

PAPER DETAILS

TITLE: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) - 10 KAPSAMINDA RAPORLAMA
DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLARIN MUHASEBE UYGULAMALARI
VE RAPORLANMASI

AUTHORS: Ufuk DOĞAN,Selim CENGİZ

PAGES: 123-144

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/434436>

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) – 10 KAPSAMINDA RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLARIN MUHASEBE UYGULAMALARI VE RAPORLANMASI

Selim CENGİZ¹, Ufuk DOĞAN²

Öz

Bu çalışma, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek olan raporlama dönemi (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımlandığı tarih arasında ortaya çıkan olayları kapsamaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı, işletmelerde raporlama döneminden sonra ortaya çıkabilecek faaliyetlerin finansal tablolara etkilerini TMS-10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı çerçevesinde incelemektir. Dolayısıyla, finansal tablolarda raporlama dönemi ile onay tarihi arasında ortaya çıkan olayların ne zaman ve nasıl düzeltileceği ile muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği örnek olayları kapsamında incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bilanço, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, TMS-10.

International Financial Reporting Standards (IFRS) – 10 Determination Events after Reporting Period Accounted for and Reported

Abstract

This study includes events that arise between the reporting period (the balance sheet date) and the date on which the financial statements are authorized for issued, which could affect the financial statement users judgements. The aim of this study is to examine effect of the financial statements events occurring after the reporting period with the respect to International Financial Reporting Standards-10 Events after the Reporting Period. Therefore, when and how the events occurring between the reporting period and the date of approval are adjusted and reported in the financial statements and how they should be accounted for and reported are examined within the scope of the case studies.

Keywords: Balance Sheet, Subsequent Events, IFRS-10.

- 1 Yrd. Doç. Dr., Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bankacılık ve Finans Bölümü, selimcengiz71@hotmail.com
- 2 Arş. Gör., Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ufuk-dogankku@gmail.com

Giriş

Finansal tablolar, karar alıcıların yatırım kararları almalarındaki en önemli faktördür. Bu nedenle, finansal tabloların güvenilir ve gerçek bilgileri taşımaları gerekmektedir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevesinde (işletmenin sürekliliği varsayımı kapsamında); “finansal tabloların normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanması gerektiği ifade edilmiştir. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır”. Aynı şekilde TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında finansal tablolar, belirli bir faaliyet dönemini kapsayan ve her yıl düzenli olarak hazırlanan ve sunulan tablolardır (TMS-1:m.37). Burada bir yıllık dönem raporlama dönemi olarak ifade edilebilir.

Öte yandan, finansal tabloların raporlama dönemi (bilanço tarihi) ile yayımlanması gereken süre içinde işletme lehine veya aleyhine gerçekleşen bazı olaylar üçünü kişiler tarafından verilecek kararları veya finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilir. Çünkü raporlama döneminden sonra yapılacak muhasebe kayıtlarının çoğu, doğrudan geçmiş dönem karını ya da zararını etkilemesi nedeniyle, dereceleri farklı da olsa, bütün finansal tablo kullanıcıları açısından önem arz etmektedir (Yükçü ve Yaşar, 2013, s.17). Bu kapsamda, TMS-10 Standardının amacı, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarda hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayınlanması için onay tarihi hakkında ve raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir. Bununla birlikte bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle işletme yaşamının sürekliliği engelleniyorsa, söz konusu finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez (TMS-10:m.1).

Özetle ilgili standardın amacı, işletmenin raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların hangi durumlarda muhasebe kayıtlarının düzeltilmesini gerektirdiği ve finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir. Burada önemli olan konu, finansal tabloların raporlama dönemi ile yayımlanması için onay verildiği tarih arasında ortaya çıkabilecek gelişmelerin finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin yapılacak değerlendirmelerde dönemsellik kavramı esas alınarak karar verilmesidir. Bu kapsamda, TMS-10 ve diğer muhasebe standartlarının uygulanmasında belirsizlik oluşturabilecek durumlar veya konular dikkate alınarak söz konusu kavrama aykırılık oluşturmayacak gelişmelerin düzeltme kayıtları, aykırılık oluşturacakların ise dipnotlarda açıklama yapmak suretiyle dönem sonu finansal tablolarına yansıtılması gerekmektedir (Delikanlı, 2009, s.106). Kısacası bu konuda ortaya çıkacak gelişmelerin finansal tablolara yansıtılmasının

da dönemsellik kavramına aykırı bir durumun oluşmamasına dikkat edilmelidir (Tüm ve Memiş, 2015, s.324).

Çalışmanın amacı, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek raporlama döneminden sonraki olayların TMS-10 kapsamında örnek olaylar yardımıyla muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını açıklamaktır. Bu kapsamda, TMS-10 standardı teorik olarak açıklandıktan sonra, konuyla ilgili örnek uygulamalar verilerek raporlama döneminden sonraki olayların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ve nasıl raporlanması gerektiği gösterilmiştir. Çalışmada ilk olarak TMS-10 standardıyla ilgili teorik bilgilere yer verilmiş olup, daha sonra konuya ilişkin örnek olay uygulaması yapıp sonuç ve değerlendirme bölümüyle tamamlanmıştır.

Kavramsal Çerçeve

TMS-10 Standardı, raporlama dönemi ile finansal tabloların yayımlanması için onay verildiği tarih arasında gerçekleşen finansal olaylarda uygulanacak yaklaşımı ele almaktadır. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar, finansal tabloların raporlama dönemi 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. Sermaye 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, Kaval ve Karapınar, 2012, s.108-109).

