



TMS 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN MUHASEBE AÇISINDAN İNCELENMESİ

IAS 10 DETERMINATION OF ACCOUNTING FOR EVENTS AFTER REPORTING PERIOD ON FINANCIAL STATEMENTS

Ömer TEKŞEN¹, Ulukan BÜYÜKARIKAN²

Öz

Bu çalışmanın amacı; TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların muhasebeleştirilmesinin incelenmesidir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile onaylama tarihi arasındaki süreyi kapsamakta olup, finansal tablo kullanıcılarının aldıkları ekonomik kararlar bakımından büyük önem teşkil etmektedir. Bilanço tarihinden sonraki olayların hangi kapsamda ve nasıl değerlendirileceğinin belirlenmesi için konu örnek olaylar çerçevesinde ele alınmıştır. Çalışmada kullanılan örnekler, niteliği ve niceliği itibarıyla konunun detaylı bir çerçevede ele almasını sağlayarak söz konusu standardın daha geniş bir kapsamda değerlendirilmesine imkân sunacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Türkiye Muhasebe Standartları, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*

JEL Sınıflandırması: *M41, M48.*

Abstract

The main aim of this study; is to determine IAS 10 Accounting for Events after the Reporting Period on financial statements. The date of ratification which cover the period between the balance sheet date and events after the balance sheet date and is of great importance for economic decisions taken by users of financial statements. The issues are discussed in the framework of case studies to determine how to evaluate balance sheet date and the context in which subsequent events. The samples used in this study, the quality and quantity were well handled in detail by providing a framework that would allow the standard to be considered as a wider subject.

Keywords: *Turkey Accounting Standards, Events after the Reporting Period*

JEL Classification: *M41, M48.*

¹ Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, oteksen@mehmetakif.edu.tr

² Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD Doktora Öğrencisi, buyukarikan@gmail.com

1. GİRİŞ

Firmalarda meydana gelen mali nitelikteki olayların belirli dönemlerde, işletme sahiplerine, çalışanlara, yatırımcılara (Akdoğan ve Tenker, 2001: 3), müşterilere, kreditoörlere, satıcılara, sermaye piyasası kurumlarına ve diğer ilgililere aktarımı ve uygun bir iletişimin kurulması finansal tablolar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Okka, 2009: 93). Finansal tablolardan elde edilen veriler, işletmelerin mevcut durumunun değerlendirilmesinde ve geleceğe ilişkin sağlıklı kararların alınmasında önemli bir işleve sahiptir. Bu bağlamda, finansal tabloların işletmelerin hayati fonksiyonları üzerindeki önemli etkileri, finansal verilerin tutarlılığını ve doğruluğunu gerekli kılmaktadır (Ceylan ve Korkmaz, 2012: 77).

Uluslararası ticarete meydana gelen gelişmeler, özellikle finansal konularda işbirliği ve etkileşimi gerekli kılmıştır. Bu bağlamda küresel bir işbirliğinin temellerini atabilmek ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları kaldırmak adına Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi International Federation of Accountants (IFAC) tarafından “Uluslararası Muhasebe Standartları” (UMS) oluşturulmuştur.

Türkiye’de ise UMS’nin Türkçeye çevrilmesinden itibaren, 16.01.2005’te Pyayımlanan 25702 sayılı “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ” Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve buna ilişkin uygulamalarla birlikte Türkiye Muhasebe Standartlarıyla (TMS) tek tip finansal tabloların düzenlenmesi ve finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uygunluğunun sağlanmasına dair usul ve esasları belirlemek için atılan ilk adım olmuştur.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre işletmeler, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmak zorundadır. Finansal tabloların düzenlenme tarihi ile yayınlanması için onay verilen tarih arasında zamanlama bakımından farklılıklar meydana gelmektedir. Bu süreç içerisinde finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte olayların meydana gelmesi, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını da etkileyebilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012: 749).

Bu noktadan hareketle çalışmanın ana hedefini finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek olan bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablolar üzerindeki etkisi oluşturmaktadır. Bu kapsamda bilanço tarihinden sonraki olayların TMS 10 açısından muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler çalışmada yer almıştır.

2. STANDARDA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Raporlama döneminden (Bilanço tarihinden) sonraki olaylar, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için onaylama tarihi arasında işletme lehine veya aleyhine olarak meydana gelen olayları nitelendirmektedir. Bu tür olaylar, kâr tutarının veya diğer finansal bilgilerin açıklanmasından sonra dâhi ortaya çıkması halinde, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar olarak dikkate alınmaktadır. Söz konusu standardın amacı; raporlama döneminden sonra ortaya çıkan hangi olaylarda finansal tablolarda düzeltme yapılmasının gerektiğini, bu tür olaylara ilişkin olarak hangi bilgilerin finansal tablolarda açıklanmasının gerektiğini ve bilançonun yayınlanması için onay verilen tarih olarak hangi tarihin dikkate alınacağını ifade etmektir (Özerhan ve Yanık, 2012: 749).

3. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Bu standart, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların açıklanmasında atılacak olan adımları göstermektedir (Barbu ve diğerleri, 2014: 258). TMS 10 Standardının kapsamına göre; raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanmaktadır (md.2). Bu bağlamda raporlama döneminden sonraki olaylar ikiye ayrılmaktadır. Bunlar (md.3):

a) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar; raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlardır.

b) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar olarak açıklanmaktadır.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile onaylama tarihi arasındaki süreyi kapsamakta olup, onaylama süreci; yönetim yapısına, statü gereklerine ve finansal tablo yayınlanma süreçlerine ilişkin olarak farklılıklar gösterebilmektedir. Bazı durumlarda işletme yönetimi tarafından, finansal tablolar yayımlandıktan sonra, onaylanmak üzere genel kurula gönderilebilmektedir. Bu gibi durumlarda onaylama tarihi, yönetim kurulunun finansal tabloların yayımlanmasına karar verdiği tarihtir. Finansal tabloların onaylanma tarihinden önce kamuoyuna açıklanması mümkün olup, bilanço tarihinden sonraki olaylar söz konusu dönemde gerçekleşen olayları da kapsamaktadır. Sermeye Piyasası Kurulu (SPK) onaylanma tarihini, “finansal tabloların kamuya açıklanması, genel kurula sunulması veya SPK’ya ya da işletmenin hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara gönderilmesine yönelik olmak üzere, işletme yönetim kurulunca karar alındığı tarihtir” şeklinde nitelendirmiş ve işletmelerin yönetim kurullarınca bu doğrultuda bir karar alınmasının zorunlu olduğunu ifade etmiştir (Örten vd., 2012: 108-109).

3.1. Bilanço Tarihinden Sonra Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren Olaylar

İşletmeler; bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması halinde, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun bir biçimde düzeltmekle yükümlüdürler. Bu nitelikteki olayların ortaya çıkması halinde, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir ya da daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar finansal tablolarda yer almaktadır. Bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylara ilişkin örnekler standardın 9. Maddesinde yer almıştır. Bunlar (Örten ve diğerleri, 2012: 109-110):

a) İşletmenin raporlama tarihi itibarıyla bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit eden, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir davayla ilgili, daha önce finansal tablolara alınan karşılıklar düzeltilir, daha önce herhangi bir karşılık tutarı finansal tablolarda yer almadığı ve şarta bağlı yükümlülükler kapsamında sadece dipnotlarda açıklamanın yapıldığı hallerde ise ilgili tutarın karşılığı finansal tablolarda yer alır.

b) Bilanço tarihi itibarıyla bir varlığın değerinin düşmesi veya daha önce finansal tablolarda yer alan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması.

Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterinin bilanço tarihinden sonra iflas etmesi durumu, bilanço tarihi itibarıyla bu alacağa ilişkin olarak bir zararın söz konusu olduğu şeklinde değerlendirilmekte olup, bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi gerekmektedir.

Stokların bilanço tarihinden önce satılması, söz konusu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değeri hakkında bilgi verebilmektedir.

c) Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetleri veya satılan varlıklardan elde edilen gelirler bilanço tarihinden sonra belirgin hale gelmektedir.

d) Bilanço tarihinden önceki olaylar sebebiyle, kârdan pay ya da ikramiye gibi bilanço tarihi itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kârdan payın bilanço tarihinden sonra belirgin hale gelmesi.

e) Bilanço tarihi itibarıyla, finansal tablolardaki hata ve hilelerin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması.

3.2. Bilanço Tarihinden Sonra Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşullara bağlı durumlar olup, finansal tablolarda herhangi bir düzeltme gerektirmeyen olayları ifade etmektedir. Söz konusu olayların raporlama döneminden sonra ortaya çıktığına ilişkin kanıtlar bulunuyorsa finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaksızın, dipnotlarla açıklama yapmak yeterlidir. Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması ve finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek durumda olması halinde, dipnotlarda olayın niteliği ve tahmini finansal etkisine ilişkin açıklamalar yapılmalıdır. Şayet olayın finansal etkisinin tahmin edilemediği durumlarda da dipnotlarda gereken açıklama yapılmaktadır. TMS 10 standardına göre, raporlama döneminden sonra dipnotlarla açıklama yapılmasını gerektiren durumlar şu şekilde özetlenebilir (Özerhan ve Yanık, 2012: 758-760) :

a) Raporlama döneminden sonra yatırımların piyasa değerinde değer düşüklüğünün ortaya çıkması; bilanço tarihi ile bilançonun yayımlanması için verilen onay tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri, yatırımların bilanço tarihindeki durumuyla ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, finansal tablolarda yer alan yatırımlara ilişkin tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

b) Önemli bir ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleşmesi.

c) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması.

d) Önemli varlık alımları, varlıkların “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması.

e) Yangın sebebiyle ana üretimin yapıldığı fabrikanın tahrip olması.

f) Önemli bir yeniden yapılanma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması (Ayrıca; “yeniden yapılandırma” kapsamına giren örnek olaylar TMS 37’nin 70. Maddesinde şöyle ele alınmıştır: Bir işkolunun satışı veya sona erdirilmesi, bir ülke ya da bölgede yer alan işyerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması, bir yönetim kademesinin

kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler ve işletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalar).

g) Önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması.

h) Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında dalgalanmaların olması.

i) İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacaklarıyla borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması, vergi oranlarının değişmesi veya bu şekilde bir vergi kanunun çıkarılacağına duyurulması.

j) Önemli bir teminat veya taahhüt verilmesi ya da önemli koşullu borçlara girilmesi.

k) Tamamen raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

Ortaklık ilişkisinden kaynaklanan bir hak olan temettü getirisi, ortaklığın bulunduğu firmadan kâr payı elde etme hakkını ifade etmekte olup, sahip olduğu nitelik itibarıyla işletmeler ve yatırımcılar açısından oldukça önemlidir (Aygören vd., 2013: 1). Firmalar, temettü ödemelerini gerçekleştirebilmek üzere, temettü ödeme planı hazırlamaktadır. Söz konusu ödeme planı; yasal sözleşme, firma için fon gereksinimi, büyüme, ortakların istekleri ve pazar şartları gibi temettü politikasını etkileyen faktörler baz alınarak gerçekleştirilmektedir (Okka, 2009: 538).

