

# ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINDA RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR\*

Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN\*\*

## ÖZET

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama tarihi ile işletmenin yönetim kurulunun, işletmenin finansal tablolarının yayınlanması için onay verdiği tarih arasındaki döneme denk gelen olayları kapsamaktadır. Bu olaylar düzeltme gerektirebileceği gibi, düzeltme yapılmasını gerektirmeyen ancak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını gerektiren olaylar olabilmektedir. Bu çalışmada raporlama döneminden sonraki olaylar hem Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) açısından, hem de Uluslararası Denetim Standartları (UDS) açısından incelenmiştir. Bu kapsamda; raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili olarak düzeltme yapılması ya da finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalarla ilgili UMS 10 “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” standardı ile bu olayların denetimi ile ilgili olarak UDS 560 “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” standardının incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** UFRS, UDS, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

**Jel Sınıflandırması:** M41, M42

## EVENTS AFTER THE REPORTING PERIOD IN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

### Abstract

Events after the reporting period includes the interval between reporting date and the date that board of directors confirms the publication of financial statements of the company. These events may require either major corrections or some minor corrections that can be handled by making some explanations in the footnotes. This study examines the events after reporting in terms of both International Accounting and Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) and International Standards on Audit (ISA). It features International Accounting Standards (IAS) 10 “Events After the Reporting Period” and International Standards on Auditing (ISA) 560 “Subsequents Events”.

**Keywords:** IFRS, ISA, Events After The Reporting Period.

**Jel Classification:** M41, M42

\* Bu çalışma 4. UFRS Sempozyumuna gönderilen ancak sunulmayan ve basılmayan bildiriden türetilmiştir.

\*\* İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr

## 1. GİRİŞ

**F**inansal tabloların genel amacı tüm finansal tablo bilgi kullanıcılarına işletmenin varlık, kaynak durumunu, kazanma gücü ve nakit akışları hakkında bilgi sunmaktır. Tüm finansal tablo bilgi kullanıcıları, finansal tablolardan faydalanarak işletme hakkında aşağıdaki bilgileri elde etme olanağına sahip olmaktadır:<sup>1</sup>

- a) Ekonomik kararların alınmasıyla ilgili bilgiler,
- b) İşletmenin kazanma gücünün öngörülmesi, karşılaştırılması ve değerlendirilmesi için ihtiyaç duyulan bilgiler,
- c) İşletmenin hedeflerine ulaşmasında ve etkin kaynak kullanımında yöneticilerin başarısını ölçmeyle ilgili bilgiler,
- d) İşletmenin finansal olanaklarındaki artış ya da azalışı ve yeterli bir şekilde kar dağıtımı yapıp yapılmadığıyla ilgili bilgiler,
- e) Vergi tutarlarının belirlenmesiyle ilgili gerekli bilgiler,
- f) Makro ekonomik kararların alınmasında yardımcı olacak istatistiksel bilgiler,
- g) İşletmenin denetimine olanak sağlayacak bilgiler,
- h) Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara sunulacak bilgiler,
- i) İşletme yöneticilerinin ileriye dönük karar almasına imkan sağlayacak bilgiler.

Bu nedenle finansal tablolar, finansal tablo bilgi

kullanıcılarının yani işletme ilgililerinin, işletme ile ilgili kararlar almasında çok önemli araç niteliğindedir.

Finansal tabloların hazırlanması, denetlenmesi, denetim raporunun işletme yönetimine verilmesi, finansal tabloların onaylanması ve yayınlanması prosesi belirli bir süreyi gerektirmektedir. UMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardına göre finansal tablolar bir yıllık süreyi kapsamaktadır. Normal şartlarda bir finansal dönem 1 Ocakta başlamakta ve 31 Aralıkta sona ermektedir.

Finansal tabloların hazırlanmasından yayınlanmasına kadar geçen sürede işletme ile ilgili olaylar devam etmektedir. Bu zaman zarfında gerçekleşen olayların etkileri finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilmektedir. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olsa bile bazı olayların etkilerinin finansal tablolara yansıtılması ya da finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.<sup>2</sup>

Raporlama tarihinden sonra yapılacak muhasebe kayıtlarının büyük çoğunluğu doğrudan geçmiş dönem karını ya da zararını etkilemesi nedeni ile derecesi farklı olsa da tüm finansal tablo bilgi kullanıcıları açısından önem arz etmektedir.<sup>3</sup>

Bu çalışmada raporlama döneminden sonraki olaylar hem Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) açısından, hem de Uluslararası Denetim Standartları (UDS) açısından incelenmiştir. Bu kapsamda; raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili

<sup>1</sup> Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007, s. 32.

<sup>2</sup> Pamukçu, Fatma ve Nevzat Pamukçu, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS 10) ve Finansal Tablolara Etkiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, 2009, s. 70.

