



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

UMS® 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

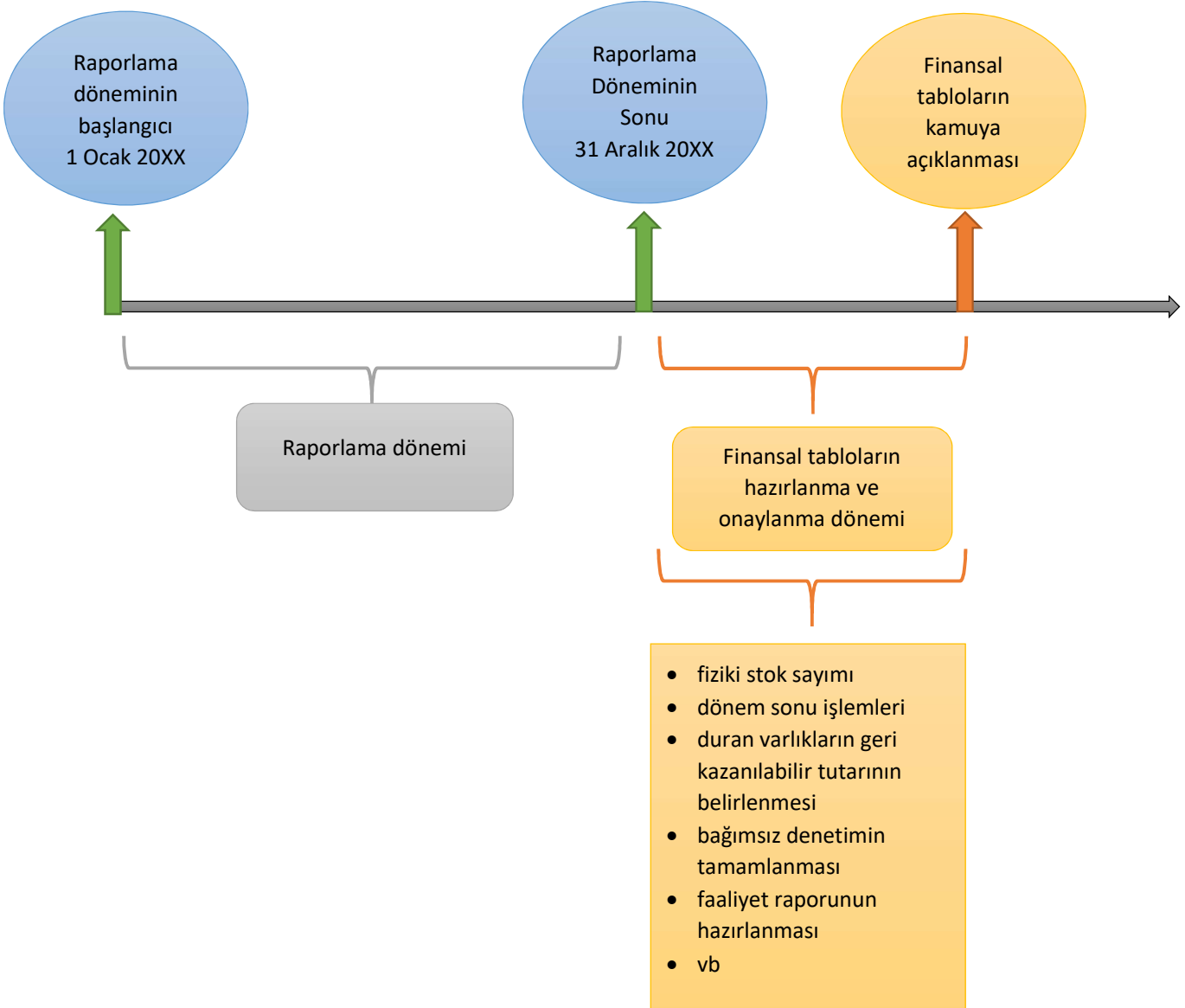
UMS® 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

UMS 10 Raporlama Döneminden Sonra Olaylar'ın amacı, bir işletmenin raporlama tarihinden sonraki olaylarda düzeltme yapabileceği sürenin uzunluğunu belirlemektir. Diğer bir amaç ise finansal tabloların onaylanma tarihinin belirlenmesi ve raporlama döneminden sonra yapılması gereken açıklamaların belirlenmesidir.