Bu kapsamda, raporlama döneminden sonraki olaylar ikiye ayrılmaktadır. Birincisi, raporlama dönemi sonrasındaki olaylar, raporlama dönemi ile onaylanma tarihi arasındaki süreyi kapsar. Onaylanma tarihi, yönetim kurulu tarafından genel kurula sunulmak amacıyla onaylandığı tarihtir. Bazı durumlarda, İşletmelerin finansal tablolarını, finansal tabloların yayımından sonra onaylamak (ibra edilmek) üzere ortaklarına sunması gerekebilmektedir. Bu gibi durumlarda, finansal tabloların, ortakların finansal tabloları onayladığı (ibra ettiği) tarih itibarıyla değil, yönetim kurulunun yayım için karar aldığı tarih itibarıyla onaylandığı kabul edilmektedir. Diğeri ise, finansal tabloların yayımı için onaylamaya yönelik süreçler, yönetimin yapısına ve finansal tabloların hazırlanması ve sonuçlandırılmasında dikkate alınan yasal düzenlemeler ve uygulamalara göre farklılık gösterebilir.

Ancak bazı durumlarda işletme yönetimlerinin, finansal tabloları tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması gerekebilir. Bu durumda finansal tablolar, yönetimin üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih itibariyle onaylanmış olur. Burada, sözü edilen zaman zarfında gerçekleşmesi koşulu ile işletmenin lehine ya da aleyhine olan tüm olaylara uygulanır. Bu tür olaylar, kar tutarının veya bir takım başka finansal bilgilerin açıklanmasından sonra oluşmuş olsa dahi, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olay olarak değerlendirilir (Özerhan ve Yanık, 2012, s.749). Bu standart, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların açıklanmasında atılacak olan adımları göstermektedir (Tekşen ve Büyükanran, 2016, s.464). Finansal tabloların onaylanma tarihinin tablo dipnotlarında gösterilmesi gereken faaliyetler finansal tablo kullanıcıları açısından önem taşımaktadır. Öyle ki, finansal tabloların onaylanma tarihi ile işletmeler hangi olayların standart çerçevesinde değerlendirileceğini belirlerken; finansal tablo kullanıcıları da yayımlanan finansal tabloların hangi tarihten sonraki olayları kapsamadığını göz önünde bulundurmuş olurlar (Yükçü ve Yaşar, 2013, s.17-20). Ayrıca raporlama döneminden sonra yeni bilgiler elde edilmesi söz konusu olduğunda, bu durumun yeni bilgiler çerçevesinde güncellenmesi gerekmektedir (Gönen ve Kutay, 2013, s.41). TMS-10 Standardına ilişkin bazı kavramlara ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir (TMS-10.m.3):

- Raporlama döneminden sonraki olaylar: bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımlanması için onaylanan tarih arasındaki işletme lehine/aleyhine gerçekleşen olayları kapsar.
- Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar: bilanço tarihi itibariyle ilgili olayların var olduğuna ilişkin koşulların bulunduğu durumlardır.
- Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar: raporlama tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlardır.
- Onaylanma tarihi: onaylamaya yönelik süreçler, yönetim yapısı ve finansal tabloların hazırlanması ve sonuçlandırılmasındaki yasal düzenlemeler ve uygulamalara göre farklılık gösterebilir. Eğer, yönetim kurulu ortakların ibrası için finansal tabloları sunması koşulu var ise, yönetim kurulunun yayım için karar aldığı tarih itibariyle finansal raporların onayladığı kabul edilir. Ancak, finansal tablolar idari olmayan kişilerden oluşan bir üst kurulun onaylaması gerektiği durumlarda ise, üst kurula sunulmasına karar verilen tarih geçerlilik taşımaktadır.

Öte yandan, TMS 10'a göre; raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanmaktadır (TMS-10.m.2). Bu kapsamda raporlama döneminden sonraki olaylar ikiye ayrılmaktadır (TMS-10. m.3):

- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar ve
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar.

Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

Raporlama dönemi sonunda düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gerektiren koşulların bulunduğu durumlardır. İşletmeler, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür. Aşağıda yer alan hususlar, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir veya daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar finansal tablolara alınır (TMS-10.m.9; Gönen ve Kutay, 2013, s.40-41; Bozkurt, 2013, s.249-260).

İşletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla bir borcunun bulunduğunu teyit eden, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır. Sonucun, TMS-37 paragraf 16 kapsamında ele alınabilmesine olanak tanıyacak kanıtlar sunması nedeniyle, işletmenin bu durumu sadece bir koşullu borç olarak göstermesi yeterli değildir.

Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkması halinde; örneğin, (i) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur. (ii) Stokların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.

Raporlama döneminden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.

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 (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir. (bkz. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı).

Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.

Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama dönemi sonunda düzeltme gerektirmeyen olaylar ise, raporlama döneminden 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. Raporlama döneminden 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 dipnotlarda gereken açıklama yapılmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012, s.758-760). Düzeltme gerektirmeyen olaylar örnek olarak (TMS-10.m.11 ve 22);

- Bağlı ortaklık satışı ya da önemli bir birleşmenin meydana gelmesi (TMS-3 İşletme Birleşmeleri Standardı, işletme birleşmelerinde ve elden çıkarmalarda bazı açıklamaların yapılmasını önermektedir).
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması veya önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması ve bu planın uygulanmaya başlanması (bkz. TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı)
- Raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri
- Önemli varlık alımları,
- Tamamen bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması,
- Önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,
- Varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması (TMS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılmalı),
- Yeni hisse senedi ihracı veya bilanço tarihinden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması (TMS-33 Hisse Başına Kazanç Standardına göre düzeltme gerektiren aktifleştirme veya bedelsiz hisse arzı, hisse bölünmesi veya ters hisse bölünmeleri gibi işlemler haricindeki bu gibi işlemlerin açıklanmasını gerektirmektedir),

- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,
- Döviz kurunda meydana gelen dalgalanmalar dolayısıyla oluşan değer değişiklikleri,
- Vergi mevzuatında yapılan değişiklikler gibi olayların kökeni bilanço dönemine dayanmamakta olup, düzeltme gerektirmeyen olaylar niteliğindedir.
- İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması (bkz. TMS-12 Gelir Vergileri standardı).