<sup>3</sup> Yükücü, Süleyman ve Şebnem Yaşar, “TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 115, 2013, s. 17.

olarak düzeltme yapılması ya da finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalarla ilgili UMS 10 “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” standardı ile bu olayların denetimi ile ilgili olarak UDS 560 “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” standardının incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

## 2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Raporlama döneminden sonraki olaylar standardının amacı, bir işletmenin raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylarla ilgili olarak hangi durumlarda düzeltme yapılacağını ve hangi durumlarda düzeltmeye gerek olmadığı ancak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılacağını belirlemesidir. UMS 10 kapsam olarak, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve finansal tabloların dipnotlarında yapılacak açıklamalara uygulanan bir standarttır.<sup>4</sup>

Standardın 3. paragrafında raporlama döneminden sonraki olaylar, “*raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine çıkan olayları ifade eder*” şeklinde tanımlanmakta ve bu olaylar raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylarla ilgili olarak düzeltme ya da finansal tablo dipnot açıklamasını gerektirecek durumlarda, finansal tabloların “onay tarihi”nin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Finansal tabloların yayınlanması için onay tarihi konusunda

ülkeden ülkeye farklılıklar oluşabilmektedir. Bu sebeple de UMS 10’da finansal tabloların onay tarihi konusunda net bir süre verilmemektedir. Finansal tabloların onay tarihinin işletmenin yönetsel yapısına, o ülkede uygulanan mevzuata göre değişkenlik göstereceği kabul edilmektedir.<sup>5</sup> Bununla birlikte, standardın 5. paragrafında finansal tabloların ortakların finansal tabloları onayladığı tarih itibariyle değil, yönetim kurulunun finansal tabloların yayınlanması için karar aldığı tarih itibariyle onaylandığının kabul edildiği belirtilmektedir.

Örneğin, bir işletmenin yönetimi, 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle hazırlanan finansal tablolarını, 28 Şubat 2014 tarihinde düzeltmeye tabi taslak olarak hazırlamıştır. 18 Mart 2014 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme 19 Mart 2014 tarihinde, karını ve bazı diğer finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar, 1 Nisan 2014 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 2014 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 17 Mayıs 2014 tarihinde düzenleyici kuruluşa iletilmiştir. Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18 Mart 2012 tarihidir.<sup>6</sup>

Bazı durumlarda, işletme yönetimleri bütünüyle idari olmayan şahıslardan oluşan bir üst kurula onaylanmak üzere finansal tabloların sunulması gerekebilmektedir. Bu durumda yönetimin, finansal tabloları üst kurula sunmasına karar verdiği tarih itibariyle onaylanmış olduğu kabul edilmektedir. Örneğin, bir işletmenin yönetimi 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle finansal tablolarını hazırlamaktadır. 18 Mart 2014 tarihinde, iş-

<sup>4</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 1-2. Paragraf.

<sup>5</sup> Epstein, B. J., ve A. A. Mirza, **Wiley IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards**, New Jersey: John Wiley&Sons Inc., 2003, s. 448.

<sup>6</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 5. Paragraf.

letme yönetim kurulu, finansal tablolarını, üst kurula sunulmak üzere onaylamıştır. Üst kurul tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuştur ve çalışanların ve diğer tarafların temsilcilerini de bünyesinde bulundurmaktadır. Üst kurul, 26 Mart 2014 tarihinde, finansal tabloları onaylamıştır. Finansal tablolar 1 Nisan 2014 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 2014 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve finansal tablolar 17 Mayıs 2014 tarihinde, düzenleyici kuruluşa iletilmiştir. Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi; yönetimin, finansal tabloları üst kurula sunulmak üzere onayladığı 18 Mart 2014 tarihidir.<sup>7</sup>

Raporlama döneminden 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 sonra ortaya çıkan olay olarak dikkate alınmaktadır.<sup>8</sup>

### 2.1. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibarıyla ilgili olayların var olduğuna dair kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlardır.<sup>9</sup> İşletmeler; raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür.<sup>10</sup>

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara aşağıda yer alan hususlar örnek

olarak verilmektedir. Bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilmekte ya da daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar finansal tablolara alınmaktadır.<sup>11</sup>

- a) İşletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla bir borcunun bulunduğunu teyit eden, raporlama döneminden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınmaktadır.
- b) Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna ya da daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,
  - Raporlama dönemi sonu itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilmektedir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur.
  - Stokların raporlama döneminden sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilmektedir.
- c) Raporlama döneminden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama dö-

<sup>7</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 6. Paragraf.

<sup>8</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 7. Paragraf.

<sup>9</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 3. Paragraf.

<sup>10</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 8. Paragraf.

<sup>11</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 9. Paragraf.

neminden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirmektedir. Örneğin, işletmenin kamulaştırılan arsasından, daha sonra açılan bedel artırımı davası sonucunda, kamulaştırma tutarına ek gelir elde edilmesi.

- d) Raporlama döneminden önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi raporlama dönemi sonu itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirmektedir.
- e) Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzeltme gerektirmektedir.

