntemler kesin tutarlar yerine tahmini tutarların kullanılması nedeniyle belirsizlikler içermektedir. Çünkü, çoğu durumda, nakit akışlarının tutarları ve gerçekleşme zamanları belirsizdir. Bu nedenle yapılacak bugünkü değer tahminlerine bu risk ve belirsizliklerin dahil edilmesi gerekir (TFRS 13, KGK,2013).

Covid-19'un ortaya çıkarmış olduğu belirsizliğin en önemli etkilerinden biri, gerçeğe uygun değer ölçümünde, geçmiş dönemlerde kullanılan varsayımların değerini yitirmiş ya da anlamsız hale gelmiş olmasıdır. Bu nedenle gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan varsayım ve tahminlerin revize edilmesi ve bu değişikliklerin etkilerinin finansal raporlarda uygun bir şekilde açıklanması gereklidir. Ayrıca, yönetim tarafından yapılan temel varsayım ve kararların yanında, bu döneme ilişkin senaryo analizleri de yapılarak, rapor kullanıcılarına, gerçeğe uygun değer nasıl belirlendiğini anlamalarına yardımcı olunmalıdır (KPMG,2020-b). Yukarıda da ifade edildiği üzere, artan belirsizlik piyasalarda oluşan fiyatları etkilediği gibi gerçeğe uygun değer ölçümünü de etkilemiştir. Bu etkileme, piyasa fiyatlarının kullanılması durumunda gerçeğe uygun değeri doğrudan, dalgalı piyasa verileri kullanılıyorsa dolaylı bir şekilde olacaktır. Belirsizliklerin bir diğer etkisi de, kredi riski ve kredi marjında ortaya çıkabilecek artışlar şeklinde olabileceği gibi, kamu tarafından sağlanan destekler nedeniyle risksiz faiz oranlarının azalması şeklinde de olabilir. İşletmeler, gerçeğe uygun değer ölçümünde bir değişiklik yapmaları halinde, TFRS 13'e göre, bu değişikliklere ilişkin açıklamaları yapmak zorundadırlar. İşletme yönetimleri, hükümetler tarafından alınan önlemler kapsamında mevcut kredi ve borçlanmalarının şartlarında bir değişiklik olması durumunu, riskten korunma muhasebesi açısından değerlendirmelidirler. Alınan bu önlemler nedeniyle, riskten korunma muhasebesi kapsamındaki bir işlemin artık gerçekleşmeyeceği tahmin ediliyorsa, riskten korunma muhasebesinin uygulanmasına son verilmelidir (PWC,2020).

5. DİĞER FİNANSAL RAPORLAMA KONULARI

5.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Covid-19'un yayılmasını önlemek amacıyla karantina ve sokağa çıkma yasakları ile insanların hareketleri kısıtlanmıştır. Bu durum, bir yandan üretimi ve diğer yandan da tüketici talebini etkilemesi nedeniyle şirketlerin gelirlerini önemli derecede azaltmıştır. Bu nedenle, hasılatın ölçümüne yönelik olarak kullanılan TFRS 15 standardı kapsamında işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

TFRS 15 Standardının amacı, "müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir. Bu Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır" (TFRS 15, KGK,2018). Covid-19 döneminde, özellikle sözleşmelerden kaynaklı iade içeren durumların iyi bir şekilde incelenmesi, işletmenin likidite riskini yönetmesi açısından büyük bir önem arz etmektedir.

Covid-19 birçok durumu etkilediği gibi, müşteri sözleşmelerinin geçerlilik durumlarını da etkilemiştir. Bu nedenle işletmeler, bu sözleşmelerin geçerlilik durumlarını gözden geçirmeli, sözleşmelerden kaynaklı gelir tahminlerinin revize edilmesine gerek olup olmadığını ve sözleşmelere bağlı olarak komisyon veya iskontolar verilmesi gerekiyorsa buna ilişkin bir değişiklik yapıp yapmayacaklarını değerlendirmelidirler.

Ayrıca, krizin etkilerini azaltmak ve satışları artırarak nakit girişi sağlamak amacıyla yapılan promosyonların, TFRS 15 kapsamında hasılatla etkisinin de gözden geçirilmesi gerekir. Bunun yanında, sokağa çıkma yasakları, birçok işletmenin kapalı olması, insanların zorunlu harcamalar dışında azalan tüketim eğilimleri, işletmelerin nakit akışlarında bozulmalar meydana getireceğinden, ticari alacaklarla ilgili karşılık ayrılıp ayrılmayacağı ve BKZ hesaplamak için ticari alacaklar risk değerlemesine tabi tutulmalıdır. Covid-19 nedeniyle, yapılan satışlarla ilgili tahsilat olasılığı düşükse, tahsilat yapılana kadar gelir tablosuna kayıt yapılmaması, ihtiyatlılık kavramı gereği uygun olur. Yine, salgın şartlarından dolayı sözleşmenin ifasında oluşabilecek gecikmelerden kaynaklı cezalar öngörülmüşse bunlara ilişkin yükümlülüklerin kaydedilip kaydedilmeyeceği ile ilgili kararlar da verilmelidir (Grant Thornton 2020, PWC,2020).