Araştırma Örnekleri

Örnek 1: (Düzeltilme Gerektiren Olay): Bir üretim işletmesi elinde bulunan 100.000 TL maliyet bedelli mamul stokunun tamamını pazardaki aşırı durgunluk ve modasının geçmesi sebebiyle 20 Ocak 2016 tarihinde 64.000 TL fiyatla daha az gelişmiş bir ülkeye satmıştır. Bu işletme, ihracat sebebiyle devletten satış fiyatı üzerinden toplam %20 oranında teşvik almıştır. İşletme kar elde etmesi durumunda hisse senedi sahiplerine %50 oranında temettü dağıtmayı planlamaktadır. Ayrıca yönetim kurulunun mali tabloların ibrası için genel kurula sunulmasına 15 Nisan 2016 tarihinde karar verdiği bilinmektedir.

31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇO (Düzeltilmemiş)

152. MAMULLER	100.000	590. DÖNEM NET KARI	50.000
---------------	---------	---------------------	--------

Raporlama dönemi itibarıyla bir varlığın değerinin düşmesi veya daha önce finansal tablolarda yer alan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması sebebiyle, finansal tablolardaki ilgili kalemlerde düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir. Buna göre, işletme 2015 yılına ait finansal tablolarında 36.000 TL tutarında stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmalıdır. 31.12.2015 tarihi itibarıyla henüz kapanış kayıtları yapılmamış ise,

31.12.2015		
157. DİĞER STOKLAR	100.000	
01. Değeri düşen mallar		
152. MAMULLER		100.000
31.12.2015		
654. KARŞILIK GİDERLERİ	36.000	
158. STOK DEĞER DÜŞ. KAR.		36.000
31.12.2015		
590. DÖNEM NET KARI	36.000	
654. KARŞILIK GİDERLERİ		36.000

Yukarıdaki kayıtlar yapılarak 31.12.2015 tarihli bilançonun aşağıdaki gibi olması sağlanır.

31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇO (Düzeltilmiş)

157. DİĞER STOKLAR	100.000		
158. STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. (36.000)		590. DÖNEM NET KARI	64.000

31.12.2015 tarihi itibarıyla kapanış kayıtları yapılarak tüm hesaplar kapatılmış ve dönem kar ile sonuçlanmış ise, 654 Karşılık Giderleri hesabını kullanmak mümkün olmayacağı için ayrılan karşılık doğrudan kardan düşülmesi şeklinde yapılmalıdır.

31.12.2015		
590. DÖNEM NET KARI	36.000	
158. STOK DEĞER DÜŞ. KAR.		36.000

Bu işlemten sonra kapanış kayıtları yapıldığı için tüm hesaplar kapanmış olacaktır. Ertesi dönemin başında açılış kaydı yapılmış ise, aşağıdaki kayıt ile açılış kaydı düzeltilmiş olacaktır.

01.01.2016		
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI	36.000	
1158. STOK DEĞER DÜŞ. KAR.		36.000

Gerekli düzeltme kayıtları yapıldıktan sonra yukarıdaki koşullarda satışın yapıldığı gün aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

20.01.2016		
102. BANKALAR	64.000	
601. YURTDIŞI SATIŞLAR		64.000

Burada yurtdışı satış nedeniyle ayrıca alınan teşvik primi hasılatın bir parçası olarak kabul ettiğimizde söz konusu mamulün satışa esas değeri $64.000+12.800=76.800$ TL olacağından ve bu değer mamul için ayrılan karşılığın fazla ayrılmış olmasına neden olacaktır. Şayet satış yurtiçine yapılmış olsaydı teşvik primi doğmayacağı için ayrılan karşılık yeterli olacak ve herhangi bir karşılık iptali söz konusu olmayacaktır. Bu bilgilere göre, stoktan çıkış kaydı teşvik primi dikkate alındığında aşağıdaki gibi olacaktır.

20.01.2016		
620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ	76.800	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	36.000	
152. MAMULLER		100.000
644. KONUSU KALMAYAN KARŞ.		12.800
20.01.2016		
102. BANKALAR	12.800	
602. DİĞER SATIŞLAR		12.800

Eğer satış yurtiçine yapılmış olsaydı stoktan çıkış kaydı aşağıdaki gibi olması gerekirdi.

20.01.2016		
620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ	64.000	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	36.000	
152. MAMULLER		100.000

Yukarıdaki düzeltme kayıtları sonrasında dönem net karı 14.000 TL olup bu tutarın yarısını temettü olarak dağıttığında işletme aşağıdaki kaydı yapacaktır.

15.03.2016		
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI	7.000	
331. ORTAKLARA BORÇLAR		7.000

Eğer işletme bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan duruma göre gerekli düzeltme kayıtlarını yapmamış olsaydı, dönem net karı 50.000 TL olarak dikkate alınacak ve dağıtılacak olan temettü de 25.000 TL olacaktı. Bu durum esasında işletmenin elde etmemiş olduğu bir karı dağıtması anlamına gelecektir.

Örnek 2: (Düzeltilme Gerektiren Olay)

KARATEKİN A.Ş. ana sözleşmesinde, her dönem sonunda elde edilen dönem karının finansal tabloların yayımlandığında %5'ini şirket personeline dağıtılacağı hakkında bir karar almıştır. 31.12.2015 tarihindeki faaliyet dönemine ilişkin 900.000 TL'lik dönem karının kesinleştiği tarih 15.03.2016'dır. Şirketin yönetim kurulu 2015 yılına ilişkin finansal tabloların yayınlanmasına karar verdiği tarih ise, 15.03.2016'dır. Bu kapsamda kesinleşen dönem karının %5'i 45.000 TL olarak aşağıdaki gibi kaydedilebilir (Güler, 2012, 488-489'dan uyarlanmıştır).