Örneğin işletme 31.12.20013 tarihi itibarıyla rakip şirketle copyright (telif hakkı, kopyalama hakkı) ve ticari sır ihlali nedeni ile devam eden davada anlaşma yoluna gitmiştir. Taraflar tüm davalardan vazgeçmişler ve 05.02.2014 tarihinde (onay tarihinden önce) rakip işletmeye 50.000 TL ödemeyi kabul etmiş ve bedeli nakden ödenmiştir.

Bu göre bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve düzeltme gerektiren bir olay söz konusudur. Bu tutar gelir olarak kayıtlara alınmalıdır.<sup>12</sup>

31.12.2013	
102 BANKALAR	50.000
649 DİĞER OL. GEL. VE KARLAR	50.000

Raporlama tarihinden sonra düzeltme yapılması zorunlu kılınan unsurlardan birisi de stok değer-

lemesinin doğru yapılmamasıdır. Dönem karının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için stok değerlemesinin doğru bir şekilde yapılması gerekmektedir. Örnek olarak, pek çok işletme raporlama tarihinde elinde yarı mamul stoku ve üretim artışı hurda malzeme bulunmasına rağmen finansal tablolarda bu kalemler hakkında herhangi bir tutar raporlamamaktadır. Aynı şekilde maddi duran varlıkların envanterini yaparken gereken ilgi ve önemi göstermemektedir. Bu nedenle satılmış ya da hurdaya çıkarılan maddi duran varlık unsurları hala işletmenin amortisman defterinde görülebilmektedir. Bu ve benzeri durumlar finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektirmektedir.<sup>13</sup>

Bir başka örnek olarak, XYZ İşletmesinin 31.12.2013 tarihinde aktifinde kayıtlı olan ve net defter değeri 75.000 TL olan üretimde kullandığı bir makinesi 10 Şubat 2014 tarihinde bozulmuş ve tamir edilemeyeceği anlaşılmıştır. Bu makinenin kalıntı değeri 25.000 TL'dir. 10 Şubat 2010 tarihinde işletmenin finansal tabloları henüz onaylanmamıştır. Dolayısıyla bu olaydan dolayı finansal tablolarda düzeltme yapılması gerekmektedir.<sup>14</sup>

31.12.2013	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	50.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	50.000

Örneğin 2013 yılında bir işletmeye, uluslararası rakip işletme tarafından marka ihlali yapıldığı gerekçesi ile 280.000 TL tutarında dava açılmıştır. İşletmenin avukatının tavsiyesiyle 31 Aralık

<sup>12</sup> Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2011, s. 183.

<sup>13</sup> Yükücü, Süleyman ve Şebnem Yaşar, "TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 115, 2013, s. 20.

<sup>14</sup> Pamukçu, Fatma ve Nevzat Pamukçu, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS 10) ve Finansal Tablolara Etkiler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, 2009, s. 72.

2013 tarihli finansal tablolarında 250.000 TL tutarında karşılık ayrılmıştır. 20 Şubat 2014'te (onay tarihinden önce) temyiz mahkemesi uluslararası rakip işletme lehine karar vermiş ve 280.000 TL'lik ödeme yapılmasını karara bağlamıştır. Bu durumda mahkeme finansal tabloların onay tarihinden önce karara bağlandığı için düzeltme gerektiren bir olay söz konusudur. Marka ihlali yapan işletme 30.000 TL daha gider yazarak düzeltme yapmalıdır.<sup>15</sup>

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan ve düzeltme yapılmasını gerektiren olaylara satış iadeleri de örnek olarak verilebilmektedir. UMS/UFRS yaklaşımına göre raporlama tarihinden önce satılan bir mal, raporlama tarihinden sonra iade alındığında satışın yapılmadığı ve gelirin gerçekleşmediği varsayılmaktadır.<sup>16</sup>

## 2.2. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar, ilgili olayların raporlama döneminden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlardır.<sup>17</sup> Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır.<sup>18</sup> Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olayların olması halinde, bu olayların önemli her bir kategorisi için finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılması gerekmektedir.<sup>19</sup>

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilmektedir. Bu değer düşüklükleri, yatırımların raporlama dönemi sonundaki durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır.<sup>20</sup> Ancak bu gibi durumlarda finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmalıdır.

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen ancak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını gerektiren olaylara standartın 22. paragrafında şu örnekler verilmektedir:

- Raporlama döneminden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi,
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması,
- Önemli varlık alımları, varlıkların ilgili standart gereği satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,
- Raporlama döneminden sonra, bir yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması,

<sup>15</sup> Mirza, A. A., M. Orrel ve G. J. Holt, **IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**, New Jersey: John Wiley&Sons Inc., 2008, s. 63.

<sup>16</sup> Türel, Ahmet, Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Satış İadeleri ile İlgili Finansal Raporlama Yaklaşımları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 113, 2012, s. 115.

<sup>17</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 3. Paragraf.

<sup>18</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 10. Paragraf.

<sup>19</sup> Örtün, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 110-111.

<sup>20</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 11. Paragraf.