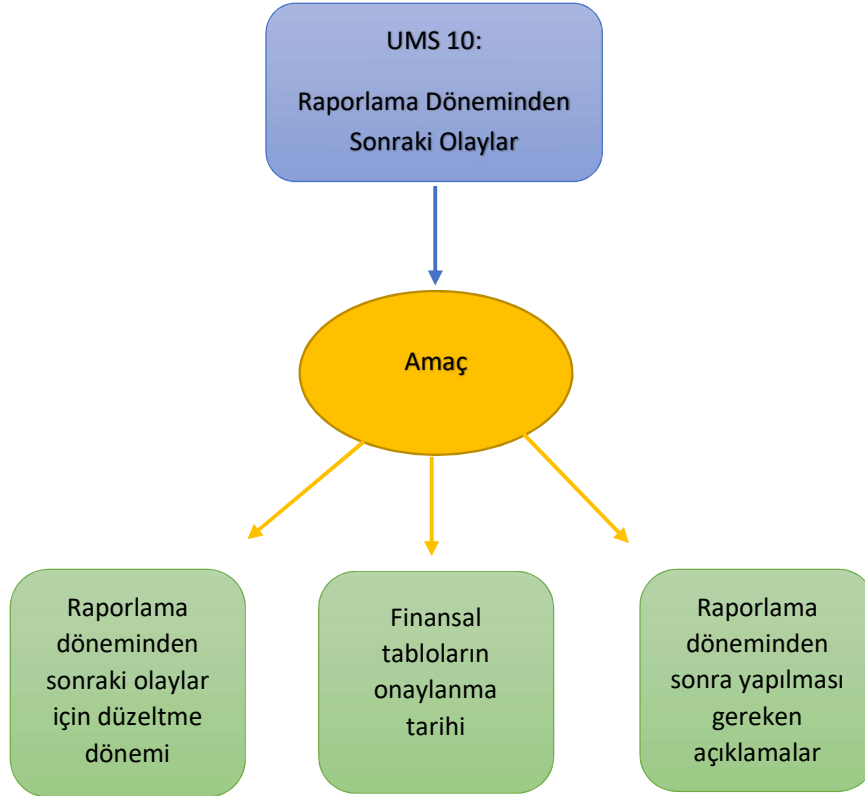
İşletmelerin finansal tablolarının hazırlanması, onaylanması ve kamuya açıklanması belirli bir süreyi gerektirmektedir. Bunun nedeni raporlama döneminin bitiminden sonra finansal tabloların kesinleşmesi için çeşitli faaliyetlerin yapılması gerekliliğidir. Bu faaliyetlere örnek olarak, stokların fiziksel sayımı, dönem sonu işlemlerinin yapılması ve duran varlıklarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesi verilebilir. Bunlara ek olarak, bağımsız denetçiler tarafından yürütülen bağımsız denetim süreci tamamlanmalı ve faaliyet raporu hazırlanmalıdır. Şekil 12de UMS 10 çerçevesinde zaman akışını göstermektedir.

Şekil 1. UMS 10 Çerçevesinde Zaman Akışı



Raporlama döneminin sonundan finansal tabloların hazırlanmasına kadar geçen sürede, işletmenin finansal durumunu ve performansını etkileyen önemli işlemler ve çeşitli olaylar meydana gelebilir. Finansal tablo kullanıcıları açısından bu dönemde meydana gelen olayların işletmenin finansal tablolarını etkileyip etkilemediği veya bu konuda bir açıklama yapılıp yapılmayacağı önem taşımaktadır. Şekil 2’de UMS 10’un kapsamı detaylı olarak sunulmuştur.

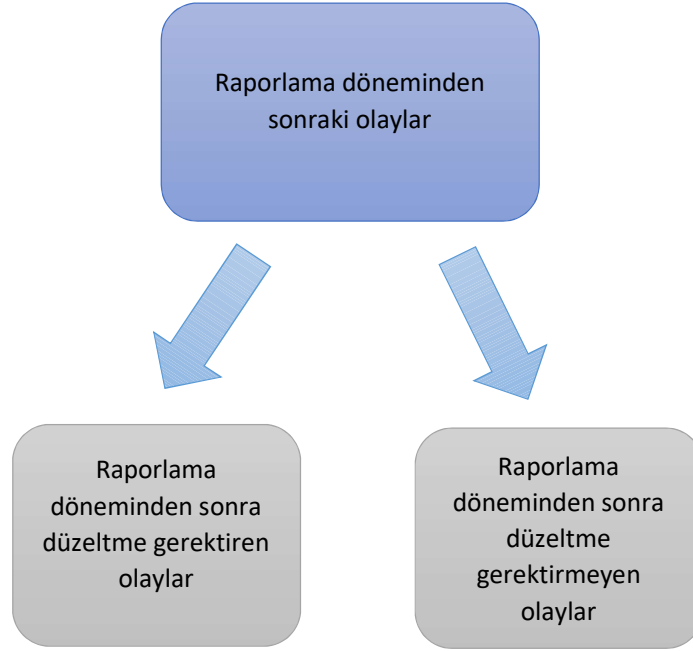
Şekil 2. UMS 10’un Kapsamı



Bu Standart, raporlama döneminden sonraki olayların muhasebeleştirilmesinde ve açıklanmasında uygulanır.

Bu standardı doğru anlamak için temel bir tanımı bilmemiz gerekir; raporlama döneminden sonraki olaylar. Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında meydana gelen lehte ve aleyhte olaylardır. (UMS 10, 3). Raporlama tarihinden sonra iki tür olay olabilir; raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar ve raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar. Şekil 3, raporlama tarihinden sonraki olay türlerini göstermektedir.