TMS 10'da "Temettüler" ayrı bir başlık altında incelenmiş olup, gerekli açıklamalar standardın 12. ve 13. maddelerinde yer almıştır. Buna göre:

Hisse senedi sahiplerine; (TMS 32 Finansal Araçlar: Sunumdaki tanımlar uyarınca) ödeneceği raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ilan edilen temettüler ile ilgili olarak, raporlama dönemi sonunda (bilanço tarihinde) işletmelerce herhangi bir yükümlülük finansal tablolara alınmaz.

Ödeneceği, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, ancak finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen temettüler (örneğin; temettülerin onaylanması ve dolayısıyla artık işletmenin isteğine bağlı olmaması durumunda); söz konusu zamanda herhangi bir yükümlülük bulunmadığından yükümlülük olarak finansal tablolara alınmaz. Bu tür temettüler, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı gereğince dipnotlarda açıklanmaktadır.

Muhasebenin temel kavramları içerisinde yer alan işletmenin sürekliliği kavramı; işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı kalmaksızın varlığını sürdürülebileceği esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla işletmenin sürekliliği, işletme sahipleri veya hissedarların yaşam sürelerine bağlı bulunmamaktadır (Acar ve Tetik, 2014: 14). Finansal tabloların düzenlenmesi, işletmenin gelecekte faaliyetlerine devam edeceği esasına dayalı olarak hazırlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001: 39).

İşletme yönetimince bilanço döneminden sonra işletmenin tasfiye ya da ticari faaliyetlerini durdurma kararı vermesi veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması durumunda; finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmamaktadır. Ayrıca bilanço tarihinden sonra işletmenin finansal durumunda ve faaliyet sonuçlarında meydana gelen bozulmalarda, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini devam edip ettirmediğinin tekrar gözden geçirilmesi gerekebilmektedir. Bu varsayımın geçerliliğini kaybetmesi durumunda ise işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde finansal tablolarda yer alan tutarların düzeltilmesi yerine, TMS 1 standardına göre dipnotlarda gerekli açıklamalar yapılmalıdır (Gökçen vd., 2011: 180). İşletmenin

sürekliliğinin belirsizliğine; başka bir işletmeye devrolma ya da yeni bir platformda başka bir işletme ile birleşme, örnek olarak gösterilebilmektedir (Pamukçu ve Pamukçu, 2009: 77).

4. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN İNCELENMESİ

Bu bölümde, bilanço tarihinden sonraki olaylar, düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olmak üzere iki ana kategoride örnekler çerçevesinde ele alınmıştır.

4.1. Bilanço Tarihinden Sonra Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren Olaylar

Bu bölümde, bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar örnekler çerçevesinde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

4.1.1. Sonuçlanmış Bir Dava ile ilgili Daha Önce Ayrılan Karşılığın Düzeltilmesi

İşletmenin raporlama tarihi itibarıyla yükümlülüğünün bulunduğunu teyit eden ve bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir davaya ilişkin gerçekleşen olaylar, finansal tabloların ilgili kalemlerinde düzeltme yapılmasını gerektirmektedir.

Örnek

XYZ A.Ş. bir reklam şirketi tarafından hakkında açılmış ve sonuçlanmayan bir tazminat davası için 27.12.2014 tarihinde 275.000 TL karşılık ayırmıştır. Mahkeme 02.02.2015 tarihinde verdiği karara göre; XYZ A.Ş.'yi 250.000 TL tazminat ödemeye mahkûm etmiştir. XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların 03.03.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir (Özerhan ve Yanık 2012, 752-754'ten uyarlanmıştır).

2014 yılı kapanış kaydı yapılmamışsa gereken düzeltme işlemi aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2014			
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	25.000		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR			25.000
/			

2014 yılı kapanış kaydı yapılmışsa, gerekli düzeltme işlemi aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2014			
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	25.000		
590 DÖNEM NET KARI			25.000
/			

2015 yılı açılış fişinin iptal edilemediği varsayılarak 02.02.2015 tarihli düzeltme kaydı şu şekilde uygulanmaktadır.

02.02.2015			
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	25.000		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			25.000
/			

4.1.2. Daha Önce Ayrılan Değer Düşüklüğünün Düzeltilmesine Yönelik Bilginin Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkması

Bilanço tarihi itibarıyla bir varlığın değerinin düşmesi veya daha önce finansal tablolarda yer alan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması sebebiyle, finansal tablolardaki ilgili kalemlerde düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

Örnek

XYZ A.Ş. tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. 31.12.2014'te maliyet değeri 75.000 TL olan modası geçmiş kumaşlar için değer düşüklüğü karşılığı olarak 40.000 TL ayrılmıştır. Firma stoklarını 02.02.2015 tarihinde KDV dâhil 70.000 TL'ye satmıştır. Buna ek olarak, XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların 16.03.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Firma 2014 yılı kapanış kaydını yapmamışsa gerekli düzeltme işlemi aşağıdaki şekilde yapılabilecektir.

31.12.2014			
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	40.000		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR			40.000
02.02.2015			
100 KASA	70.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			59.322
391 HESAPLANAN KDV			10.678
02.02.2015			
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	75.000		
153 TİCARİ MALLAR			75.000

Firma 2014 yılı kapanış kaydını yapmışsa gerekli düzeltme işlemi aşağıdaki şekilde yapılabilecektir.