- e) Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması,
- f) Raporlama döneminden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması,
- g) Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama döneminden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,
- h) İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması,
- i) Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,
- j) Tamamen raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması,
- k) Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama döneminden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,
- l) İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması,
- m) Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,
- n) Tamamen raporlama döneminden sonra ger-

çekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

Örneğin işletmenin aleyhine bir çalışını tarafından 31.12.2013 tarihinden sonra gerçekleşen bir iş kazası nedeniyle 100.000 TL tazminat talebi olarak 20.02.2014 tarihinde dava açılmıştır. İşletme bunlarla ilgili bir düzeltme kaydı yapmayacak, finansal tablo dipnotlarında açıklama yapacaktır.<sup>21</sup>

Başka bir örnek olarak, beyaz eşya üretip satan bir işletme 15 Şubat 2014'te ağır pazar koşulları ve yüksek zarardan ötürü küçük ev aletleri faaliyet bölümünü kapatmaya karar vermiş ve bu kararını 28 Şubat 2014 tarihinde (onay tarihinden önce) duyurmuştur. Kapatma kararının 31 Aralık 2013 tarihinden sonra alınması nedeniyle bu olay düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Fakat bilanço dipnotlarında bu konuyla ilgili gerekli açıklamalar yapılmalıdır.<sup>22</sup>

KLM İşletmesi otomobil bakım servisi olarak faaliyet göstermektedir. Bu işletmede 10 Ocak 2014 tarihinde gerçekleşen bir yangın nedeni ile müşterilerinden birinin otomobilinde hasar meydana gelmiştir. Bu hasarla ilgili yapılacak tespit sonucunda müşteriye nakit ödeme yapılacaktır. İşletmedeki yangın ve müşterisinin otomobilinde meydana gelen hasar 2013 raporlama döneminden sonra ortaya çıktığı için 2013 finansal tablolarında düzeltme yapılmayacak, bu olay onay tarihinden sonra meydana geldiği için 2013 finansal tablolarında dipnot açıklaması yapılacaktır. Otomobilin hasar tespiti sonrasında müşteriye ödenecek tutar 2014 finansal tablolarında raporlanacaktır.<sup>23</sup>

<sup>21</sup> Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2011, s. 184.

<sup>22</sup> Yükçü, Süleyman ve Şebnem Yaşar, "TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 115, 2013, s. 24.

<sup>23</sup> Gönen, Seçkin, "Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi", **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 3, 2013, s. 44.

### 2.3. Temettüler

Hisse senedi sahiplerine; raporlama döneminden sonra ödeneceği ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, raporlama dönemi sonunda işletmeler tarafından herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmamaktadır. Ödeneceği raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen temettüler, söz konusu zamanda herhangi bir yükümlülük bulunmadığından yükümlülük olarak finansal tablolara alınmamakta, UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı hükümlerine göre dipnotlarda açıklanmaktadır.<sup>24</sup>

Örneğin, ABC İşletmesi 10.02.2014 tarihinde 40.000 TL temettü dağıtacağını ilan etmiştir. 31.12.2013 tarihli finansal tablolar değiştirilmeyecek ancak temettü miktarları dipnotlarda açıklanacaktır.<sup>25</sup>

### 2.4. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerliliğini Kaybetmesi

İşletme yönetimi tarafından raporlama döneminden sonra işletmenin tasfiye edilmesi ya da ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması halinde; finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmamaktadır.<sup>26</sup>

Raporlama döneminden sonra işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında ortaya çıkan bozulmalar, işletmenin sürekliliği varsayımının

geçerliliğini koruyup korumadığının yeniden gözden geçirilmesini gerektirebilmektedir. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini yitirmesi halinde; işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde finansal tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine, muhasebe esaslarında temel bir değişikliğe gidilmesini gerektirmektedir.<sup>27</sup>

### 3. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINDA RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Bilanço tarihinden sonraki olayların incelenmesi, denetim raporu tarihine kadar denetçi açısından yapılacak önemli bir denetim işlemidir. Denetçilerin, bilanço tarihinden sonraki olayları incelemek için uygun ve yeterli denetim teknikleri tasarlamak, bu teknikleri gerçekleştirmek, denetlediği işletme ve kendisi için risk değerlendirmesi yapmaları gerekmektedir.<sup>28</sup>

UDS 560'ın 4. paragrafında denetçinin amaçları açıklanmıştır. Buna göre denetçinin amaçları aşağıdaki gibidir:

- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve

<sup>24</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 12-13. Paragraf.

<sup>25</sup> Pamukçu, Fatma ve Nevzat Pamukçu, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS 10) ve Finansal Tablolara Etkiler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, 2009, s. 77.

<sup>26</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 14. Paragraf.

<sup>27</sup> UMS 10, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 15. Paragraf.

<sup>28</sup> Institute of Certified Public Accountant of Singapore, "Sunsequent Event Review", **ICAPAS Quality Assurance**, Practical Guidance 9, 2011, <http://caa.isca.org.sg/wp-content/uploads/2011/09/Practical-Guidance-9-Subsequent-Events-Review-final-for-publication1.pdf>, (Erişim: 12.06.2014), s. 7.



b) Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir.