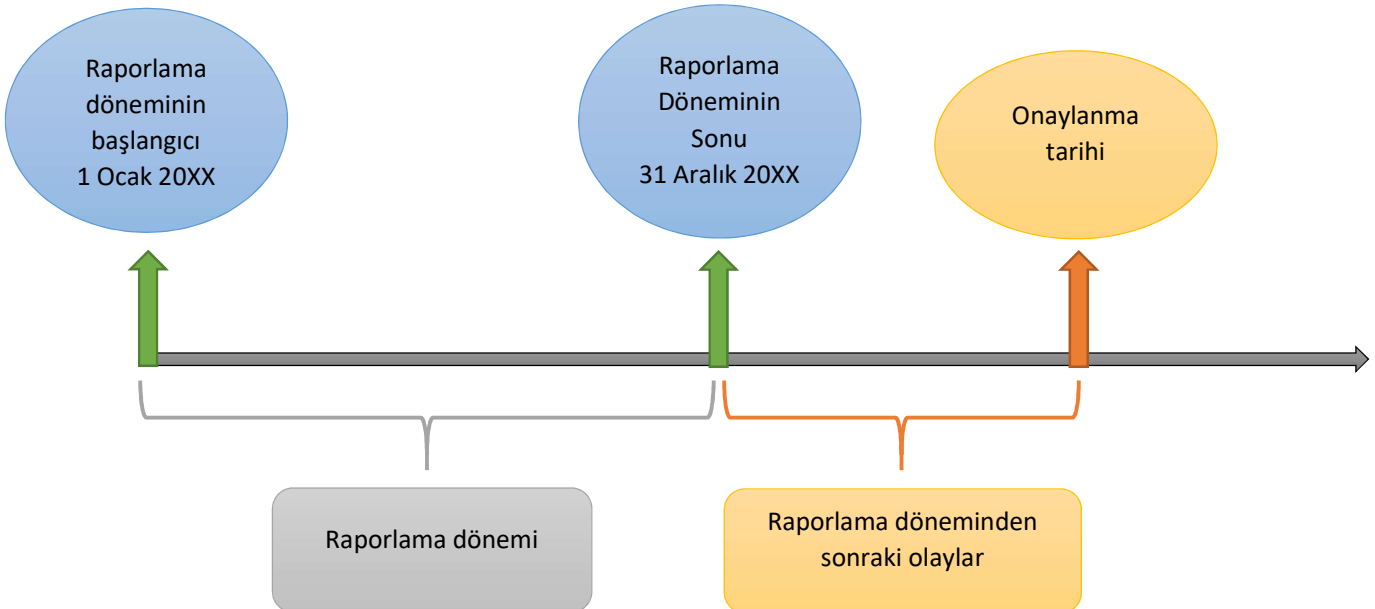
Şekil 3. Raporlama Döneminden Sonraki Olay Türleri



Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylar; raporlama dönemi sonunda var olan koşulları doğrulayan olaylardır. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar, raporlama döneminden sonra meydana gelen olaylarla ilgilidir.

Raporlama tarihinden sonraki olayları anlamak için bir diğer kritik nokta da onaylanma tarihidir. Onay tarihi, hangi olayların raporlama döneminden sonra olup hangilerinin olmadığına belirlenmesinde bir sınır noktasıdır. Onay tarihinden önce meydana gelen olaylar finansal tabloları etkileyebilirken, onay tarihinden sonra meydana gelen olaylar dönemin finansal tabloları ile ilgili değildir. Raporlama döneminden sonraki olayların nerede sona erdiğinin tespit edilebilmesi için öncelikle finansal tabloların onaylanma tarihinin belirlenmesi gerekir. Şekil 4, raporlama döneminin başlangıcını ve bitişini ve raporlama tarihinden sonraki olayları göstermektedir.

Şekil 4. Raporlama Döneminin Başlangıcı, Bitişi ve Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar

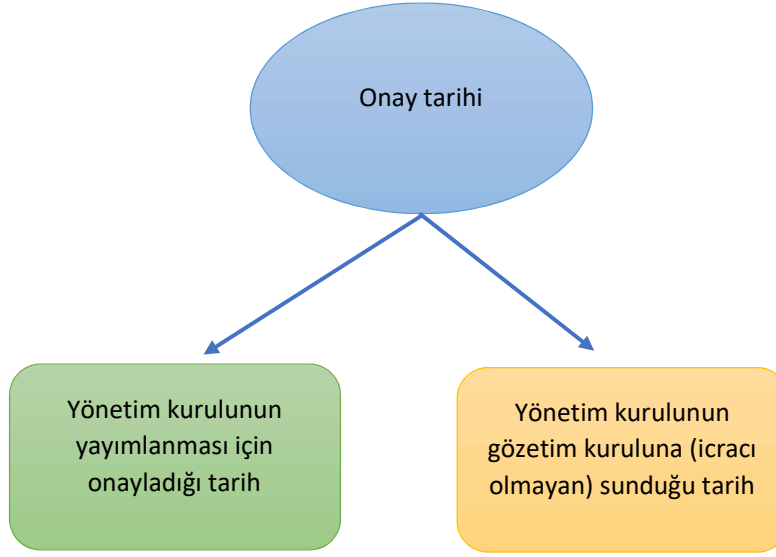


UMS 10'da finansal tabloların onaylanma tarihinin belirlenmesinde temel ilke şu şekildedir;

- Finansal tablolar yayım tarihinden sonra hissedarların onayına sunulacaksa, onaylanma tarihi, sunulma veya onaylanma tarihi değil, yönetim kurulu tarafından yayımlanma tarihidir (UMS 10, 5).
- Yönetimin finansal tabloları icracı olmayan bir gözetim kuruluna sunması gerekiyorsa, onaylanma tarihi, yönetimin finansal tabloları gözetim kuruluna sunulması için onayladığı tarihtir (UMS 10, 6).