31.12.2014			
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5.000		
590 DÖNEM NET KARI			5.000

2015 yılı açılış fişinin iptal edilemediği varsayımıyla 02.02.2015 tarihli düzeltme kaydı şu şekilde uygulanmaktadır.

02.02.2015			
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5.000		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			5.000

4.1.3. Alacaklı Olunan Müşterinin Bilanço Tarihinden Sonra İflas Etmesi

Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu müşterisinin finansal tabloların yayımlanma kararının alındığı tarihten önce iflas etmesi durumunda finansal tablolardaki ilgili kalemlerde gerekli düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

Örnek

XYZ A.Ş. elektronik sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. 05.12.2014'te A firmasına yarısı peşin olmak üzere 200.000 TL + KDV tutarında cep telefonu satışı yapmıştır. A firması sektördeki olumsuz şartlar yüzünden 10.01.2015'te iflas etmiştir. XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların, 11.03.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Bu durumda XYZ A.Ş.'nin gerçekleştirdiği satış işleminde alacağın 100.000 TL + KDV tutarındaki kısmı A firmasının 10.01.2015 tarihinde iflasından dolayı şüpheli konuma düşmüştür.

Firma 2014 yılı kapanış kaydını yapmıyorsa gerekli düzeltme işlemi şu şekilde yapılabilecektir.

31.12.2014	128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	118.000	
	120 ALICILAR		118.000
31.12.2014	654 KARŞILIK GİDERLERİ	118.000	
	129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI		118.000
/			

Eğer işletme 2014 yılı kapanış kaydını yapmışsa, gerekli düzeltme işlemi şu şekilde uygulanabilecektir.

31.12.2014	128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	118.000	
	120 ALICILAR		118.000
31.12.2014	590 DÖNEM NET KARI	118.000	
	129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI		118.000
/			

2015 yılı açılış fişinin iptal edilemediği varsayımıyla 10.01.2015 tarihli düzeltme kaydı şu şekilde uygulanmaktadır.

10.01.2015	128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	118.000	
	120 ALICILAR		118.000
10.01.2015	570 DÖNEM NET KARI	118.000	
	129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI		118.000
/			

4.1.4. Satılan Stokların Net Gerçekleşebilir Değerinin Belirlenmesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirildiğinden stokların bilanço tarihinden önce satılması, net gerçekleşebilir değeri belirgin hale getirmektedir. Olay, niteliği itibariyle finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar içerisinde yer almaktadır.

Örnek

XYZ A.Ş. elektronik sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Firma, 2014 yılı itibariyle maliyet bedeli 2.500.000 TL, tahmini satış fiyatı 3.000.000 TL olan 1.000 adet televizyon üretmiş ve bu televizyonların birim başına satışı için katlanılması gereken maliyet 600 TL olarak tahmin edilmiştir. 02.01.2015 tarihinde televizyonların tamamı satılmıştır. Yönetim kurulunun 03.03.2015'te aldığı kararlar finansal tabloların yayımlanmasına karar verilmiştir.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirildiğinden dolayı stokların bilanço tarihinden önce satılması, net gerçekleşebilir değeri belirgin hale getirmektedir. Olay, niteliği itibariyle finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar içerisinde yer almaktadır (Tekşen 2014, 23).

İşletmenin stoklarını Net Gerçekleşebilir Değer esasına göre değerlendirdiği varsayımıyla; Net Gerçekleşebilir Değer (NGD) = Satış Fiyatı – (Satış Giderleri + Tamamlama Maliyeti), formülü kullanılarak $3.000.000 - (600 * 1.000) = 2.400.000$ olarak hesaplanmıştır.

Stok Değer Düşüklüğü = Maliyet Bedeli – Net Gerçekleşebilir Değer formülüyle, $2.500.000 - 2.400.000 = 100.000$ TL olarak hesaplanmıştır.

2014 yılı kapanış kaydı yapılmamışsa, düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

31.12.2014			
654 KARŞILIK GİDERLERİ		100.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			100.000
02.01.2015			
100 KASA		3.540.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			3.000.000
391 HESAPLANAN KDV			540.000
02.01.2015			
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		2.500.000	
153 TİCARİ MALLAR			2.500.000

/

2014 yılı kapanış kaydı yapılmışsa, gerekli düzeltme işlemi şu şekilde yapılması gerekmektedir.

31.12.2014			
590 DÖNEM NET KARI	100.000		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		100.000	
02.01.2015			
100 KASA	3.540.000		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		3.000.000	
391 HESAPLANAN KDV		540.000	
02.01.2015			
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	2.500.000		
153 TİCARİ MALLAR		2.500.000	
/			

2015 dönemi açılış bilançosunda da gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

01.01.2015			
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLAĞI	100.000		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		100.000	
/			

4.1.5. Satın Alınan Varlıkların Maliyetlerinin Bilanço Tarihinden Sonra Belirgin Hale Gelmesi

Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetleri ile satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin bilanço tarihinden sonra belirgin hale gelmesi durumunda finansal tablolarda düzeltme yapılması gerekmektedir.

Örnek

XYZ A.Ş.'nin şirkette otomasyon için kullandığı maliyet bedeli 30.000 TL olan bir sunucusu bulunmaktadır. 2014 yılında alınan bu sunucu 02.01.2015'te onarılamaz hale gelmiş olup, hurda değeri 6.000 TL ve ekonomik ömrü 4 yıldır. 07.03.2015'te firmanın finansal tablolarının yayımlanmasına karar verilmiştir.