31.12.2015		
590. DÖNEM NET KARI	45.000	
381. GİDER TAHAKKUKLARI		45.000

Örnek 3: (Düzeltilme Gerektirmeyen Olay)

ABC işletmesi 31.12.2014 tarihinde sona eren döneme ilişkin finansal tabloları 15.03.2015 tarihi itibarıyla yayımı için onaylanmıştır. 15.02.2015 tarihinde işletme, 31.12.2014 tarihinde sona eren yıllık dönemin karından 25.000 TL tutarında kar dağıtımını yapacağını duyurmuştur. Yapılan kar dağıtımını duyurusu, raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Çünkü 31.12.2014 tarihi itibarıyla işletmenin kar dağıtım ödeme yükümlülüğü yoktur. Bu nedenle ilgili tarihte, dağıtımını yapacağını raporlama döneminden sonra ilan ettiği kar dağıtımını için bir borç muhasebeleştirilmemelidir. Dolayısıyla kayıtlar, sadece 15.02.2015 tarihinde yapılacaktır.

15.02.2015		
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI	25.000	
331. ORTAKLARA BORÇLAR		25.000

Örnek 4: (Düzeltilme Gerektiren Olay)

İşletmeye 120.000 TL borcu bulunan müşteri X A.Ş.'nin 12 Şubat 2016 tarihinde iflas ettiği bilgisi ulaşmıştır. Bu müşteriye ilişkin dönem sonu kapanış kayıtlarında herhangi bir karşılık ayrılmamıştır. Buna göre işletmenin 31.12.2015 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi görünecektir.

31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇO (Düzeltilmemiş)

120. ALICILAR	120.000	590. DÖNEM NET KARI	100.000
---------------	---------	---------------------	---------

Bu olay bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve düzeltme gerektiren bir olaydır. Sonuç olarak 120.000 TL tutarındaki şüpheli hale gelen alacakların tamamı için 2015 yılı sonunda karşılık ayrılmalı ve karşılığında da kar veya zarar-

da bu tutardaki bir kayıp muhasebeleştirilmelidir. X A.Ş'nin bilanço tarihinden sonra gerçekleşen iflası, dönem içinde başlayan olaylar dizisinin bir sonucudur. Dolayısıyla, bu tür bir durum söz konusu olan alacağın 31.12.2015 tarihi itibarıyla değer düşüklüğüne uğradığını göstermektedir. Ancak, borçlunun finansal açıdan yaşadığı olumsuzluklar 31.12.2016 tarihinden sonra başlamış olsaydı (başka bir ifadeyle borçlunun 31.12.2016 tarihindeki finansal durumu güçlü olsaydı), borçlunun iflası, düzeltme gerektirmeyen bir olay olurdu. Örneğin borçlunun iflasının, kendine özgü, ani gelişen ve 31.12.2016 tarihinden sonra başlayan bir olay sonucunda gerçekleşmiş olması, yukarıda belirtilen şekilde bir düzeltmenin yapılmasını gerektirmemektedir. X AŞ'nin dönem sonunun ardından gerçekleşen iflası, dönem sonundan önce başlayan olaylar dizisinin bir sonucudur (hemen hemen tüm iflas durumlarında olduğu gibi). Dolayısıyla bu tür bir durum söz konusu ticari alacağın 31.12.2016 tarihi itibarıyla değer düşüklüğüne uğradığını göstermektedir. Buna göre aşağıdaki düzeltme kayıtlarının yapılması gerekecektir.

31.12.2015		
128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	120.000	
120. ALICILAR		120.000
31.12.2015		
654. KARŞILIK GİDERLERİ	120.000	
129. ŞÜP. TİC. ALA. KARŞ.		120.000
31.12.2015		
590. DÖNEM NET KARI	100.000	
591. DÖNEM NET ZARARI	20.000	
654. KARŞILIK GİDERLERİ		120.000

Bu kayıtlar neticesinde işletmenin 31.12.2015 tarihli düzeltilmiş bilançosunda ilgili hesaplar aşağıdaki gibi görünecektir.

31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇO (Düzeltilmiş)

128. ŞÜP. TİC. ALACAKLAR 120.000	
129. ŞÜP. TİC. ALA. KARŞ. (120.000)	591. DÖNEM NET ZARARI (20.000)

Ancak 2016 yılı açılış kayıtlarında ayrılan karşılığın etkisi yer almadığı için bu kaydın da düzeltilmesi gerekecek ve ayrılan karşılık 2015 yılını 100.000 TL kar ile kapatan işletmenin 20.000 TL zarar etmesi sonucunu doğuracaktır. Bu sebeple açılış kayıtlarında aşağıdaki muhasebe kayıtlarının da yapılması gerekmektedir.

1.01.2016		
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI	100.000	
580. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	20.000	
129. ŞÜP. TİC. ALA. KARŞ.		120.000
12.02.2016		
128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	120.000	
120. ALICILAR		120.000

Görüldüğü gibi gerek 31.12.2015 tarihindeki kapanış kaydının gerekse 01.01.2016 tarihindeki açılış kaydının düzeltilmemesi durumunda işletme dönemi 100.000 TL kar ile kapatmış olacağından belki de ortaklara kar dağıtım kararı olarak temettü dağıtımını yapacaktı. Oysaki ortaya çıkan yeni duruma göre düzeltme yapıldığından işletmenin gerçekte 20.000 TL zarar ettiği anlaşılacak ve kar dağıtımına gerek olmayacaktır. Bu açıdan bakıldığında bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan durumun finansal tablolara etkisini dikkate almak gerek yatırımcılar gerekse diğer karar vericiler açısından önem arz etmektedir. Yukarıdaki örnekte yer alan iflas durumu 2016 yılı içerisinde gerçekleşen bir olayın sonucu olarak ortaya çıkmış olsaydı 2015 yılına ilişkin finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek olmayacak 2016 yılının başında ortaya çıkan bu durum yine 2016 yılının kayıtlarında dikkate alınarak finansal tablolara etkisi bu dönemde dikkate alınacaktır.