5.2. TFRS 16 Kiralamalar

Bu Standart, “kiralamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirler. Standartın amacı, kiracı ve kiraya verenlerin bu işlemleri gerçeğe uygun bir biçimde göstererek, ihtiyaca uygun bilgiler sunmasını sağlamaktır. Bu bilgiler, kiralamaların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde esas teşkil eder”. İşletme, kiralamanın kısa vadeli olması ve dayanak varlığı düşük değerli olması halinde, finansal tablolara almadan, kira süresi boyunca gider olarak finansal tablolara yansıtılabilir (TFRS 16, KGK, 2018).

Covid-19 nedeniyle alınan birçok tedbirin yanında, kira ödemeleri ile ilgili de tedbirler alınmış ve işletmelere bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Bu çerçevede;

-“1/3/2020- 30/6/2020 tarihleri arasında iş yeri kira bedellerinin ödenememesi fesih sebebi olmaktan çıkarılmış,

- Otel kiralamalarına ilişkin irtifak hakkı bedelleri ve hasılat payı ödemeleri altı ay süreyle ertelenmiş,

-Faaliyetleri zorunlu olarak durdurulan iş yerleri için kamu idarelerince kira bedeli tahakkuk ettirilmesi kararlaştırılmış ve

-Teknoparklardaki kuluçka şirketlerinden ve ticari işletmelerden iki ay süreyle kira alınmamasına karar verilmiştir” (KGK, TFRS 16 ve Covid-19).

KGK, Covid-19’la ilgili olarak, sadece kira ödemelerinde uygulanmak üzere, kolaylaştırıcı bir uygulama getirmiş ve aşağıdaki şartların varlığı halinde, kiracıya bu değişikliği, TFRS 16 kapsamında yapılan bir değişiklik olarak dikkate almama hakkı tanımıştır. Bu şartlar;

-“Kira ödemelerinde meydana gelen değişikliğin kiralama bedelinin revize edilmesine neden olması ve revize edilen bedelin, değişiklikten hemen önceki kiralama bedeliyle önemli ölçüde aynı olması veya bu bedelden daha düşük olması,

-Kira ödemelerinde meydana gelen herhangi bir azalışın, sadece normalde vadesi 30 Haziran 2021 veya öncesinde dolan ödemeleri etkilemesi,

-Kiralamanın diğer hüküm ve koşullarında önemli ölçüde bir değişikliğin olmamasıdır” (KGK,2020, Covid-19 Kira İmtiyazları).

TFRS 16’ya göre işletmeler, “kira yükümlülüklerini, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Ancak, Covid-19 salgınının etkisi nedeniyle, faiz oranlarındaki ve işletmenin kendi kredi riskindeki değişiklikler de dahil olmak üzere, zımni faiz oranının yeniden belirlenmesi gerekebilir. Ayrıca salgın nedeniyle, ticari faaliyetlerde yaşanan kesintiler karşısında (örneğin iş yeri ve ofislerin kapatılması gibi), kiralayan ve kiracılar, kira sözleşmelerinde değişiklik yapmak üzere mutabakata varabilir. Kiralayan ve kiracı taraflar kira sözleşmesinde değişikliklerin ne şekilde muhasebeleştirileceğine; yapılan değişikliklerin, şartları değişikliğe uğramış bir kiralama sözleşmesi mi yoksa yeni bir kiralama sözleşmesi olarak mı dikkate alınması gerektiğini” belirlemelidirler. Ayrıca, kiracı olan şirketlerin kullanım hakkı varlıklarını, kiraya verenlerde, kiraya verilecek varlıklarını, Covid-19’un etkileri nedeniyle, değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadıkları açısından değerlendirmeleri gerekmektedir (Grant Thornton,2020, KPMG,2020-b).

Covid-19 nedeniyle, kiralama şartlarında yeniden görüşmeler veya kiraya veren tarafından kiracıya kira ödemeleriyle ilgili bazı imtiyazlar verilebilir ve kiraya veren bu imtiyazlar karşılığında hükümetten destekler alabilir. Bu tür durumlarda, “bu imtiyazın bir kiralama değişikliği olarak muhasebeleştirilmesi ve değişikliğin etkisinin kiralamanın kalan ömrüne yayılması konusu değerlendirilmelidir. Ayrıca, kiraya verenler ve kiracılar hükümetten alınan teşviklerin devlet teşviki kapsamında olup olmadığını da değerlendirmelidirler” (PWC,2020).

5.3. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 19’un amacı, “çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Bu Standart uyarınca işletme; çalışana sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu ve çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik fayda tüketildiğinde ise oluşan gideri muhasebeleştirilmesi gerekir” (TMS 19, KGK,2019).