İşletmenin normal amortisman yöntemi kullandığı varsayımıyla;

Amortisman tutarı ; (Amortisman tabi değer – Hurda değer) / Ekonomik ömür, formülü kullanılarak $(30.000 - 6.000) / 4 = 6.000$ TL,

2014 yılı Net Defter Değeri ise (Defter değeri – Yıllık amortisman tutarı)

$(30.000 - 6.000) = 24.000$ TL olarak hesaplanmıştır.

2014 yılı kapanış kaydı yapılmamışsa, gerekli düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

31.12.2014	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLEKLERİ	24.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	24.000
/	

2014 yılı kapanış kaydı yapılmışsa gerekli düzeltme işlemi şu şekilde yapılması gerekmektedir.

31.12.2014	
590 DÖNEM NET KARI	24.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	24.000
/	

Firmanın 2015 dönemi açılış bilançosunda da gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

01.01.2015	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	24.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	24.000
/	

4.1.6. Personele Dağıtılan İkramiyenin Bilanço Tarihinden Sonra Belirgin Hale Gelmesi

Bilanço tarihinden önceki olaylar sebebiyle, kârdan pay ya da ikramiye gibi bilanço tarihi itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kârdan payın bilanço tarihinden sonra belirgin hale gelmesi nedeniyle, finansal tabloların ilgili kalemlerinde gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Örnek

XYZ A.Ş. beyaz eşya sektöründe faaliyet gösteren bir firma olup, Firmanın, Türkiye çapında 100 satış mağazası bulunmaktadır. Firma, politikaları gereği tüm mağaza yöneticilerine net kârın %10'u kadar ikramiye ödemesi yapmaktadır. Firmanın 2014 yılı net kârı 6.100.000 TL olup, dağıtılacak ikramiyenin değeri 610.000 TL olarak hesaplanmıştır. Yönetim kurulu tarafından 09.03.2015'te XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların yayımlanmasına karar verilmiştir.

Firma, 2014 yılı kapanış kaydını yapmamışsa gerekli düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilecektir.

31.12.2014	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLEKLERİ	610.000
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	610.000
/	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	610.000
335 PERSONELE BORÇLAR	357.455
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	67.545
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	185.000
/	

Ayrıca bu durum TMS 19'un 21. Maddesinde şöyle ifade edilmiştir: Kâr dağıtım ve ikramiye planlarına ilişkin yükümlülük, işletme sahipleri ile yapılan sözleşmeden değil, çalışanın hizmetinden kaynaklanmakta ve dolayısıyla, işletme, kâr dağıtım ile ikramiye planlarının maliyetini net kârın dağıtılması işlemi olarak değil, gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Eğer işletme 2014 yılı kapanış kaydını yapmışsa gerekli düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

31.12.2014			
590 DÖNEM NET KARI		610.000	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI			610.000
/			

2015 yılı bilançosunda düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılabilecektir.

01.01.2015			
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		610.000	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI			610.000
/			

4.1.7. Finansal Tablolardaki Hata ve Hilelerin Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkması

Finansal tablolardaki hata ve hilelerin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması durumunda, finansal tabloların ilgili kalemlerinde gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Örnek

XYZ A.Ş. tarım sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. 02.01.2015'te yapılan denetimlerde; ABC şirketine 26.12.2014'te 250.000 TL'lik zeytinyağı satışının yapıldığı, satışın karşılığında çek alındığı ve bu satışın kayıtlarda yer almadığı saptanmıştır. Düzenlenmiş olan finansal tabloların 05.03.2015'te yayımlanmasına karar verilmiştir.

2014 yılı kapanış kaydı yapılmamışsa gerekli düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

31.12.2014			
101 ALINAN ÇEKLER		295.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			250.000
391 HESAPLANAN KDV			45.000
/			

2014 yılı kapanış kaydını yapmışsa, gerekli düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

31.12.2014			
101 ALINAN ÇEKLER		295.000	
590 DÖNEM NET KÂRI			295.000
/			

2015 yılı açılış bilançosunda da gerekli düzeltmeler aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

01.01.2015			
101 ALINAN ÇEKLER		295.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			295.000
/			

4.2. Bilanço Tarihinden Sonra Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Bu bölümde, raporlama döneminden sonra dipnotlarda açıklama yapılmasını gerektiren standartta belirtilen durumlar örnekler verilerek incelenmiştir.

4.2.1. Yatırımların Piyasa Değerinde Değer Düşüklüğünün Ortaya Çıkması

Örnek

XYZ A.Ş. kimya sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. Firmanın 31.12.2014 tarihi itibariye % 25'ini elinde bulundurduğu petrol hisselerinin piyasa değeri 182.500 TL'dir. Küresel piyasadaki petrol hisselerindeki düşüş sebebiyle, 15.02.2015 tarihi itibariyle bu hisse senetlerinin piyasa değeri 148.000 TL'ye düşmüştür. XYZ A.Ş.'nin finansal tablolarının 01.03.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Bu durum, "Raporlama döneminden sonra yatırımların piyasa değerinde değer düşüklüğünün ortaya çıkması" hususuna bir örnek teşkil etmekte olup, bilanço tarihinden sonra koşullara bağlı olarak ortaya çıkan olaylar kapsamında değerlendirilmektedir. Bilanço tarihi ile bilançonun yayımlanması için verilen onay tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri, yatırımların bilanço tarihindeki durumuyla ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından dolayı, finansal tablolarda yer alan yatırımlara ilişkin tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır. Dolayısıyla bu durumu dipnotlarla açıklamak yeterli olacaktır.