Bağımsız denetim süresince denetçiler, denetimlerini yaptıkları işletmelerin genellikle geçmişte kalan bilgileri yani bilanço dönemiyle ilgili çalışmalar yapmaktadır. Eğer bilanço tarihinden denetimin tamamlandığı tarihe kadar denetlenen işletmeyi etkileyebilecek önemli olaylar gerçekleşmişse, denetçi denetimde bu olaylardan da sorumlu olacaktır.<sup>29</sup>

UDS 560'ın 5a maddesinde bilanço tarihinden sonraki olaylar “*Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetim raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlar*.” olarak tanımlanmaktadır.

UDS 560'daki bilanço tarihinden sonraki olayların ayrımı, UMS 10'daki ayrım ile paraleldir.<sup>30</sup>

- Finansal tabloların tarihinde mevcut olan şartlara ilişkin kanıt sağlayan olaylar yani düzeltme gerektiren olaylar ve
- Finansal tabloların tarihinden sonra meydana gelen şartlara ilişkin kanıt sağlayan olaylar yani düzeltme gerektirmeyen olaylardır.

UDS 560'a göre bilanço tarihinden sonra meydana gelen olayların ilki, bilanço tarihinden sonra meydana gelen, finansal tabloları etkileyen ve bu nedenle düzeltme yapılmasını gerektiren olaylardır. Bilanço tarihinden sonra bir müşterinin finansal koşullarında olumsuzluklardan dolayı iflas durumuna gelmesi ve işletmenin müş-

terisinden olan alacaklarının tahsil edilmesinin imkansızlaşması bu olaylara örnek olarak verilebilmektedir. Bu durum işletmenin mali tablolarını etkilediğinden dolayı mutlaka düzeltme yapılmasını gerektirmektedir.<sup>31</sup>

İkinci tip olaylar ise, bilanço tarihinden sonra meydana gelen ancak düzeltme yapılmasını gerektirmeyen olaylardır. Ancak bu tip olayların finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını gerektirecek ancak finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmasını gerektirmeyen olaylara aşağıdaki örnekler verilebilir:<sup>32</sup>

- Yeni bir işletme satın alınması,
- Tahvil satışı ya da hisse senedinden oluşan sermayeyle ilgili hususlar,
- Yangın ya da sel basması sonucunda maddi duran varlıkların ya da stokların kaybedilmesi,
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşullardan kaynaklanan alacaklardaki kayıplar,

Düzeltilme gerektirmeyen olaylarla ilgili Borsa İstanbul'da yayınlanan denetim raporlarında bazı örnekler aşağıda sunulmuştur:

- Akiş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihli bağımsız denetim raporunun 35 no.lu dipnotu aşağıdaki gibidir (arsa ve arazi alımı):

*Bağdat Caddesi Projeleri kapsamında 4 Kasım 2013 tarihinde alınan Yönetim Kurulu Kararı uyarınca, İstanbul İli, Kadıköy İlçesi, Bağdat Caddesi, 106 Pafta 378 Ada 25 Parsel No: 319-321 Erenköy apartmanında yer alan 13 No'lu*

<sup>29</sup> Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2006, s. 357.

<sup>30</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 2. Paragraf.

<sup>31</sup> Dönmez, Adnan, “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 99, 2010, s. 19.

*Bağımsız Bölüm 15 Ocak 2014 tarihinde, ayrıca yine İstanbul İli, Kadıköy İlçesi, Bağdat Caddesi, 67 Pafta 3206 Ada 14 Parsel No: 481 Uşaklıgil Apartmanı'nda yer alan 2 No'lu Bağımsız Bölüm 8 Ocak 2014 tarihinde Grup portföyüne alınmışlardır.*

- İhlas Holding A.Ş.'nin 31.03.2014 tarihli bağımsız denetim raporunun 22 no.lu dipnotu aşağıdaki gibidir (bağlı ortaklık satışı):

*Grup şirketlerinden İhlas Gelişim Yayıncılık A.Ş., %92 hisse oranında bağlı ortaklığı olan İhlas Fuar Hizmetleri A.Ş.'de sahip olduğu 3.266.000 TL'lik payı, bağımsız bir şirket değerlendirme firmasının 25.02.2014 tarihli değerlendirme raporunda yer alan toplam 2.069.981 TL şirket değeri üzerinden, 22.04.2014 tarihinde 1.904.000 TL'ye Hüseyin Ferruh Işık'a satmış olup, satış sonrası Grup'un İhlas Fuar Hizmetleri A.Ş.'de herhangi bir payı kalmamıştır.*

- Sanko Menkul Değerler A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihli bağımsız denetim raporunun 63 no.lu dipnotu aşağıdaki gibidir (kıdem tazminatı tavanının değişmesi):

*Kıdem tazminatı tavanı 01.01.2014 tarihinden itibaren 3.438,22 TL olarak değiştirilmiştir.*

- VFS Finansal Kiralama A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihli bağımsız denetim raporunun 24 no.lu dipnotu aşağıdaki gibidir (sermaye kaybının giderilmesi):