Bu standardın uygulanması ve raporlanması açısından Covid-19 salgını birçok özellikli durum ortaya çıkarmıştır. Normal zamanlarda gerek işletme ve gerekse hükümet tarafından çalışanlara sağlanmayan bazı imkanlar bu dönemde sağlanmış veya sağlanmaya çalışılmaktadır. İşletmeler bu dönemde çalışanlarına, üretimin durması veya çalışmaya ara verilmesi durumlarında, hastalık veya mecburi karantina durumlarında da ücret ödemeye devam etmiş ve personele uzaktan çalışması karşılığında bazı faydalar sağlamıştır. Bu şekilde sağlanan ilave faydaların muhasebesel etkileri değerlendirilmeli, finansal tablolar ve raporlarda gösterilmelidir. Ayrıca, Covid-19 nedeniyle çalışan sayısında indirime gidilmek istenmesi durumunda, işten çıkarılacak çalışanlara önerilecek ve zorunlu olarak ödenecek tazminat ödemeleri, TFRS 19’a göre değerlendirilmeli ve gerekli muhasebe işlemleri yapılmalıdır (Grant Thornton,2020).

İşletme, çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında, hisse bazlı ödeme yöntemleri kullanıyorsa, Covid-19'un etkileri nedeniyle, bu yönteme devam edip etmeyeceğini veya değişikliğe gidip gitmeyeceğini değerlendirmelidir. Çünkü, kriz nedeniyle, çalışan istese bile bu şartları yerine getirme imkanı ortadan kalkmış olabilir. Yönetim, bu değişiklikleri değerlendirmeli ve ancak bu değişikliklerin hala çalışanlara bir fayda sağladığı görülüyorsa muhasebeleştirilmesini sağlamalı, aksi takdirde hisse bazlı ödeme yöntemini iptal etmeli ve kalan tutarın hemen muhasebeleştirilmesini sağlamalıdır. Yönetim ayrıca, Covid-19'la ilgili olarak, gerek yasalar ve gerekse idari düzenlemeler nedeniyle katlanacağı yükümlülüklerinin olması durumunda, bu yükümlülüklerinde finansal tablolara yansıtılmasını sağlamalıdır. İşten çıkarmaların olması, ancak çalışanlara sağlanan faydaların iptal edilemeyeceği durumlar varsa bunları, TMS 37 uyarınca yeniden yapılandırma maliyetleri muhasebeleştirilmelidir (PWC,2020).

Bilindiği üzere, Covid-19'un ekonomik ve sosyal hayata etkilerinin azaltılması ile ilgili olarak çıkarılan 7244 sayılı Kanun'la, "kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı davranışlar hariç iş akdinin feshedilemeyeceği, işverene üç ayı geçmemek üzere tamamen veya kısmen ücretsiz izne çıkarabileceği, bu ücretsiz iznin işçiye haklı fesih hakkı vermeyeceği düzenlenmiştir" (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200417-2.htm>, Erişim Tarihi:19.07. 2020). Bu durumların TMS 19 kapsamındaki etkileri değerlendirilmeli ve bu etkiler hem finansal tablolarda hem de finansal raporlarda, rapor kullanıcıları açısından detaylı bir şekilde açıklanmalıdır.

6. DENETÇİNİN DİKKATE ALMASI GEREKEN HUSUSLAR

Covid-19 salgınının ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisini göstermesi açısından 2020 yılı ara dönem ve yıllık finansal tablolarının denetimi büyük bir önem arz etmektedir. Bu nedenle denetçi, hem mikro bazda işletme ve çevresi hem de makro bazda olağan dönemlerde olduğundan çok daha fazla bilgi ve veriye ulaşmak ve bunları daha dikkatli değerlendirmek durumundadır. Aşağıda, Covid-19 nedeniyle, geçmiş ya da olağan dönemlere göre daha fazla dikkate alınması gereken denetim standartlarına değinilecektir.

6.1. BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Denetçinin herhangi bir işletmeyi denetlemesi açısından önemli faktörlerden biri, denetlenen işletmeyi ve çevresini iyi bir şekilde tanımdır. Ancak bu şekilde, işletme ile ilgili önemli bir yanlışlık riski belirlenebilir ve değerlendirilebilir. Bu standarda göre, denetçinin amacı, "işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır".

Global ölçekte tüm ülkeleri ve sektörleri etkileyen Covid-19 salgını nedeniyle denetçi, BDS 315 kapsamında, şirketin bu ve benzeri şoklara karşı, finansal, operasyonel ve ticari olarak nasıl karşılık verebileceği ya da bu konularla ilgili nasıl tedbirler aldığını değerlendirmelidir. Ayrıca, işletmenin ana tedarikçileri ve müşterileri ile ilişkileri, tedarik zincirinde bir aksama olup olmadığı, aksama olması durumunda ortaya çıkabilecek risklerin neler olabileceği, önemli müşterileri ile olan ilişkileri, müşteri taleplerinin

karşılıp karşılanamayacağı, tahsilat konusunda bir problem yaşanıp yaşanmayacağı ve likiditesinin salgından nasıl etkileneceği ciddi anlamda değerlendirilmelidir (KPMG, Covid-19 Kurumsal Dayanıklılık, KPMG, Covid-19 Üçüncü Taraf İlişkileri ve Yönetimi, TÜRMOB,2020-b).