4.2.2. Önemli bir Ortaklığın Elden Çıkarılması veya Önemli Bir Birleşme Gerçekleştirilmesi

Örnek

XYZ A.Ş. 02.02.2015 tarihli genel kurulda aynı sektörde faaliyet gösteren ABC A.Ş. ile birleşmiştir. Yönetim kurulu tarafından 01.03.2015'te XYZ A.Ş.'nin finansal tablolarının yayımlanma kararı alınmıştır. Birleşme sonucunda XYZ A.Ş.'nin malvarlığında önemli bir değişim gerçekleşmemiştir.

Olay, raporlama döneminden sonra gerçekleştiğinden, niteliği itibariyle bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylar kapsamında yer almaktadır. Dolayısıyla bu durumu finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaksızın dipnotlarla açıklamak yeterli olacaktır.

Ayrıca Türk Ticaret Kanununun 144. Maddesi gereğince: Birleşme sözleşmesinin imzalandığı tarih ile bilanço günü arasında altı aylık bir süre geçmediğinden veya son bilançonun çıkarılmasından sonra, XYZ A.Ş.'nin malvarlığında önemli bir değişiklik oluşmadığından dolayı söz konusu firmanın bir ara bilanço çıkarmasına da gerek bulunmamaktadır.

4.2.3. Bir Faaliyetin Durdurulmasına Yönelik Planın Duyurulması

Örnek

XYZ A.Ş. farklı sektörlerde faaliyet gösteren bir firmadır. Firma, 05.02.2015 tarihinde almış olduğu bir kararla, ulaşım sektörüyle ilgili faaliyetlerini durduracağına yönelik bir açıklamada

bulunmuştur. XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tablolarının 03.05.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara örnek teşkil etmektedir. Dolayısıyla bu durum finansal tablolarda herhangi bir düzeltme gerektirmeyen olaylar içerisinde yer almakta olup, herhangi bir düzeltme yapılmaksızın, durumu dipnotlarla açıklama yapmak yeterlidir.

4.2.4. Varlıkların Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Olarak Sınıflandırılması

Örnek

XYZ A.Ş. maliyet modeli ile değerlemekte olduğu, maliyet bedeli 100.000 TL ve 31.12.2004 tarihi itibarıyla birikmiş amortismanı 60.000 TL olan makinesini 14.02.2015 tarihinde hizmetten çekerek elden çıkarmaya karar vermiştir. XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların 03.05.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Bu olay, varlıkların satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar olarak sınıflandırılması kapsamında değerlendirilmekte olup, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşullara bağlı olaylara bir örnek oluşturmaktadır. Durumu finansal tablolarda herhangi bir düzeltme gerektirmeksizin, dipnotlarla açıklamak yeterli olacaktır.

4.2.5. Yangın Sebebiyle Ana Üretim Yapıldığı Fabrikanın Tahrip Olması

Örnek

XYZ A.Ş. otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Firmanın İstanbul'daki tesislerinde 25.01.2015'te meydana gelen bir kaza sebebiyle oluşan yangın sonucunda 1.295.000 TL defter değerli makineler kullanılamaz hale gelmiştir. Bu makinelerin yangın sigortası bulunmamakta olup, işletme faaliyetlerine devam edecektir. XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların 01.02.2015'te yayımlanmasına karar verilmiştir.

Durumun önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması sonucu meydana gelmesi, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşullara bağlı olaylara bir örnek teşkil etmektedir. Dolayısıyla bu durum finansal tablolarda herhangi bir düzeltme gerektirmeyen olaylar içerisinde yer almakta olup, dipnotlarla açıklama yapmak yeterlidir. Buna ek olarak bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek nitelikte olması durumunda, olayın niteliğine ve finansal tablolardaki etkisine ilişkin gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

4.2.6. Önemli Bir Yeniden Yapılandırma Planının Duyurulması veya Bu Planın Uygulanmaya Başlanması

Örnek

XYZ A.Ş. beyaz eşya sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Firma pazarlama faaliyetlerini Türkiye çapındaki 1045 bayi aracılığıyla, ürünlerin bayilere aktarımını ise kendi bünyesindeki lojistik hizmetiyle gerçekleştirmektedir. İşletme yönetimi tarafından 01.02.2015'te duyurulan "yeniden yapılandırma planı" çerçevesince; ürünlerin bayilere aktarımının firma bünyesindeki lojistik hizmetleriyle sağlanmayacağı, bunun yerine bir lojistik firmasından hizmet alımı yapılmak suretiyle bu işlemin

gerçekleştirileceği kararlaştırılmıştır. XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların 03.03.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Bu durum, niteliği itibariyle yeniden yapılandırma kapsamında önemli bir faaliyetin uygulanma şeklinde değişikliğe neden olduğundan dolayı “önemli bir yeniden yapılanma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması” hususuna bir örnek teşkil etmekte olup, bilanço tarihinden sonra koşullara bağlı olarak ortaya çıkan olaylar kapsamında, finansal tablolarda herhangi bir düzeltme gerektirmeyen olaylar çerçevesinde değerlendirilmektedir.

TMS 37'nin 75. Maddesi gereğince; raporlama döneminden sonraki bir tarihte yeniden yapılandırma planının uygulamaya başlamış veya ana özelliklerini bundan etkilenecekler açıklanmış olması halinde, eğer yeniden yapılandırma işlemi önemli ve buna ilişkin açıklamanın yapılmamış olması halinde kullanıcıların finansal tablolar çerçevesinde alacağı ekonomik kararlar etkilenmekte ise, konuya ilişkin açıklamanın “TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar” Standardı çerçevesinde dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

4.2.7. Önemli Tutarda Hisse Senedi İşlemi Yapılması

Örnek

XYZ A.Ş. makine sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Firma, 11.02.2015 tarihi itibariyle işletme için önemli tutarda sayılabilecek 13 Milyon TL'lik hisse senedini ihraç etmiştir. Yönetim kurulu tarafından XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların 01.03.2015'te yayımlanmasına karar verilmiştir.