Şekil 5, onay tarihine ilişkin alternatifleri göstermektedir.

Şekil 5. Onay Tarihine İlişkin Alternatifler



Örneğin, bir işletme, 31 Aralık 2021 tarihinde sona eren finansal yıla ilişkin finansal tablolarının hazırlanmasını 15 Şubat 2022 tarihinde tamamlamıştır. Yönetim kurulu, finansal tabloları 25 Şubat 2022 tarihinde incelemeye başlamış ve hissedarlara sunulması için 3 Mart 2022 tarihinde onaylamıştır. 8 Mart 2022 tarihinde hissedarlara sunulan finansal tablolar 15 Mart 2022 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında onaylanmıştır. Finansal tabloların onaylanma tarihi, yönetim kurulunun hissedarlara sunulması için izin verdiği tarih olan 3 Mart 2022'dir.

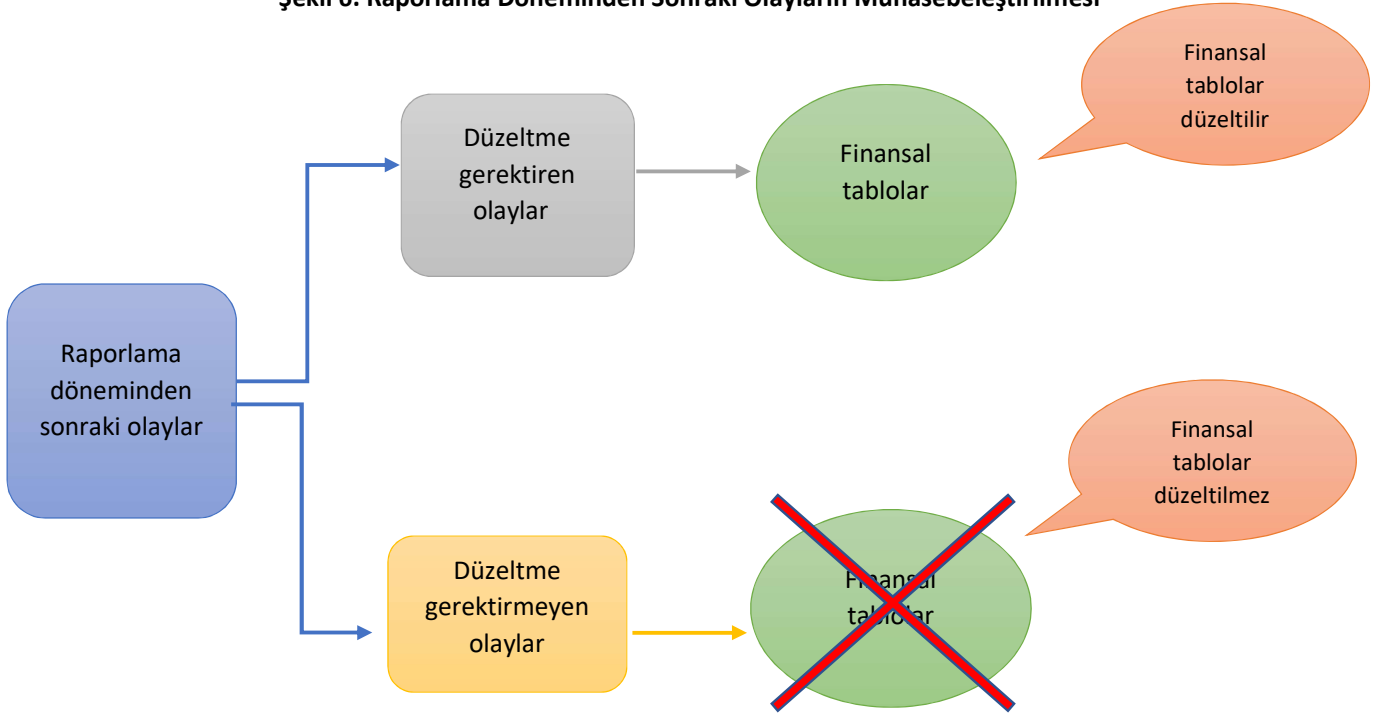
FİNANSAL TABLOLARA ALMA VE ÖLÇÜM

Finansal rapor döneminden sonraki olaylar, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar ve raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılmalıdır.

Raporlama döneminden sonra düzeltilme gerektiren olaylar, işletmenin finansal tablolarında düzeltmeler yapmasını gerektirir. Finansal durum tablosu tarihinde var olan olaylarla ilgili olarak elde edilen ek bilgiler kullanılarak gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Düzeltme gerektiren olayların raporlama döneminin bitiminden sonra ortaya çıktığına dikkat edilmelidir. Ancak bu olaylar, raporlama dönemi sonunda mevcut olan koşullarla ilgilidir. Bu olayların finansal tablolar üzerindeki etkileri raporlama dönemi sonunda bilinmemektedir ve finansal tablolar üzerindeki etkileri raporlama tarihinden sonra kesinlik kazanmıştır. Finansal tablolardaki bu düzeltmelerin temel amacı, kullanıcılara daha güncel ve gerçekçi bilgiler sağlayarak finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olmaktır. Düzeltme gerektiren olayların sadece finansal yılın sonu ile finansal tabloların yönetim kurulu tarafından onaylandığı tarih

arasında meydana gelen olaylar olduğuna dikkat edilmelidir. Şekil 6, raporlama döneminden sonraki olayların muhasebeleştirilmesini göstermektedir.