*...VFS Finansal Kiralama A.Ş.'nin 7.500 TL olan sermayesinin nakden 1.750 TL arttırarak*

*9.250 TL'ye yükseltilmesine karar verilmiştir....*

- Eczacıbaşı Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 31.03.2013 tarihli bağımsız denetim raporunun 21 no.lu dipnotu aşağıdaki gibidir (temettü dağıtımı):

*15 Nisan 2013 tarihinde yapılan olağan genel kurul toplantısında sermayenin % 5.5'i oranında temettü dağıtım kararı almış ve dağıtım 29 Nisan 2013 tarihinde başlamıştır.*

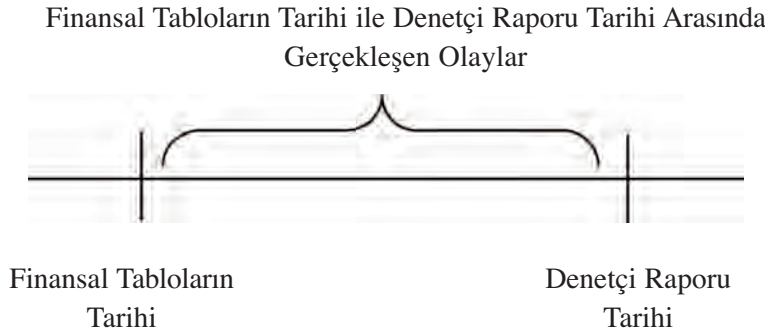
UMS 10'dan farklı olarak UDS 560'ın 5c maddesinde finansal tabloların onaylandığı tarih "İlgili dipnotlar da dahil olmak üzere, finansal tabloları oluşturulan bütün tabloların hazırlandığı ve yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin olarak sorumluluğu üstlendiklerini beyan ettiği tarihtir." olarak ifade edilmektedir. UMS 10'da bu tarih, ikinci bölümde açıklandığı gibi, finansal tabloların yayınlanması için yönetimin onay verdiği tarih olarak kabul edilmektedir.

Finansal tabloların yayınlandığı tarih genellikle işletmenin tabi olduğu düzenlemelere bağlı olmaktadır. Bazı durumlarda finansal tabloların yayınlandığı tarih, bu tabloların düzenleyici bir kuruma sunulduğu tarih olabilmektedir. Denetlenmiş finansal tablolar denetçi raporu olmadan yayınlanamayacağı için, bu denetlenmiş finansal tabloların yayınlandığı tarih, sadece denetçi raporu tarihi ya da bu tarihten sonraki bir tarih değil, aynı zamanda denetçi raporunun işletmeye sunulduğu tarih ya da bu tarihten sonraki bir tarih olmalıdır.<sup>33</sup>

<sup>32</sup> Dönmez, a.g.m., s. 19.

<sup>33</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, A4. Paragraf.

### 3.1. Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar



**Şekil 1: Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar**

UDS 560'ın 6. paragrafında denetçinin, finansal tabloların yayınlandığı tarih ile denetçi raporu tarihi arasında meydana gelen ve finansal tablolarda düzeltme ya da açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygulaması gerektiği belirtilmektedir. Ancak, denetçinin daha önce uyguladığı denetim prosedürlerinin tatmin edici sonuçlar sağlamış olduğu konularla ilgili ilave denetim prosedürleri uygulaması beklenmemektedir.

Denetçinin risk değerlendirmesine bağlı olarak; hesap kesimi prosedürleri, alacak hesabının bilanço tarihinden sonraki tahsilatlarıyla ilgili prosedürler gibi finansal tablo tarihindeki hesap bakiyelerine ait denetim kanıtı elde etmek için uygulanan prosedürler, denetçinin farklı amaçlarına yönelik uygulayabildiği prosedürlere ek olarak bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili kanıt sağlayabilmektedir.<sup>34</sup>

Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemi veya finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihine olabildiğince en yakın tarih arasındaki dönemi kapsaya-

cak şekilde uygular. Denetçi, bu tür prosedürlerin nitelik ve kapsamını belirlerken kendi risk değerlendirmesini de dikkate almalıdır. Bu tür prosedürlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilmektedir:<sup>35</sup>

- (a) Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak üzere yönetimin oluşturduğu prosedürlerin anlaşılması.
- (b) Bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması.
- (c) İşletme ortaklarının, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların tarihinden sonra yaptığı toplantılara ait tutanakların, varsa, okunması ve bu kişilerin söz konusu toplantılarda tartışılan ancak henüz tutanağı hazırlanmamış konular hakkında sorgulanması.
- (d) Varsa, işletmenin bilanço tarihinden sonraki en son ara dönem finansal tablolarının okunması.

<sup>34</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, A6. Paragraf.

<sup>35</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, A7. Paragraf.