Örnek 5: (Düzeltilme Gerektirmeyen Olay)

Kaya Mermer A.Ş., bir miktar mermeri, 15.12.2012 tarihinde, Artı İnşaat A.Ş.'ye satmış bulunmaktadır. Ürünlerinin bedelini, 31.12.2012 tarihi itibarıyla henüz tahsil etmediği için, Kaya Mermer A.Ş.'nin dönem sonu bilançosunda, Artı İnşaat A.Ş.'den olan 75.000 TL tutarında alacak gözükmektedir. 31.12.2012 tarihi itibarıyla söz konusu alacağın tahsil edilemeyeceği yönünde şirkete ulaşan hiçbir bilgi bulunmamaktadır. Ancak 15.02.2013 tarihinde, Kaya Mermer A.Ş., müşterisinin önemli ölçüde borçlarının olması, hemen hemen hiç nakit girişi yaratamaması ve muhasebe kayıtlarının kötü bir şekilde tutulması nedenleriyle tasfiye gideceği bilgisini edinmiştir. İşletmenin 31.12.2012 tarihinde sona eren yıllık döneme ilişkin finansal tabloları 15.03.2013 tarihinde, yönetim kurulu tarafından incelemiş ve yayımlanmak üzere onaylanmıştır. Söz konusu işletmenin 31.12.2012 tarihli bilançosu da aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2013, s.252-255'den uyarlanmıştır).

31.12.2012 TARİHLİ BİLANÇO

120. ALICILAR	75.000	590. DÖNEM NET KARI	1.000.000
---------------	--------	---------------------	-----------

Bu olay bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ancak düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Çünkü borçlunun finansal açıdan yaşadığı olumsuzluklar 31.12.2012 tarihinden sonra başlamıştır. Başka bir ifadeyle borçlunun 31.12.2012 tarihindeki finansal durumu güçlüdür ve borçlunun iflası, düzeltme gerektirmeyen bir olayı oluşturmuştur. Borçlunun iflasının, kendine özgü, ani gelişen ve 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan bir olay sonucunda gerçekleşmiş olması, yukarıdaki örneklere benzer şekilde bir düzeltmenin yapılmasını gerektirmemektedir.

Örnek 6: (Düzeltilme Gerektiren Olay)

İşletme üretim biriminde 100 işçi çalıştırmakta olup, bu işçilerin 2014 yılı sonu itibarıyla ortalama kıdem süreleri 10 yıldır. Bu işçilerin ortalama giydirilmiş brüt ücretleri 30 gün için 3.000 TL'dir. İşletme 2014 yılı sonu itibarıyla kıdem tazminatı için toplam 300.000 TL karşılık ayırmıştır. 2015 yılında herhangi bir ücret artışı olmamıştır. Buna göre işletmenin 31.12.2015 tarihi itibarıyla ayıracağı karşılık (yıllık olarak) aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2015		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	300.000	
472. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.		300.000

Bilindiği üzere, vergi yasalarıyla kıdem tazminatı karşılığı gider olarak kabul edilmezken, TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı açısından gider kabul edilmekte ve bu durumda ortaya çıkan geçici farklar nedeniyle "Ertelenmiş Vergi Varlığı" oluşmaktadır. Bunun nedeni kıdem tazminatının ödenmesi halinde vergi yasalarıyla da gider kabul edilmesidir. Diğer bir ifadeyle, kıdem tazminatlarının maliyeti, çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe karının hesabında gider olarak dikkate alınabilir. Ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmektedir. Borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kardan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar (Örten, Kavak ve Karapınar, 2007, s.149).

Bu durumda işletme, TMS'ye uygun olarak aşağıdaki muhasebe kaydını yapmak durumundadır.³

31.12.2015		
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	60.000	
691. VERGİ GELİRİ		60.000

İşletmenin 2015 dönemi Kıdem tazminatı 300.000 TL ancak kıdem tazminatı gideri henüz ödenmemiş olduğundan vergi yasalarınca kanunen kabul edilmeyen giderdir ve mali karı etkilemez. Diğer bir ifadeyle, mali kar ile ticari kar arasında geçici fark oluşur. Geçici fark $300.000 \times 0.20 = 60.000$ TL vergi alacağı ortaya çıkarmaktadır. "Vergilendirilebilir geçici farkın vergi etkisi olan vergi yükümlülüğü (borcu) dönem net karını düzelterek şekilde kayıt edilir. İndirilebilir geçici farkın vergi etkisi dönemin vergi giderini azaltmaktadır. Örneğimizdeki 60.000 TL" vergi varlığı gelecek dönemlerde gidere dönüşecek bir unsur olup, başka deyimle peşin ödenmiş bir giderdir (Gücenme ve Poroy, 2007, s.2-15). Ayrıca işletme Şubat/2016 ayı başında emekli olacağını düşündüğü 5 işçisi için 31.12.2015 tarihinde toplam 11 yıllık kıdemi üzerinden hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı olarak aşağıdaki muhasebe kaydını yapması gerekmektedir.