Şekil 6. Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Muhasebeleştirilmesi



Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylara çeşitli örnekler verilebilir;

- Raporlama döneminden sonra işletmenin yükümlülüğünü kesinleştiren olaylar olabilir (bir davanın sonuçlanması gibi). Bu durumda karşılıklar düzeltilmelidir. Örneğin, 10 Kasım 2021'de işletme aleyhine açılan bir dava 15 Ocak 2022'de karara bağlanmış ve işletmenin 20.000 PB tazminat ödemesi kararlaştırılmıştır. İşletme bu davaya ilişkin finansal tablolarında karşılık ayırmamış ve şarta bağlı yükümlülük olarak açıklamıştır. Bu, raporlama döneminden sonraki bir olaydır ve düzeltme gerektirir. İşletme, davayla ilgili bir gideri muhasebeleştirmeli ve tazminat yükümlülüğünü finansal durum tablosunda raporlamalıdır. Bunun için dönem sonunda bir düzeltme kaydı ile dava tazminat gideri borçlandırılır ve dava tazminat borcu hesabı alacaklandırılır.

DAVA TAZMİNAT GİDERİ (K/Z TABLOSU)	20.000
DAVA TAZMİNAT BORCU (YABANCI KAYNAKLAR)	20.000

Bu düzeltme ile işletmenin kârı azalırken, finansal durum tablosunda da borçları artacaktır.

- Raporlama döneminden sonra, bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığı veya önceden muhasebeleştirilmiş bir zararın düzeltilmesi gerektiği belirlenebilir. Örneğin, işletmenin faaliyetlerinde kullandığı bir makinenin defter değeri 100.000 PB'dir, ancak geri kazanılabilir tutarı raporlama tarihinde henüz belirlenememiştir. Makinenin 5 Ocak 2022 tarihindeki geri kazanılabilir değeri 90.000 PB olarak belirlenmiştir. 10.000 PB değer düşüklüğü zararı,

raporlama tarihinden sonra bir düzeltme olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. İşletme, değer düşüklüğü hesabını borçlandırır ve değer düşüklüğü karşılığı hesabını alacaklandırır.

DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ – MAKİNELER (K/Z TABLOSU)	10.000	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI – MAKİNELER (VARLIKLAR)		10.000

Bu düzeltme ile işletmenin kârı azalırken, varlıkları ise finansal durum tablosunda azalacaktır.

- İşletme, 31 Aralık 2021 itibariyle envanterindeki cep telefonlarının değerinin düştüğünü düşünmektedir. Stokta 100 adet cep telefonu bulunmaktadır ve bir cep telefonunun maliyeti 1.000 PB'dir. Bu cep telefonları Aralık ayında satılmadığı için satış fiyatı güvenilir bir şekilde tespit edilememiştir. 18 Ocak 2022'de 40 adet cep telefonu satılmıştır. Satış fiyatı 950 PB'dir. İşletme artık net gerçekleşebilir değeri belirleyebilmektedir. Şirketler, stoklarını maliyetinden veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olan ile ölçerler. Bu durumda net gerçekleşebilir değer maliyetin 3.000 PB altındadır. 3.000 PB stok değer düşüklüğü, raporlama tarihinden sonra bir düzeltme olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. İşletme, stok değer düşüklüğü giderini borçlandırır ve bu zararı kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirir. Ayrıca değer düşüklüğü stokun değerinden indirilerek stoklar net değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir.

STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ (K/Z TABLOSU)	3.000	
TİCARİ MAL STOKU DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ (VARLIKLAR)		3.000

Bu düzeltme ile işletmenin kârı veya zarar tablosunda, varlıkları ise finansal durum tablosunda azalacaktır.

- Raporlama döneminden önce satın alınan varlıkların maliyetleri veya satılan varlıklardan elde edilen kazançlar, raporlama döneminden sonra belirlenebilir. Örneğin; bir mimarlık ofisi tarafından eski bir binada bazı tadilatlar yapılmıştır. Tadilat işlemleri 1 Aralık 2021'de başlamış ve 29 Aralık 2021'de tamamlanmıştır. Mimarlık ofisi tadilat için 5 Ocak 2022'de 40.000 PB'lik fatura göndermiştir. Yenileme faaliyeti raporlama tarihinden önceki hesap dönemine ilişkindir ancak maliyeti raporlama döneminin bitiminden sonra belirlenebilmiştir. Bu olay raporlama döneminden sonra bir düzeltme olarak finansal tablolarda muhasebeleştirilmelidir. Düzeltme kaydında binalar hesabı borçlandırılır ve ilgili yabancı kaynak hesabı alacaklandırılır.