Covid-19'un denetim sürecine olan etkilerine yönelik yapılan bir çalışmada denetçi, denetim raporunda "sokağa çıkma yasaklarından dolayı, Grubun İstanbul dışındaki otellerinin, iç kontrol çevresi, süreçleri ve etkinliklerine ilişkin denetimlerin BDS 315'e göre gerçekleştirilemediği gerekçesi ile görüş vermekten kaçınmıştır" (Adana ve Özbirecikli,2020)

6.2. BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları

Denetim raporunun kalitesini belirleyen faktörlerden biride denetim kanıtlarının kalitesidir. Bu nedenle denetçi, BDS 500'e uygun olarak, "görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak zorundadır". Bu nedenle denetçi, denetim kanıtlarında tutarsızlık veya güvenilirlik açısından bir şüphe duyması halinde, "sorunun çözülmesi için denetim prosedürlerinde ne tür değişiklikler veya bu prosedürlere ne tür eklemeler yapılacağına karar verir ve bu sorunların -varsa- denetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini" değerlendirir (BDS 500, KGK,2019).

Denetçi, Covid-19 döneminde ulaşım ve sokağa çıkma yasakları gibi faktörleri de dikkate alarak, veri paylaşımı veya sanal toplantılar düzenlemede teknolojinin daha fazla kullanılacağını öngörmelidir (TÜRMOB,2020-b). Nitekim, bir denetim raporunda, denetçi, "BDS 500'e uygun olarak, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder hükmünü uygulayamadığı ve maddi duran varlıklara ilişkin fiziki kontrol ve değer düşüklüğü testleri yapılamadığı için, görüş vermekten kaçınmıştır" (Adana ve Özbirecikli,2020).

6.3. BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi

Bu standart gereği denetçi, finansal tablolara alınan muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetim tarafından varılan yargıların ve alınan kararların, münferit olarak makul olsalar dahi, yönetimin muhtemel tarafsızlığına ilişkin göstergeler olup olmadıklarını, olması durumunda, bu durumun denetime olan etkilerini değerlendirir. Yönetimin tarafsızlığında yanılma kastı varsa, bu durum niteliği itibarıyla hileli bir duruma işaret eder. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlardan; muhasebe tahminleri oluşturulurken kullanılan yöntem, önemli varsayım ve veriler ile ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma, ölçüm ve açıklama hükümlerine uygunluk sağlayıp sağlamadığı hakkında yazılı beyan talep eder (BDS 540, KGK,2019)

Covid-19 bütün dünyada benzeri görülmemiş bir belirsizlik ve tahmin gücü oluşturduğundan, denetçinin, şirketin gerçeğe uygun değer dahil tüm muhasebe tahminlerini yeniden gözden geçirmesi ve bu olağanüstü dönemde mesleki yargı ve mesleki şüpheciliğini kullanması son derece önemlidir (TÜRMOB,2020-b)

6.4. TDS 570 İşletmenin Sürekliliği

BDS 570, "işletmenin sürekliliğine ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkilerine ilişkin denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenler. İşletmenin sürekliliği esası uyarın-

ca, finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Denetçide;

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğu ile

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak ve denetim raporunda bu sonuçları belirtmek zorundadır” (BDS 570, KGK,2017).

Covid-19’un işletmelerin finansal yapıları üzerinde ciddi yıkıcı etkileri olacağı tahmin edilmektedir. Bu durum, “bazı şirketlerin borçlanmalarına ilişkin taahhütlerini ihlal etmesine ve bu nedenle bazı kredilerin talep üzerine geri ödenebilir hale gelmesine neden olabilir. Yönetim, kredilerin ve diğer finansman yükümlülüklerinin cari olan-cari olmayan sınıflandırmasının etkilenip etkilenmediğini ve bu olağanüstü durumların işletmenin sürekliliğine etkisi olup olmadığını değerlendirmeli ve müteakıl temerrüt hükümlerinin etkilerini dikkate almalıdır. Ayrıca, borçlanma şartlarındaki değişikliklerin etkisini de dikkate almalı ve raporlama tarihinden sonra elde edilen imtiyazları düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ele almalıdır” (PWC,2020). Bunun yanında, şirket yönetimleri, işletmenin varlığını devam ettirebilmesi konusunda önemli bir belirsizlik olup olmadığını tespit etmek için bazı olası dayanıklılık analizleri yapmalı ve önemli bir belirsizlik varsa, finansal raporlarda ilave açıklamalar yapmalıdırlar (TÜRMOB,2020-b).