Söz konusu olay, önemli tutarda hisse senedi işlemlerinin yapılmasına bir örnek teşkil etmekte olup, olayın bilanço tarihinden sonra meydana gelen koşullara bağlı olarak gerçekleşmesi sebebiyle, bu hususu finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaksızın, dipnotlarla açıklamak yeterli olacaktır.

4.2.8. Varlık Fiyatlarında veya Döviz Kurlarında Olağandışı Büyüklükte Değişikliklerin Olması

Örnek

XYZ A.Ş. elektronik sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Firma bulunduğu sektör itibariyle üretimde kullanmak üzere elektronik parça ithalatı yapmaktadır. Küresel piyasalardaki \$ kurunda meydana gelen aşırı dalgalanmalar sebebiyle; 01.02.2015 tarihi itibariyle \$ kuru 2,30 TL iken, 27.02.2015 tarihi itibariyle 2,60 TL'ye kadar yükselmiştir. XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların 01.03.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Bu durum, varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında anormal dalgalanmaların meydana gelmesi, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşullara bağlı olarak ortaya çıkmış olup, finansal tablolarda herhangi bir düzeltme gerektirmeyen olaylar içerisinde yer almaktadır. Yabancı para kurunda meydana gelmiş olan mevcut dalgalanma, raporlanma dönemi sonunda meydana gelen bir durumu yansıtmaktadır. Dolayısıyla bu durumda finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaksızın, dipnotlarla açıklama yapmak yeterli olacaktır.

4.2.9. Vergi Oranlarının Değişmesi veya Yeni Vergi Düzenlemesi Yapılması

Örnek

XYZ A.Ş. iletişim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. Firma faaliyet gösterdiği alanın gereği olarak, yurtdışından elektronik ithalatı gerçekleştirmektedir. Bir önceki yıla göre, 2014 yılı itibariyle dış ticaret açığında meydana gelen %17'lik bir artış sebebiyle; Maliye Bakanlığı 01.02.2015 tarihinden geçerli olmak üzere ÖTV'nin (Özel Tüketim Vergisi) %25'ten %35'e ve Kurumlar Vergisi Oranının da % 20'den %30'a çıkarılacağını duyurmuştur. Firmanın finansal tablolarının 06.03.2015'te yayımlanması kararlaştırılmıştır.

Bu olay, işletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacaklarıyla borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması, vergi oranlarının değişmesi veya bu şekilde bir vergi kanunun çıkarılacağını duyurulması hususuna bir örnek teşkil etmekte olup, bilanço tarihinden sonra koşullara bağlı olarak ortaya çıkan olaylar çerçevesinde değerlendirilmektedir. Olay, bilanço tarihi ile bilançonun yayımlanması için verilen onay tarihi arasında gerçekleştiğinden, finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaksızın, durumun niteliği ve tahmini finansal etkileri de dâhil olmak üzere dipnotlarla açıklanması gerekmektedir.

4.2.10. Önemli Bir Teminat veya Taahhüt Verilmesi ya da Önemli Koşullu Borçlara Girilmesi

Örnek

XYZ A.Ş. 2013 yılından itibaren Türkiye'nin çeşitli illerinde enerji sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Firma, yürürlükteki mevzuat hükümlerince kayıp kaçak bedellerini tüketiciye yansıtmaktadır. Tüketiciler ile genel müdür arasında yapılan bir toplantıda genel müdür, müşteri memnuniyeti üzerine bir konuşma yapmıştır. Tüketiciler bu durumu 09.01.2015 tarihi itibariye adli ve idari yargıya taşımışlardır. İşletme bu konuda uzmanlara başvurmuş ve uzmanlar bu hususta herhangi bir yaptırım uygulama ihtimalinin düşük olduğunu belirtmişlerdir. XYZ A.Ş.'nin finansal tablolarının 01.03.2015'te yayımlanmasına karar alınmıştır.

Bu durum, "Önemli bir teminat veya taahhüt verilmesi ya da önemli koşullu borçlara girilmesi" hususuna bir örnek teşkil etmekte olup, bilanço tarihinden sonra koşullara bağlı olarak ortaya çıkan olaylar kapsamında değerlendirilmelidir. TMS 37'nin 5. Maddesi bu durumu "Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir Standartta hüküm bulunması durumunda, bu Standart yerine ilgili Standard uygulanır" şeklinde, açıkça ifade etmiştir.

Bu bağlamda örnek, geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği, işletmenin kontrolünde olamayan olaylara bağlı olan ve finansal tablolara yansıtılamayan bir yükümlülüğe ilişkindir. Dolayısıyla bu durum, TMS 10 standardı kapsamında değerlendirilerek, durumu bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar kapsamında değerlendirilerek dipnotlarla açıklamak yeterli olacaktır.

Ayrıca TMS 37'nin 86. Maddesi gereğince "İşletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve

makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması halinde; ölçülen finansal etkilere yönelik bir tahmin, kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalara yer verilmelidir (Özerhan ve Yanık 2012, 474).

4.2.11. Gerçekleşen Olaylardan Kaynaklanan Önemli Bir Davanın Başlaması

Örnek

XYZ A.Ş. reklam sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Firmanın aleyhine ABC A.Ş. tarafından patent haklarından kaynaklanan bir dava açılmıştır. XYZ A.Ş.'nin düzenlemiş olduğu finansal tabloların 03.03.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Durumun tamamen raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması sonucu meydana gelmesinden dolayı, durumu finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaksızın dipnotlarla açıklamak yeterli olacaktır.