31.12.2015		
472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	165.000	
372. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.		165.000
31.12.2015		
184. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	33.000	
284. ERTELENMİŞ VERGİ VAR.		33.000

İşletme yapılan toplu sözleşme gereği 2016 yılı başında işçilerin maaşlarını %5 oranında arttırarak, işçilerin brüt maaşlarını 3.150 TL'ye çıkarmıştır. Bu durumda işletme yeni maaşlarına göre önceki 11 yıl için gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

3 VUK'ta kıdem tazminatına karşılık ayrılıp ayrılmayacağına ilişkin özel bir hüküm yoktur. Buna karşın, gelir ve kurumlar vergisinin matrahı tespit edilirken, ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları gider olarak yazılmamakta ve dolayısıyla matrahtan indirilmemektedir. Bunun nedeni Gelir Vergisi Kanunun 40. maddesinin üçüncü bendinde açıklanmıştır. Buna göre; bir giderin indirilebilir nitelikte olması için, ödenmiş olması gerekir. Kıdem tazminatı ödenmiş nitelikte olmadığı için, matrahtan düşülmesi de söz konusu olmaz (Bedri, 2007: 57-58). TMS 12'de 26. madde (a) bendinde bu durum şöyle açıklanmıştır. "Emeklilik tazminatlarının maliyeti çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilir, ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmesi mümkün olabilir. Bu durumda borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar."

1.01.2016		
681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	165.000	
372. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.		8.250
472. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.		156.750

Burada emekliye ayrılacak olan 5 işçi 2016 yılı içinde 1 ay daha çalışmış olduğundan ve bu çalıştığı döneme ilişkin olarak kısmi kıdem tazminatı ödenmesine hak kazanacağından aşağıdaki kaydın yapılarak 5 işçi için ayrılan karşılığın düzeltilmesi gerekecektir.

31.01.2016		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.337,67	
372. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.		1.337,67
3.150 TL x 5 işçi x 31 Gün/365 = 1.337,67 TL		

01.02.2016 tarihinde, emekli olan 5 işçiye 174.562,50 TL tutarında kıdem tazminatı ödemesi yapılacak olup, bu tutardan binde 7.59 damga vergisi kesintisi dışında herhangi bir kesinti yapılmayacaktır.

2.01.2016		
372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	174.587,67	
102. BANKALAR		173.262,55
360. ÖDE. VERGİ VE FONLAR		1.325,12

Kıdem tazminatı ödendiğinde vergi yasaları açısından da gider kabul edildiğinden ödenen tazminat tutarının vergi matrahından mahsubu için aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekecektir.

2.01.2016		
691. VERGİ GİDERİ	34.917,53	
184. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		34.917,53

Eğer 2016 yılı içerisinde yapılacak olan %5'lik maaş zammı kararı bilanço tarihi itibarıyla biliniyor olsaydı ve herhangi bir düzeltme işlemi yapılmadan eski ücretlerine göre kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış olsaydı bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan zam kararına göre bilançoda ayrılan karşılığın düzeltilmesi gerekecektir. Düzeltme öncesi bilanço aşağıda görüldüğü gibidir.

31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇO (Düzeltilmemiş)

184. ERT. VERGİ VARLIĞI	33.000	372. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	165.000
284. ERT. VERGİ VARLIĞI	627.000	472. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	3.135.000
		590. DÖNEM NET KARI	5.000.000

Ücret artışındaki değişiklik önceki yıllarda ayrılan karşılıkları da etkileyen bir husus olduğu için 31.12.2015 sonu itibarıyla bilançoda ayrılan karşılıkların artan yeni ücrete göre aşağıdaki kayıtlar ile düzeltilmesi gerecektir.

1.01.2016			
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI		165.000	
372. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.			8.250
472. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.			156.750
1.01.2016			
184. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		1.650	
284. ERTELENÖMİŞ VERGİ VARLIĞI		31.350	
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI			33.000

Düzeltilme sonrası bilanço aşağıdaki gibi görünecektir.

31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇO (Düzeltilmiş)

184. ERT. VERGİ VARLIĞI	34.650	372. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	173.250
284. ERT. VERGİ VARLIĞI	658.350	472. KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	3.291.750
		590. DÖNEM NET KARI	4.868.000

Örnek 7: (Düzeltilme Gerektiren Olay)

ABC A.Ş., 2015 yılı itibarıyla çeşitli gerekçelerle kendi aleyhine açılan aşağıdaki 4 dava ile karşı karşıyadır. Bu davalara ilişkin bilgiler şöyledir (Bozkurt, 2013:252-255).

Davalar	Tazminat (faiz ve gecikme cezaları ile birlikte) Talepleri	Davalara İlişkin Öngörü
1	100.000	Muhtemelen kazanılacak
2	500.000	Muhtemelen kazanılacak
3	250.000	Muhtemelen kaybedilecek
4	400.000	Muhtemelen kaybedilecek

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde ise doğal olarak, 2015 yılında, TMS 37'ye göre aşağıdaki kayıtlar yapılmıştır.

31.12.2015		
659. DİĞER OLA. GİDER VE ZARARLAR	650.000	
379. BORÇ VE GİDER KARŞ.		650.000

Not: Tahmini zararların içerisinde yer alan faizler de özünde ceza olduğu için 659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabına aktarılmıştır.

ABC A.Ş.'nin 31.12.2015 tarihli bilançosunda gözüken bazı rakamlar ise şöyledir.

31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇO (Düzeltilmiş)

379. BORÇ VE GİD. KARŞILIK.	650.000
590. DÖNEM NET KARI	1.000.000

ABC A.Ş.'nin mali tabloları, 15.03.2016 tarihinde, yönetim kurulu tarafından incelemiş ve yayımlanmak üzere onaylanmıştır. 15.02.2016 tarihinde de beklenildiği üzere davalar kaybedilmiş ve aynı tarihte ABC A.Ş. 800.000 TL tazminat ödemiştir.

Davanın sonuçlanması raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan bir olaydır. Standarda göre; bu olay, bilanço tarihinden sonraki bir olay olduğu için işletme, 31 Aralık 2015 tarihinde (800.000-650.000) 150.000 TL daha zarar raporlamalı, yani 31 Aralık 2015 tarihinde sona eren yıllık döneme ilişkin karını bu tutar kadar azaltmalıdır. Bu işlem sürecini kayıtlarla anlatmak gerekirse, Öncelikle, 15.02.2016 tarihinde kayıtların nasıl olması gerektiğine bir bakalım.