Covid-19 nedeniyle ortaya çıkan durumlar, işletmelerin sürekliliğini olumsuz derecede etkilemiş ve bu nedenle denetçiler, raporlarında “sınırlı olumlu görüş” vermişlerdir. Bunlara örnek olarak şunları verebiliriz:

-“şirketin faaliyetlerinde yaşanması muhtemel aksaklıklar dolayısıyla satış gelirleri ile tahsilâtlardaki düşüşün etkisiyle finansal durumu ve faaliyet sonuçları olumsuz yönde etkilenmesi olasıdır. Kamu otoriteleri tarafından vergi, sosyal güvenlik gibi ödemelere ilişkin alınan erteleme kararları, koruyucu tedbirler ve destekleyici uygulamalar ile bu sürecin olumsuz etkileri giderilmeye çalışılmaktadır. Bu salgının ekonomik etkilerinin hesap dönemi sonu itibarıyla belirsiz olması nedeniyle, Şirket’in 31 Aralık 2019 tarihli finansal tabloları üzerindeki etkileri tahmin edilemediğinden, sınırlı olumlu görüş verilmiştir.”

- “Covid-19 salgınının ve yaşanan döviz kurundaki artışların işletmenin sürekliliğine etkileri, bu dipnotlarda açıklanan olay veya şartlar ve diğer hususlarla birlikte değerlendirildiğinde şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli belirsizliklerin mevcut olduğu belirtilmekte ve bu nedenle sınırlı olumlu görüş verilmektedir.”

-“şirketin 2018 yılında “İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar” içerisindeki Alıcılar hesabındaki alacağın tahsil edilmemesi ve Covid-19 nedeniyle de, bu tahsilatın yapılmasının daha da zorlaştığı gerekçesi ile sınırlı olumlu görüş verilmiştir.” (Adana ve Özbirecikli, 2020).

Bu salgın daha önce deneyimlenmemiş ve test edilmemiş olması ve ortaya çıkardığı negatif dışsallıklar nedeniyle işletmeleri öngörülemez risklerle karşı karşıya bırakmıştır. Bu nedenle, şirketlerin muhasebesi, raporlaması ve denetlenmesi üzerinde önemli etkiler ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle denetçiler, salgının bitmesi ile ilgili belirsizlik durumunu da dikkate alarak, işletmenin sürekliliği ile ilgili daha detaylı değerlendirmeler yapmalıdır (Karakaya,2020).

6.5. TDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Bu Standart, “bir işletmenin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal veya finansal olmayan diğer bilgilere ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporunda, yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin ve işletmenin durumu hakkındaki irdelemelerin denetlenen tam set finansal tablolarla ve bağımsız denetim sırasında elde edilen bilgilerle tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı hakkında bir görüş bildirir” (BDS 720, KGK,2018).

Denetçi, özellikle bu dönemde, yönetimin hazırlamış olduğu faaliyet raporundaki bilgilerin şirketin finansal tabloları ile uyumlu olup olmadığını, rapor kullanıcıları için yeterince açıklayıcı bilgiler içermediğini, şirketin gelecekle ilgili beklentilerini ve risklerini tanımlayıp tanımlamadığını iyi değerlendirmelidir. Çünkü belirsizlik ortamının iyi tanımlanması özellikle bu tür olağanüstü dönemlerde büyük önem arz etmektedir (TÜRMOB,2020-b).

7. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

Bu Standardın amacı; “ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar. İşletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olayların açıklanması ara dönem finansal raporlarına dâhil edilir” (TMS 34, KGK,2006). Bu nedenle 2020 yılı ara dönem finansal raporlamada, Covid-19’un, işletmelerin finansal ve operasyonel sonuçları, varlık ve yükümlülükleri ile nakit yaratabilme kapasitesi üzerindeki etkileri kapsamlı bir şekilde açıklanmalıdır (PWC,2020).

8. SONUÇ

Covid-19 salgını tüm ülke ekonomilerini ve buna bağlı olarak şirketleri bugüne kadar eşine az rastlanır bir şekilde etkilemiş ve etkilemeye devam etmektedir. Bu durumun, şirketlerin mali yapısı ve ekonomik performansını ortaya koyan finansal raporlama ve denetim sürecinde de önemli etkilerinin olacağı aşikardır. Aşağıda bu etkiler ve öneriler belirtilmekle beraber bunun dışında etkilerin ve önerilerin olabileceği de göz ardı edilmemelidir.

-Covid-19’dan en fazla sermaye yapısı zayıf şirketler ve likidite riski yüksek sektörler olumsuz etkilenmiştir. Bu şirketlerin ve sektörlerin ayakta kalabilmesi için kredi erteleme, ilave kredi limiti ve yeniden yapılandırma gibi önlemlerin alınması önem arz etmektedir.

- Hem ara dönem hem de yıllık finansal tablolarda Covid-19'un, varlık ve yükümlülükler ile işletmenin sürekliliği üzerindeki etkisi değerlendirilmeli ve dipnotlarda çok daha kapsamlı açıklamalara yer verilmelidir.

-Finansal raporlama açısından önemlilik kriteri, Covid-19 kapsamında yeniden gözden geçirilmelidir.

-Üretim ve tedarik zincirindeki aksamalar nedeniyle şirketlerin nakit akışlarında oluşan anormal durum, hem kredi riskini hem de beklenen kredi zararlarının tespit edilmesini çok önemli hale getirmiştir. Bu nedenle beklenen kredi zararlarının hesaplanmasında farklı senaryolar ele alınmalı ancak, aşırı iyimser ve yanlı değerlendirmelerden kaçınılmalıdır.