BİNALAR (VARLIKLAR)	40.000	
DİĞER BORÇLAR (YABANCI KAYNAKLAR)		40.000

Bu düzeltme ile finansal durum tablosunda hem varlıklar hem de yabancı kaynaklar artacaktır.

- Raporlama dönemi sona erdiğinde, işletmenin raporlama döneminden önce meydana gelen olaylar için temettü veya ikramiye ödeme yükümlülüğü olabilir. Bu yükümlülüklerin tutarlarının raporlama döneminden sonra belirlenmesi durumunda düzeltmeler yapılmalı ve etkileri finansal tablolarda raporlanmalıdır. Örneğin; bir işletme, çalışanlarına vergi öncesi kârından her yıl %10 oranında prim dağıtmaktadır. 2021 için vergi öncesi kar 18 Şubat 2022'de belirlenmiştir. İşletme, 2021 için 300.000 PB'yi çalışanlarına ikramiye olarak dağıtacaktır. Bu olay raporlama tarihinden sonra bir düzeltme olarak finansal tablolarda muhasebeleştirilmelidir. İşletme, ücret gideri hesabını borçlandırır ve ödenecek ücret hesabına alacaklandırır.

ÜCRET GİDERİ (K/Z TABLOSU)
ÖDENECEK ÜCRET (YABANCI KAYNAKLAR)

300.000

300.000

Bu düzeltme ile işletmenin kârı azalırken, finansal durum tablosunda da yabancı kaynakları artacaktır.

- Finansal tabloları etkileyen hata ve hileler raporlama döneminden sonra tespit edilebilir. Bir işletme, bir muhasebe firmasından iç kontrol hizmeti almaktadır. Muhasebe firmasının 1 Şubat 2022 tarihli raporunda, işletmenin 5 Aralık 2021'de düzenlenen 150.000 PB'lik satış faturasını yanlışlıkla 15.000 PB olarak kaydettiği tespit edilmiştir. Bu, raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren bir olaydır ve bir düzeltme kaydı yapılmalıdır. İşletme ticari alacaklar hesabını borçlandırır ve kaydedilmemiş tutarı bu hesaba aktarır. Satış geliri hesabı alacaklandırılır ve aynı tutar kar veya zarar tablosuna aktarılır.

TİCARİ ALACAKLAR (VARLIKLAR)
SATIŞ GELİRİ (K/Z TABLOSU)

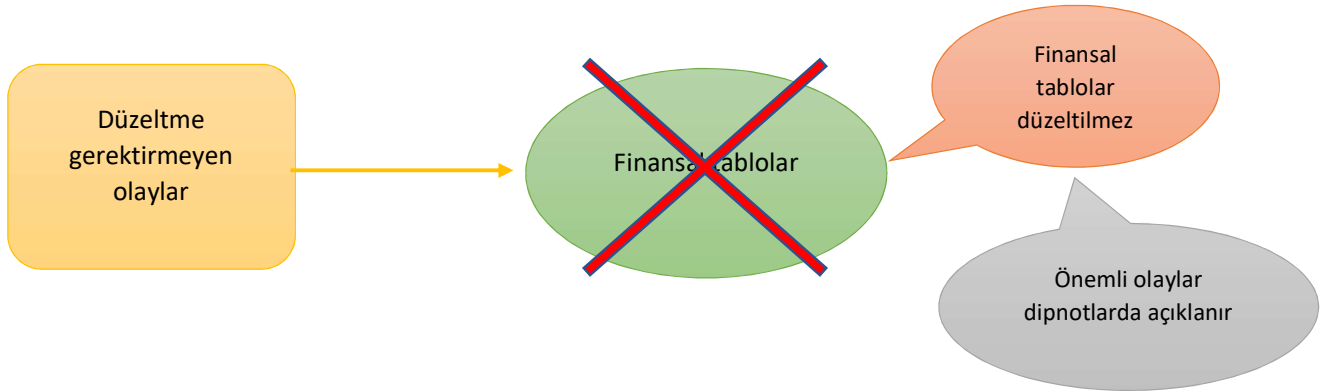
135.000

135.000

Bu düzeltme ile hem finansal durum tablosunda varlıklar hem de kâr veya zarar tablosunda kar artacaktır.