15.02.2016		
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	650.000	
659. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	150.000	
102. BANKALAR		800.000

Yapılması gereken bu kayıt, 2016 yılının karından 150.000 TL düşüleceğini göstermektedir. Hâlbuki standarda göre, bu tutar, 2015 yılının karından düşülmelidir. Bu nedenle de 2015 yılı mali tabloları, SPK defterine⁴ kaydedilecek aşağıdaki kayıtlara istinaden düzeltilmelidir.

4 Sermaye Piyasası Kanununa tabi olan TFRS/TMS uygulayan şirketler, mali nitelikteki işlem ve olayları yasal defterlere kaydetmekte, TFRS/TMS uygulamaları için ise ayrıca SPK Defteri tutmaktadırlar. 01.01.2013 tarihinden itibaren, mali işlemlerin, mali tablolarda, standarda uygun bir şekilde raporlanması için, benzeri bir düzenlemenin, TFRS/TMS uygulama kapsamında olacak şirketler için de uygulanacağını tahmin etmekteyiz.

31.12.2015		
659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR	650.000	
379. BORÇ VE GİDER KARŞ.		650.000

Şimdi standarda uygun düzeltmeler yapılmış olup bilanço aşağıdaki şeklini almış olacaktır.

31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇO (Düzeltilmiş)

	379. BORÇ VE GİD. KARŞILIK.	650.000
	590. DÖNEM NET KARI	1.000.000

Ancak işlem burada bitmemektedir. Çünkü 2016 yılı yevmiye kayıtlarında gösterilen 150.000 TL'lik gider, eğer herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamış ise, 2016 yılı gelir tablosuna aktarılacak ve 2016 yılı karını da azaltacaktır. Böyle bir durum bu giderin hem 2015 hem de 2016 yılında gider yazılması sonucunu doğuracaktır. İşte bu nedenle SPK defterine yapılacak son kayıtlar da şu şekilde olmalıdır.

31.12.2015		
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI	150.000	
379. BORÇ VE GİDER KARŞ.		150.000
15.02.2016		
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	150.000	
659. DİĞ. OLA. GİD. VE ZAR.		150.000

Örnek 8: (Düzeltilme Gerektirmeyen Olay)

ABC A.Ş. hazır gıda sektöründe faaliyet gösteren bir şirkettir. 01.09.2015 tarihinde şirketin ürünlerini tüketen müşterilerinin neredeyse tamamı zehirlenmiştir. Bu olay sonucunda zehirlenen müşteriler, 10.10.2015 tarihinde ABC işletmesine 50.000 TL'lik dava açmışlardır. Bu kapsamda ABC işletmesi 31.12.2015 tarihinde finansal tablolarında 50.000 TL karşılık ayırmıştır. Raporlama dönemini izleyen 01.04.2016 tarihinde ilgili Mahkeme, zehirlenen müşteriler için 40.000 TL tazminat ödenmesine karar vermiştir. Tazminat tutarı ise 20.04.2016 tarihinde ödenmiştir. Öte yandan, finansal tablolar işletme yönetimi tarafından 31.12.2015'de hazırlanmış ve 10.02.2016'da yönetim kurulu tarafından onaylanmıştır. Bu durumda ilgili mahkemenin kararı finansal tabloların onay tarihi olan 10.02.2016 tarihinden sonra yani 01.04.2016 tarihinde verildiği için TMS-10 kapsamında, raporlama döneminden sonraki olaylara dahil edilecektir ve finansal tabloların düzeltilmesine gerek olmayacaktır. Buna göre;

31.12.2015		
659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR	50.000	
379. BORÇ VE GİDER KARŞ.		50.000

Ancak bu gider vergi mevzuatınca kabul edilmeyeceği için ya da başka bir anlatımla, bilançonun kaynak hesaplarında vergi değeri (0) < Muhasebe değeri (25.000) olduğu için, vergi uyumlama kaydı yapılmalıdır;

31.12.2015		
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	10.000	
691. VERGİ GELİRİ		10.000

Raporlama dönemini izleyen 01.03.2016 tarihinde ilgili mahkeme, zehirlenen müşteriler için 40.000 TL tazminat ödenmesine karar verildiğinde ve 20.04.20156 tarihinde ödeme yapıldığında;

1.03.2016		
379. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	50.000	
381. GİDER TAHAKKUKLARI		40.000
671. ÖNC. DÖNEM GEL. VE KAR.		10.000
1.03.2016		
691. VERGİ GİDERİ	10.000	
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		10.000
20.04.2016		
381. GİDER TAHAKKUK.	40.000	
102. BANKALAR		40.000

Örnek 9: (Düzeltilme Gerektirmeyen Olay)

ABC Yayın evi, muhasebe alanında basılmış bazı akademik kitapların telif hakkına sahiptir. ABC şirketi, 10.10.2014 tarihinde XYZ şirketi tarafından kendi kitabının izinsiz kopyalanması ve bunun sonucunda telif hakkının ihlali nedeniyle XYZ şirketine karşı yasal süreç başlatmıştır. Bu kapsamda ABC şirketinin tazminat talebi, 45.000 TL'dir. 01.04.2016 tarihinde sonuçlanan davada mahkeme, 45.000 TL'yi XYZ işletmesinin ABC işletmesinin zararlarını tazmin etmesini gerektirici yönde hüküm vermiştir. 20.04.2016 tarihinde XYZ işletmesinden ilgili tazminat tutarı tahsil edilmiştir. Finansal tablolar işletme yönetimi tarafından 31.12.2014'de hazırlanmış ve 10.02.2015'de yönetim kurulu tarafından onaylanmıştır. Bu durumda ilgili mahkemenin kararı finansal tabloların onay tarihi olan 10.02.2015 tarihinden sonra verildiği için TMS-10 kapsamında, raporlama döne-

minden sonraki olaylara dahil edilecektir ve finansal tabloların düzeltilmesine gerek olmayacaktır.