4.2.12. Hisse Senedi Sahiplerine Ödeneceği İlan Edilen Temettüleri

Örnek

XYZ A.Ş. tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. Firma 2014 yılı dönem kârından iştiraklerine 735.000 TL'lik temettü dağıtacağını 02.02.2015 tarihinde duyurmuştur. XYZ A.Ş.'nin finansal tablolarının 03.03.2015'te yönetim kurulu tarafından yayımlanmasına karar verilmiştir.

Bu durum, TMS 10'un 13. Maddesi gereğince; ödeneceği, raporlama döneminden sonra, fakat finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen temettüleri, söz konusu zamanda herhangi bir yükümlülük içermediğinden dolayı yükümlülük olarak finansal tablolarda yer almamakta olup, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı gereğince dağıtılacak olan temettüleri ilişkin bilgiler 2014 yılı bilançosunun dipnotlarında açıklanmalıdır. Ayrıca bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek nitelikte olması halinde, olayın niteliğine ve finansal tablolardaki etkisine yönelik açıklamalarda bulunulmalıdır.

5. SONUÇ

TMS 10 Raporlama döneminden sonra meydana gelen olaylar, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımlanma kararının alındığı tarih arasındaki olayları nitelendirmekte olup, düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen (dipnotlarla açıklanması gereken) olaylar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Finansal bir verinin raporlama döneminden sonra meydana gelen olaylar kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin belirlenmesi, finansal tabloların yayımlanması için onay verilen tarih ile olayın gerçekleştiği zaman ve olayın varlığına ilişkin koşulların iyi değerlendirilmesine bağlı bulunmaktadır.

Bu durumun dikkate alınmaması, finansal tablolarda yanıltıcı durumlara yol açabilecek hatta mali tablolarda manipüle etkisi yaratabilecektir. Finansal verilerin doğru bir biçimde muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılması, finansal tablo kullanıcıları açısından büyük anlam ifade etmektedir. Standartlar çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar, finansal bilgilerin mali tablo kullanıcılarına doğru bir biçimde aktarımını sağlayarak alınan ekonomik kararları olumlu yönde etkileyecektir.

Bu hedeflerden yola çıkılarak yapılan çalışmada; bilanço tarihinden sonraki olaylar, gerek standartta yer alan hükümler gerekse örnek olaylar çerçevesinde detaylı bir biçimde ele alınmış ve örnek olayların çözümlenmesinde açıklamalara yer verilmiştir.

Nitekim yapılan çalışmayla hangi olayların raporlama döneminden sonraki olaylar kapsamında değerlendirileceği ve bu çerçevede yer alan olayların hangilerinin düzeltme gerektirip, gerektirmediği detaylı bir biçimde sergilenerek mali nitelikli olaylarda doğru teşhislerin ortaya konulması sağlanabilecektir. Böylece finansal tablo kullanıcıları, firmaların finansal performanslarını etkileyen unsurlar hakkında nitelikli bilgiye kavuşarak, doğru adımlar atabileceklerdir.

Bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylarda; özellikle dönem sonundaki kapanış kaydının yapılıp ya da yapılmaması durumuna göre ve ertesi yıl açılış fişinin iptal edilip edilemediği varsayımına göre düzeltmeler yapılabilmektedir. Bunun yanında bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylarda ise dipnotlarda ve muhasebe fişlerinde ayrıntılı açıklamalar yapılmak durumundadır.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş ve Tetik, Nilüfer (2014), *Genel Muhasebe*, Detay Yayıncılık, 12.Baskı, Ankara.
- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat (2001), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, 7.Baskı, Ankara.
- Aygören, Hakan – Çakır, Hafize Meder – Uyar, Umut (2013), “Ekonomik Krizlerin İMKB’de Temettü Politikaları üzerine Etkisi”, *e-Journal of New World Sciences Academy*, Cilt.8, Sayı.1, (1-15).
- Barbu, Elena M. – Dumontier, Pascal – Feleaga, Nicolae – Feleaga, Liliana (2014), “A Proposal of an International Environmental Reporting Grid: What Interest for Policymakers, Regulatory Bodies, Companies, and Researchers? Reply to Discussion of “Mandatory Environmental Disclosures by Companies Complying with IAS/IFRS: The Case of France, Germany and the UK” ”, *The International Journal of Accounting*, Cilt.49, Sayı.1, (253-262).
- Ceylan, Ali ve Korkmaz, Turhan (2012), *İşletmelerde Finansal Yönetim*, Ekin Basım Yayın, 12. Baskı, Bursa.
- Gökçen, Gürbüz – Ataman, Başak – Çakıcı, Cemal (2011), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Okka, Osman (2009), *Analitik Finansal Yönetim*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Örten, Remzi – Kaval, Hasan – Karapınar, Aydın (2012), *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, 6.Baskı, Ankara.
- Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap (2012), *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları, 2.Baskı, Ankara.
- Pamukçu, Fatma ve Pamukçu, Nevzat (2009), “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkileri”, *Mali Çözüm*, Cilt.1, Sayı.91, (67-80).
- Resmi Gazete, 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ”.
- Resmi Gazete, 20.10.2005 Tarih ve 25972 Sayılı “TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar”.

Resmi Gazete, 31.12.2005 Tarih ve 26081 Sayılı “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”.

Resmi Gazete, 31.12.2005 Tarih ve 26124 Sayılı “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”