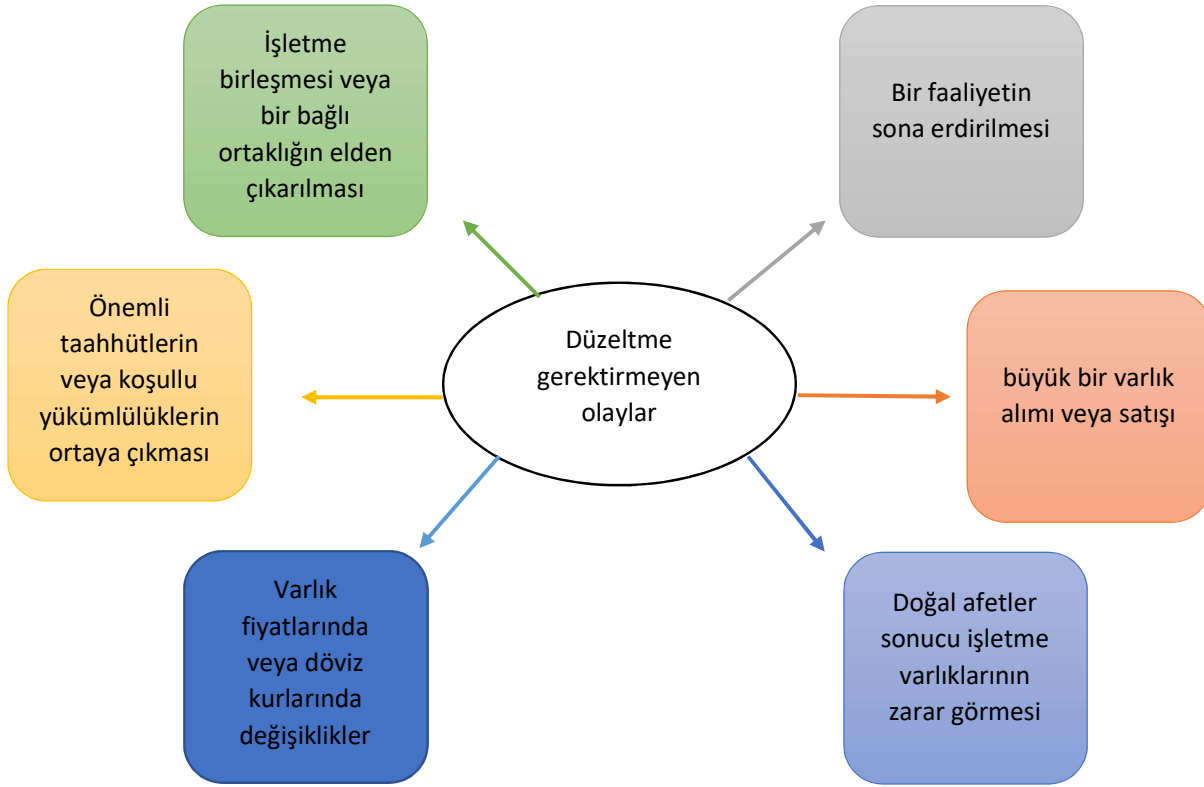
Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar, finansal durum tablosu tarihinde mevcut olmayan olaylardır. Bu olaylar raporlama döneminden sonra meydana gelmiştir ve finansal tablolarda düzeltme gerektirmez. Öte yandan, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar önemli olarak değerlendirilirse, bu olaylar finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen hususlar belirlenirken, mali yılın sonu ile finansal tabloların yönetim kurulu tarafından onaylandığı tarih arasındaki sürenin dikkate alınması gerekir. Şekil 7, raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olayların muhasebeleştirilmesini göstermektedir.

Şekil 7. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olayların Muhasebeleştirilmesi



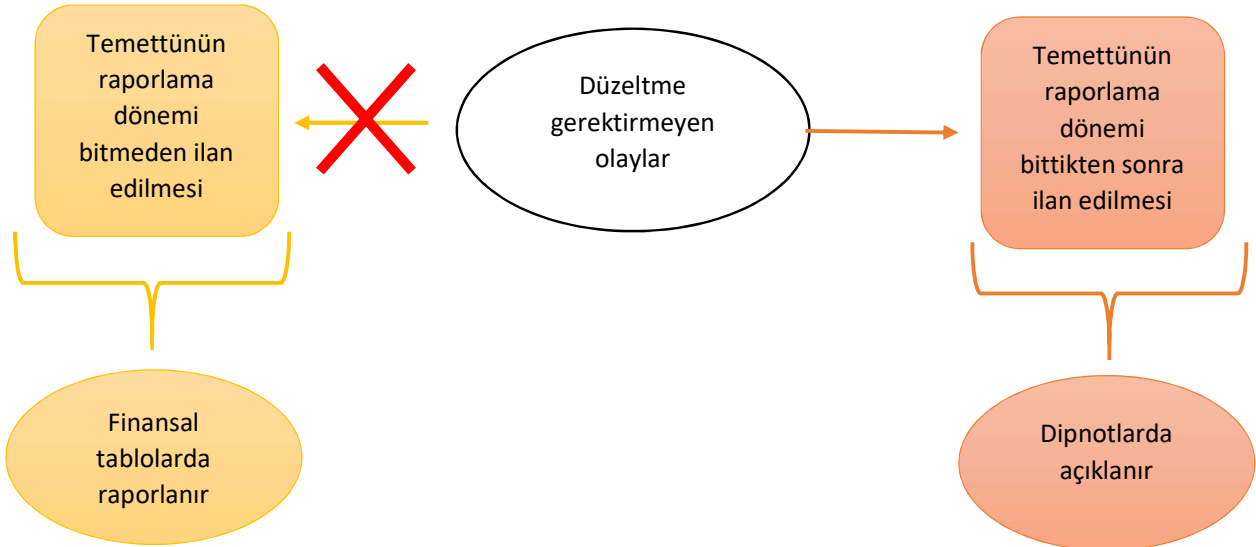
Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara farklı örnekler verilebilir; Bir faaliyetin sona erdirilmesi, büyük bir varlık alımı veya satışı, doğal afetler (tesis veya stokların deprem veya yangın nedeniyle tahrip olması gibi) sonucu işletme varlıklarının zarar görmesi, büyük bir işletme birleşmesi veya bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması, varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında önemli değişiklikler yaşanması, önemli taahhütlerin veya koşullu yükümlülüklerin ortaya çıkması. Şekil 8, raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylarla ilgili bazı örnekleri göstermektedir.