-Covid-19 kaynaklı belirsizlik ve olumsuzluklar nedeniyle, stoklarla ilgili net gerçekleşebilir değerlerin tespiti, dağıtılmamış sabit giderlerin üretim maliyetinde mi, yoksa kar/zararda mı muhasebeleştirileceği konusu dikkatli bir şekilde değerlendirilmeli ve detaylı açıklamalar yapılmalıdır.

-Ertelenmiş vergi varlığı ve vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesinde, Covid-19'dan kaynaklı belirsizlikler ile alınan önlemler dikkate alınmalı yapılan tahminler yeniden gözden geçirilmelidir.

-İştirak ve iş ortaklıklarında payları olan işletmeler, bu paylarının değer düşüklüğüne uğrama ihtimalini göz önüne almalı ve salgın nedeniyle kar dağıtımları üzerinde bir takım yasal kısıtlamalar olması halinde, hem finansal tablolarda hem de dipnotlarda gerekli açıklamaları yapmalıdırlar.

-Covid-19'un, işletmenin finansal varlıklarını, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını ve şerefliye değer düşüklüğüne uğratıp uğratmadığı değerlendirilmeli ve değer düşüklüğü tespit edilmesi halinde değer düşüklüğü ile ilgili işlemler yapılmalıdır.

-İşletmeler Covid-19 ile ilgili olarak oluşabilecek zararlar için karşılık ayırmada, ihtiyatlılık kavramı gereği temkinli davranmalı ve gereksiz karşılık ayırmaktan kaçınılmalıdır. Ayrıca, salgından kaynaklanan zararların sigortadan alınabileceği konusunda emin olunması durumunda da, bu tutar muhasebeleştirilmelidir.

-Covid-19 nedeniyle geçmiş yıllarda kabul edilen tahmin ve varsayımların birçoğu anlamsız hale gelmiş olabilir. Bu nedenle revize edilen tahmin ve varsayımlar, TMS 1 ve TMS 8'e uygun bir şekilde finansal tablolar ve dipnotlarında açıklanmalıdır.

-Satış amaçlı elde tutulan varlıklarının bu amacı sağlayıp sağlamadığı ve azalan üretim nedeniyle bazı birimlerin durdurulan faaliyetler kapsamına alınıp alınmayacağı değerlendirilmeli ve finansal raporlamalarda bunlara ilişkin gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

-İşletmeler, Covid-19 nedeniyle, mevcut müşteri sözleşmelerinin geçerliliğini gözden geçirmeli, gelir tahminlerinin revize edilmesine gerek olup olmadığını, ticari alacakların tahsilatında bir risk olup olmadığını ve sözleşme şartlarından kaynaklı bir tazminat veya ceza yükümlülükleri olup olmadıklarını ve varsa bunlara ilişkin yükümlülüklerin kaydedilip kaydedilmeyeceği ile ilgili kararları vermelidirlar.

-Kiracı olan şirketlerin kullanım hakkı varlıklarını, kiraya verenlerde, kiraya verilecek varlıklarını, Covid-19'un etkileri nedeniyle, değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadıkları açısından değerlendirmeleri

gerekmektedir. Kiralama şartlarında meydana gelen değişmeler ile kiralama ile ilgili olarak hükümetten alınan teşvikler varsa bunların devlet teşviki olup olmadığı ve nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği değerlendirilmelidir.

-Salgın nedeniyle çalışanlara sağlanan ilave faydaların muhasebesel etkileri değerlendirilmeli ve finansal tablolar ve raporlarda etkileri gösterilmeli, işten çıkarmaların olması, ancak çalışanlara sağlanan faydaların iptal edilemeyeceği durumlar varsa bunlarda TMS 37 uyarınca yeniden yapılandırma maliyetleri olarak muhasebeleştirilmelidir.

-Denetçi, şirketin Covid-19'un neden olduğu şoklara karşı, finansal, operasyonel ve ticari olarak nasıl karşılık verebileceği ya da bu konularla ilgili nasıl tedbirler aldığını ve işletmenin likiditesinin salgından nasıl etkileneceği, likidite yönetimi ile ilgili politikalarının revize edilmeye ihtiyacı olup olmadığını değerlendirmelidir.

-Denetçi, Covid-19 döneminde ulaşım ve sokağa çıkma yasakları gibi faktörleri de dikkate alarak, veri paylaşımı veya sanal toplantılar düzenlemede teknolojinin daha fazla kullanılacağını öngörmelidir.

-Denetçi, şirketin gerçeğe uygun değer dahil tüm muhasebe tahminlerini yeniden gözden geçirmeli, mesleki yargı ve mesleki şüpheciliğini her zamankinden daha fazla kullanmalıdır.

-Denetçi, ara dönem finansal raporlamada, Covid-19'un etkilerine ilişkin detaylı açıklamalara yer vermemelidir.