### 3.2. Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar



#### Şekil 2: Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar

UDS 560'ın 10. paragrafında denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama yükümlülüğü bulunmadığı yer almaktadır. Ayrıca, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olması halinde raporunu değiştirmesine neden olabilecek bir durumun var olması halinde denetçi;

- a. Konuyu yönetimle ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmeli,
- b. Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar vermeli,
- c. Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapmalıdır.<sup>36</sup>

Yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapması durumunda denetçi, değişiklikle ilgili olarak içinde bulunulan şartlar doğrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerini uygulamalıdır.<sup>37</sup> Bu durumda denetçi, raporunu söz konusu değişiklikle sınırlı olan ilave bir tarih içerecek şekilde değiştirerek, bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili denetim prosedürlerinin sadece finansal tabloların ilgili dipnotunda açıklanan finansal tablolardaki söz konusu değişiklikle sınırlı olduğuna işaret etmelidir. Ya da Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragrafında, “*bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin sadece, finansal tabloların ilgili dipnotunda açıklanan finansal tablolardaki değişiklikle sınırlı olduğu*” ifadesini içeren yeni ya da değiştirilmiş bir denetçi raporu sunulmalıdır.<sup>38</sup>

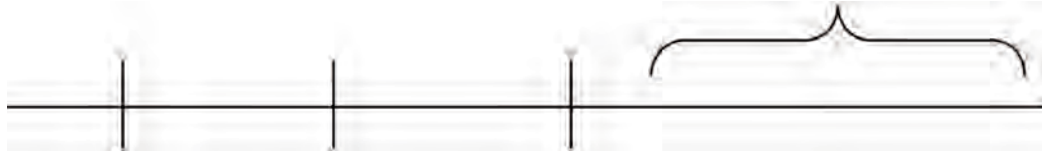
<sup>36</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 10. Paragraf.

<sup>37</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 11. Paragraf.

<sup>38</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 12. Paragraf.

### 3.3. Denetçinin Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar

#### Denetçinin Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar



Finansal Tabloların Tarihi      Denetçi Raporu Tarihi      Finansal Tabloların Yayınlandığı Tarih

#### Şekil 3: Denetçinin Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar

UDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması standardının A23 paragrafında, yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayınlandığı tarihe kadar geçen sürede haberdar olduğu ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü durumu denetçiye bildirmesi ile ilgili mutabakatı denetim sözleşmesinde yer alması gerektiği belirtilmektedir. Dolayısı ile işletme yönetimi, denetçi raporu tarihinden sonra, finansal tabloların yayınlandığı tarihten önce geçen süredeki finansal tabloları etkileyebilecek her türlü durumu denetçiye bildirmek zorundadır.

UDS 560'ın 14. paragrafında denetçinin, finansal tabloların yayınlanmasından sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama yükümlülüğü bulunmadığı yer almaktadır. Ancak, denetçinin finansal tabloların yayınlanma tarihinden sonra haberdar olduğu, denetçi raporu tarihinde haberdar olması halinde raporunu değiştirmesine neden olabilecek bir durumun var olması halinde denetçi;

- Konuyu yönetimle ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmeli,
- Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar vermeli,
- Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapmalıdır.<sup>39</sup>

Denetçi bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda yönetimi ve uygun olması halinde üst yönetimden sorumlu olanları sorgulayabilmektedir. Bu sorgulama sırasında denetçi ilk ve son olmayan verilere dayanılarak muhasebeleştirilen kalemlerin mevcut durumunu sorgulayabilmekte ve özel sorgulama yapabilmektedir. Sorgulama yapılabilecek hususlar aşağıdaki gibidir:<sup>40</sup>

- İşletmenin yeni bir taahhüt, borçlanma ya da kefalet altına girip girmediği,

<sup>39</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 14. Paragraf.

<sup>40</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, A9. Paragraf.

- Gerçekleşmiş ya da planlanan varlık satışı veya ediniminin olup olmadığı,
- Sermayede artış olup olmadığı ya da borçlanma araçlarının ihraç edilip edilmediği,
- Birleşme ya da tasfiye ile ilgili yapılan ya da planlanan bir anlaşmanın olup olmadığı,
- Devlet tarafından el konulan ya da yangın veya sel gibi bir felaket sonucu yok olan herhangi bir varlığın olup olmadığı,
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı,
- Gerçekleşen ya da planlanan herhangi bir olağandışı düzeltme kaydının olup olmadığı,
- Finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda denetçiyi şüpheye düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ya da gerçekleşme ihtimalinin olup olmadığı (İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini şüpheye düşüren olaylar bu duruma örnek olarak verilebilmektedir.),
- Finansal tablolardaki muhasebe tahminlerinin ya da karşılıkların ölçümünü etkileyen bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği,
- Varlıkların geri kazanılabilirliği ile ilgili herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği.

Yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapması durumunda denetçi, değişiklikle ilgili olarak içinde bulunulan şartlar doğrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerini uygulamalıdır.<sup>41</sup> Denetçi, yeni ya da değiştirilmiş denetim raporunda; daha önceden yayınlanmış olan fi-

nansal tabloların değiştirilmesi nedenini daha kapsamlı bir biçimde açıklayan bir finansal tablo dipnotuna ve denetçi tarafından sunulan önceki rapora atıf yapan Dikkat Çekilen Hususlar ya da Diğer Hususlar paragrafında yer vermelidir.<sup>42</sup>

Denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapmasını gerekli görmesine rağmen işletme yönetimi finansal tablolarda değişiklik yapmazsa ve daha önceden yayınlanmış finansal tabloların ulaştığı kişilerin bu durum konusunda haberdar edilmesiyle ilgili gerekli adımları atmazsa; denetçi, gelecekte denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atacağı hususunda yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunmalıdır. Yönetimin ya da üst yönetimden sorumlu olanların bu bildirimle rağmen gerekli adımları atmamaları halinde denetçi, denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atmalıdır.<sup>43</sup> Bu durum standardın Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama bölümünün A18. paragrafında Denetçi Raporuna Güveni Engellemeye Yönelik Denetçi Tarafından Atılacak Adımlar bölümünde yer verilmektedir. Buna göre denetçinin, işletme tarafından daha önce yayınlanan finansal tablolara ilgili denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik gerekli adımları atacağı yönündeki bildirimine rağmen, denetçi yönetim ya da üst yönetimden sorumlu olanların bu konuda gerekli tedbirleri almadığı kanaatine varabilmektedir. Bu durumda denetçinin, denetçi raporuna güvenilmesini önlemek için atacağı adımlar, denetçinin yasal hak ve yükümlülüğüne bağlı olmaktadır. Bu durumda denetçinin hukuki danışmanlık alması gereklidir.<sup>44</sup>

<sup>41</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 15. Paragraf.

<sup>42</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 16. Paragraf.

<sup>43</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 17. Paragraf.

<sup>44</sup> UDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, A18. Paragraf.

#### 4. SONUÇ

Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal tabloların tarihi ile yayımlandığı tarih arasında geçen olaylardır. Raporlama döneminden sonraki olaylar, düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen ancak finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken olaylar olarak ikiye ayrılmaktadır. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar, finansal tablo tarihinden sonra gerçekleşmiş fakat finansal tablo tarihi itibarıyla var olduğuna ilişkin kanıtların olduğu olaylardır. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar ise, finansal tablo tarihinden sonra ortaya çıkmış ve finansal tablo tarihi itibarıyla var olduğuna ilişkin kanıtların olmadığı olaylardır.

Düzeltilme gerektiren olaylar için finansal tablolar yayınlanmadan önce düzeltme kayıtları ve işlemlerinin doğru bir şekilde yapılması, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunumu açısından çok önem taşımaktadır. Aynı şekilde düzeltme gerektirmeyen olaylar için de finansal tablo dipnotlarında yeterli bir şekilde açıklanması işletmenin finansal durumu ve finansal performansının en doğru bir şekilde finansal tablo bilgi kullanıcılarına yansıtılmasında önem teşkil etmektedir.

Bağımsız denetim sürecinde denetçiler raporlama tarihi ile denetçi tarihi arasında meydana gelen bu olaylara dikkatli bir şekilde incelemeli ve bu olayları incelemek için denetim programında yer vermeli ve bu olayları incelemek için denetim teknikleri geliştirmelidir.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007.
- Bağımsız Denetim Standardı 560, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [http://kgk.gov.tr/contents/files/UDS\\_UDS\\_560.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/UDS_UDS_560.pdf), (Erişim 12.03.2014).
- Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2006.
- Dönmez, Adnan, “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 99, 2010, s. 13-34.
- Epstein, B. J., ve A. A. Mirza, **Wiley IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards**, New Jersey: John Wiley&Sons Inc., 2003.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2011.
- Gönen, Seçkin, “Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 3, 2013, s. 39-46.
- IAS 10 Events After The Reporting Period, International Financial Reporting Standard (IFRS) Foundation and The IASB, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias10.pdf>, (Erişim: 20.03.2014).
- Institute of Certified Public Accountant of Singapore, “Sunsequent Event Review”, **ICAPAS Quality Assurance**, Practical Guidance 9, 2011, <http://caa.isca.org.sg/wp-content/uploads/2011/09/Practical-Guidance-9-Subsequent-Events-Review-final-for-publication1.pdf>, (Erişim: 12.06.2014).
- ISA 560 Subsequent Events, International Federation of Accountants, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a030-2010-iaasb-handbook-isa-560.pdf>, (Erişim: 20.03.2014).
- Mirza, A. A., M. Orrel ve G. J. Holt, **IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**, New Jersey: John Wiley&Sons Inc., 2008.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007.
- Pamukçu, Fatma ve Nevzat Pamukçu, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS 10) ve Finansal Tablolara Etkiler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, 2009, s. 67-79.
- TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, [http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2013/TMS/TMS10.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS10.pdf), (Erişim 12.03.2014).
- Türel, Ahmet, Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Satış İadeleri ile İlgili Finansal Raporlama Yaklaşımları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 113, 2012, s. 109-121.
- Yükçü, Süleyman ve Şebnem Yaşar, “TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 115, 2013, s. 15-29.