10.10.2014 tarihinde davanın ileride ABC işletmesi lehine sonuçlanma olasılığı vardır ancak kesinlik söz konusu değildir. Bu nedenle de dava kesinleşinceye kadar, ABC işletmesi bu durumu finansal durum tablosu dipnotlarında koşullu varlık olarak sunacaktır. Ayrıca, davanın ABC işletmesi lehine sonuçlanması ile aynıdır. Bu nedenle de aşağıdaki kayıt yardımıyla ilgili varlık finansal durum ve finansal performans tablolarına yansır. Dava sonucu kesinleştiğinde ve ilerleyen bir tarihte tahsilat yapıldığında aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

1.04.2016		
181. GELİR TAHAKKUK.	45.000	
649. DİĞ. OLA. GELİR VE KARLAR		45.000
20.04.2016		
102. BANKALAR	45.000	
181. GELİR TAHAKKUKLARI		45.000

Örnek 10: (Düzeltilme Gerektiren Olay)

KARATEKİN A.Ş. bir miktar ticari malı 13.12.2015 tarihinde KALE A.Ş'ye 100.000 TL'ye çek karşılığında satmış bulunmaktadır. Ancak dönem sonunda yapılan envanter incelemesinde bu satışın kayıtlara geçirilmediği tespit edilmiştir. Döneme ait finansal tablolar 05.02.2016 tarihinde onaylanarak yayımlanmasına karar verilmiştir (KDV ihmal edilmiştir). 2015 yılı kapanış kaydı yapılmamışsa gerekli düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılmalıdır (Tekşen ve Büyükarıkan, 2016, s. 473-474'den uyarlanmıştır).

31.12.2015		
101. ALINAN ÇEKLER	100.000	
600. YURTIÇI SATIŞLAR		100.000

2015 yılı kapanış kaydını yapmışsa, gerekli düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

31.12.2015		
101. ALINAN ÇEKLER	100.000	
590. DÖNEM NET KARI		100.000

2016 yılı açılış bilançosunda da gerekli düzeltmeler aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

31.12.2015		
101. ALINAN ÇEKLER	100.000	
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI		100.000

Sonuç

Finansal tablolar, işletmenin ve işletme ile ilgili diğer çıkar grupların işletmenin mali olayları hakkında bilgi verir. Bu bilgilerin faydalı ve doğru olması hem işletme yöneticilerinin hem de işletme paydaşlarının kararları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bilgilerin doğruluğu ve gerçeği göstermesi yanı sıra zamanlaması da bir o kadar önemlidir. Karar vericilerin zamanında elde edemediği bilgi önemli bir bilgi olsa bile karar verme noktasında bir anlam ifade etmeyecektir. Bu kapsamda, raporlama tarihi ile onaylanma tarihi arasında geçen süre boyunca raporlama dönemindeki var olan bilgileri etkileyecek bazı olayların ortaya çıkması muhtemel olacaktır. Raporlama tarihinden sonra, ancak finansal tabloların onaylanma tarihinden önce ortaya çıkan olaylar finansal tabloları önemli şekilde etkileyebilir. Kısacası, raporlama tarihi ile finansal tabloların yayım için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen olaylar finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararlarda büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple, ortaya çıkacak olan bu olayların hangi kapsamda değerlendirileceği hususunda TMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı bu olaylara ilişkin açıklık getirmiştir. Bu standartla işletmenin finansal durumunu ve performansını etkileyecek lehine veya aleyhine gelişen olayların gerekli düzeltmeler ile daha doğru ve güvenilir bilgilerin finansal tablolarda yer alması sağlanacaktır.

TMS-10 Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra meydana gelen olaylar, raporlama dönemi ile finansal tabloların yayımlanma tarihi arasında geçen olayları kapsamaktadır. Söz konusu olaylar, düzeltme gerektiren olaylar ve düzeltme gerektirmeyip dipnotlarda açıklama gerektirecek olaylar olarak ikiye ayrılmaktadır. Burada, raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, bu olaylar yeni duruma göre düzeltilir veya daha önce dikkate alınmamış olan durumlar gerekli muhasebe kayıtlarıyla finansal tablolara alınır. Düzeltme gerektirmeyen olaylar için ise finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz, ancak dipnotlarda açıklama yapılır. Bu kapsamda finansal tablolarda yer alan bilgilerin bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda daha faydalı olabilmesi için yol gösterilmiştir. Ayrıca konuyla ilgili ülkemizde yapılan çalışmaların daha çok TMS-10 standardı kapsamında düzeltme gerektiren olaylar üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Bu çalışma, düzeltme gerektiren olayların yanında düzeltme gerektirmeyen olayları da kapsamı açısından özgünlüğünü artırmıştır.

Kaynakça

- Bedri, B. (2007). *Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bozkurt, İ. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları*. Ankara: Adalet Yayın Evi.
- Delikanlı, İ. U. (2009). Finansal Tabloların Yayımının Onaylanma Süreci ve Bu Süreçteki Gelişmelerin Tablolara Yansıtılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 29(2), 106.
- Gönen, S. ve Kutay, N. (2013). Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(5), 41.
- Gücenme, Ü. ve Poroy, A. (2007). Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 6(21), 1-16.
- Güler, İ. (2012). *Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kamu Gözetim Kurumu (2017). <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti> Erişim Tarihi: 12.12.2017
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *IFRS/LAS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Tekşen, Ö. ve Büyükanran, U. (2016). TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Muhasebe Açısından İncelenmesi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(13), 1-13.
- Tüm, K. ve Memiş, M. Ü. (2015). TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), 324.
- Yükçü, S. ve Yaşar, S. (2013). TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar, *Mali Çözüm Dergisi*, 23(115),17-20.