-Vergi beyanları ve sosyal güvenlik prim bildireleri ve diğer beyanlar nedeniyle yıl sonuna kadar yapılacak tüm bildirimlerdeki yanlışların bu süre içinde düzeltilmesi durumunda, meslek mensupları ile işletmelere, hiçbir ceza uygulanmamalı, gecikme zammı veya faiz yürütülmemelidir.

KAYNAKÇA

- Adana, B., A., Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 12 (2), 2080-2093.
- Ayanoğlu, Y. (2010). TMS 12 Gelir Vergileri, Ed. Özerhan, Y.ve Yanık, S. (2010). IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS içinde, s.503-541, Ankara, Türmob Yayınları 377
- BDDK: TFRS 9 Uyarınca Beklenen Kredi Zararları Karşılığı Hesaplamasına İlişkin Rehber, https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_0085.pdf, Erişim Tarihi:12.07.2020
- BDO, (2020). Potential Effects Of The Coronavirus Outbreak On 2020 Reporting Periods And Onward, International Financial Reporting Bulletin, 2020/03, <https://www.denet.com.tr/ufrs2020-3.pdf>, Erişim Tarihi:22.04.2020
- Covid-19 And International Trade: Issues And Actions, https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128542-3jig8kfswh&title=COVID-19-and-international-trade-issues-and-actions, Erişim Tarihi:09.07.2020
- Covid-19'un Potansiyel Ekonomik Etkileri, <https://www.paraanaliz.com/2020/ekonomi/covid-19un-potansiyel-ekonomik-etkileri-46160/>, Erişim Tarihi:09.07.2020
- Çapanoğlu, S. (2020). Covid-19'un Küresel Ekonomiye Etkileri, İKV Değerlendirme Raporu, Covid-19 Salgınının Ekonomi, Güvenlik, Demokrasi ve Temel Haklar, Brexit, Tarım, Ticaret, Çevre ve İklim, Sosyal Politikalar Üzerindeki Etkileri. [https://www.ikv.org.tr/images/files/COVID-19%20de%C4%9Ferlendirme%20notu%20nisan2020\(1\).pdf](https://www.ikv.org.tr/images/files/COVID-19%20de%C4%9Ferlendirme%20notu%20nisan2020(1).pdf), Erişim Tarihi:09.07.2020
- Deloitte, (2020). Küresel Covid-19 Salgınının Türkiye'de Farklı Kategorilere Etkileri Nisan 2020, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consulting/kuresel-covid-19-salgininin-turkiyede-farkli-kategorilere-etkileri.pdf>, Erişim Tarihi:09.07.2020
- EY, (2020). Covid-19 Etki Analizi Küresel Bulgular ve Alınabilecek Aksiyonlar, Nisan 2020, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/covid-19-etki-analizi/\\$File/covid-19_dunya-ve-turkiye-den-bulgular.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/covid-19-etki-analizi/$File/covid-19_dunya-ve-turkiye-den-bulgular.pdf), Erişim Tarihi:06.07.2020
- Gökğöz, A. (2013). İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi Nisan/2013, s.1-20.
- Grant Thornton, (2020). Covid-19 Salgınının Finansal Raporlama Etkileri, https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/1.-member-firms/turkey/ifrs-yayinlar/covid-19_sfretkileri.pdf, Erişim Tarihi:06.07.2020
- Gür, N. (2020). Kovid-19 Sonrası Küresel Ekonomik Sistemde Neler Değişebilir? <https://www.setav.org/kovid-19-sonrasi-kuresel-ekonomik-sistemde-neler-degisebilir/>, Erişim Tarihi: 09.07.2020
- Kar Payı Kısıtlamasına İlişkin Tebliğ, (2020). <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2020-97.aspx>, Erişim Tarihi:12.07.2020
- Karaarslan, S. Ve Gülhan, O. (2020). TFRS 9'a Geçişin Türkiye'de Halka Açık Bankaların Finansal Durum Tablolarına Etkileri, Muhasebe ve Finansman Dergisi – Nisan/2020 (86): 111-124
- Karakaya, G.(2020). Covid - 19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Covid-19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı, 19 (37) Bahar (Özel Ek) s.14-29
- KGK (2018). TMS 2 Stoklar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf, Erişim Tarihi:12.07.2020
- KGK (2019). TFRS 9 Finansal Araçlar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%209.pdf, Erişim Tarihi:12.07.2020
- KGK (2019). TMS 12 Gelir Vergileri, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2012.pdf, Erişim Tarihi:12.07.2020

- KGK, (2005). TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2036.pdf, Erişim Tarihi:12.07.2020
- KGK, (2006). TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2034.pdfErişim Tarihi:15.07.2020
- KGK, (2011). TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2028.pdf, Erişim Tarihi:12.07.2020
- KGK, (2013). Bağımsız Denetim Standardı 315, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_315.pdf, Erişim Tarihi:19.07.2020
- KGK, (2013). Bağımsız Denetim Standardı 500, Bağımsız Denetim Kanıtları, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20500_%20kurum%20sitesi\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20500_%20kurum%20sitesi(1).pdf), Erişim Tarihi:19.07.2020
- KGK, (2014). Bağımsız Denetim Standardı 540, Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20540_%20kurum%20sitesi.pdf, Erişim Tarihi:19.07.2020
- KGK, (2014). Bağımsız Denetim Standardı 570, İşletmenin Sürekliliği, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_570.pdf, Erişim Tarihi:19.07.2020
- KGK, (2014). Bağımsız Denetim Standardı 720, Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_720.pdf, Erişim Tarihi:19.07.2020
- KGK, (2018). TFRS 16 Kiralamalar [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS16\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS16(1).pdf) Erişim Tarihi:15.07.2020
- KGK, (2018). TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%207.pdf, Erişim Tarihi:15.07.2020
- KGK, (2018). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%201.pdf, Erişim Tarihi:15.07.2020
- KGK, (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2015.pdf, Erişim Tarihi:15.07.2020
- KGK, (2019). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2037\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2037(2).pdf), Erişim Tarihi:12.07.2020
- KGK, (2019).TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2013.pdf, Erişim Tarihi:15.07.2020
- KGK, (2019).TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2019.pdf, Erişim Tarihi:15.07.2020
- KGK, (2020). Covid-19’la İlgili Olarak Tanınan Kira İmtiyazları, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Ek%202.pdf>, Erişim Tarihi:15.07.2020
- KGK, (2020).TFRS 16 Kiralamalar ve Covid-19, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/TFRS_16_COVID19%20.pdf, Erişim Tarihi:15.07.2020
- KGK,(2006).TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%205.pdf, Erişim Tarihi:15.07.2020

KGK,(2020). COVID-19 Salgınının TFRS 9 Uyarınca Beklenen Kredi Zararlarının Hesaplanmasına Etkisi, <https://www.kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4656/1/0/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-TFRS-9-Uyar%C4%B1nca-Beklenen-Kredi-Zararlar%C4%B1n%C4%B1n-Hesaplanma%C4%B1na-Etkisi>, Erişim Tarihi:20.08.2020

KPMG (2020-a). İş Dünyası Gözünden Covid-19'un Etkileri Anketi, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/is-dunyasi-gozunden-covid-19-un-etkileri-anketi.pdf>, Erişim Tarihi:09.07.2020

KPMG, (2020-b). Covid19-finansal-raporlama-uzerindeki-potansiyel-etkileri.pdf, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/covid19-finansal-raporlama-uzerindeki-potansiyel-etkileri.pdf>, Erişim Tarihi:06.07.2020

KPMG,(2020). Covid-19: Üçüncü Taraf Riskleri ve Yönetimi, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/05/COVID-19-Ucuncu-Taraf-Riskleri.pdf>, Erişim Tarihi:01.06.2020

KPMG,(2020). Covid-19: Kurumsal Dayanıklılık, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/05/COVID-19-Kurumsal-Dayaniklik.pdf>, Erişim Tarihi:18.05.2020

Özcan, M. (2020). Covid-19 Salgınının Küresel Ticaret Üzerindeki Etkileri, İKV Değerlendirme Raporu, Covid-19 Salgınının Ekonomi, Güvenlik, Demokrasi ve Temel Haklar, Brexit,Tarım,Ticaret, Çevre ve İklim, Sosyal Politikalar Üzerindeki Etkileri. [https://www.ikv.org.tr/images/files/COVID-19%20de%C4%9Ferlendirme%20notu%20nisan2020\(1\).pdf](https://www.ikv.org.tr/images/files/COVID-19%20de%C4%9Ferlendirme%20notu%20nisan2020(1).pdf), Erişim Tarihi:09.07.2020

PWC, (2020). 'Yeni Finansal Araçlar Standardı' Beklenen kredi zararları nedir?, <https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/ufrs-9-beklenen-kredi-zararlari.pdf>, Erişim Tarihi:12.07.2020

PWC,(2020). Korona Virüsünün Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, <https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/denetim/ufrs-tfrs-raporlamasi/finansal-raporlama-standarti-tfrs-mart-2020.pdf>, Erişim Tarihi:06.07.2020

TFRS 9, The Deloitte Times, Kasım 2018, https://www.denetimnet.net/UserFiles/TFRS_9.pdf, Erişim Tarihi:12.07.2020

Türk Ticaret Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>, Erişim Tarihi:11.07.2020

TÜRMOB, (2020-a). Koronavirüs Krizi: Finansal Raporlama ve Denetim Üzerindeki Sonuçları, <https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/common/downloads/52.pdf>, Erişim Tarihi:06.07.2020

TÜRMOB, (2020-b). Korona Salgınının Türkiye Ekonomisine Etkisi Değerlendirmeler ve Öneriler Raporu, 2020, Ankara, TÜRMOB Yayınları– 503

ULİSA, (2020). Kovid-19 (Koronavirüs) Salgınının Ekonomik Etkileri, https://aybu.edu.tr/yulisa/contents/files/ULI%CC%87SA12_Kovid_19_Ekonomik_Etkiler.pdf, Erişim Tarihi:09.07.2020

Yeni Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (2020). Resmi Gazete, 17.04.2020, Sayı:31102, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200417-2.htm>, Erişim Tarihi:19.07.2020