Şekil 8. Düzeltme Gerektirmeyen Örnek Olaylar

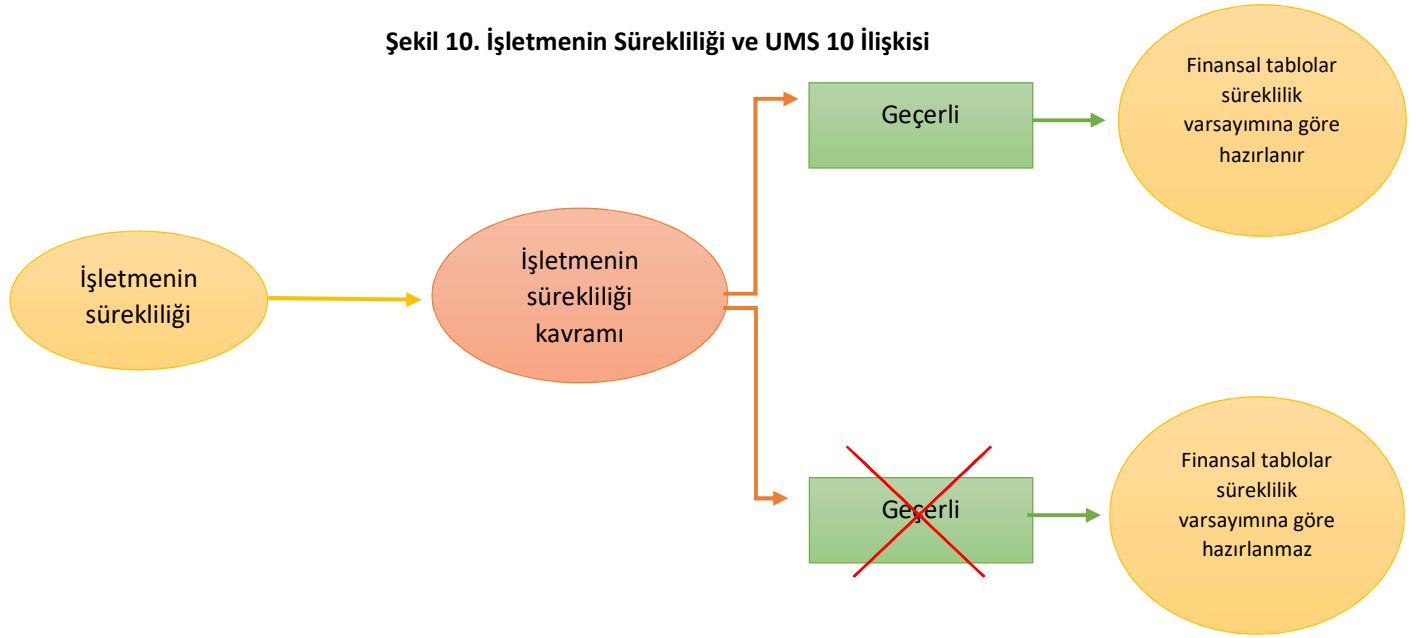


Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların bir başka örneği de temettülerdir. İşletmenin temettü dağıtacağını raporlama döneminden sonra ancak finansal tablolar onaylanmadan önce ilan etmesi durumunda, temettüler raporlama döneminin finansal tablolarına yansıtılmaz. Bu dönemde ilan edilen temettülerin, UMS 1 Standardı uyarınca finansal tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur. Şekil 9, UMS 10 ile ilgili temettülerin muhasebeleştirilmesini göstermektedir.

Şekil 9. UMS 10 Kapsamında Temettülerin Muhasebeleştirilmesi



Raporlama döneminden sonra meydana gelebilecek, ancak finansal tablolardaki düzeltmelerden veya dipnotlardaki açıklamalardan çok daha büyük etkisi olan bir olay, işletmenin sürekliliği varsayımının hala geçerli olup olmadığıdır. UMS 1 Standardı, işletme yönetiminin finansal tabloları hazırlarken sürekliliği değerlendirmesi gerektiğini belirtir. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme veya faaliyetleri durdurma niyetinde olmadığı veya bunu yapmak için gerçekçi bir alternatifi olmadığı sürece, işletme finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlar. UMS 10, yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyeti raporlama dönemi sonundan sonra sona erdirmeye niyetinin olduğunu belirlemesi veya bunun dışında gerçekçi bir alternatifinin olmaması durumunda, işletmenin finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlamamasını gerektirir. Şekil 10, işletmenin sürekliliği varsayımı ile UMS 10 arasındaki ilişkiyi göstermektedir.



AÇIKLAMALAR

İşletmelerin finansal tablo dipnotlarında raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin yapacakları açıklamalar UMS 10 Standardında belirtilmiştir. Yapılacak açıklamalar şu şekilde özetlenebilir (UMS 10, 17-22):

- Finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih ve bu onayı kimin verdiği. İşletme sahiplerinin finansal tabloları yayımlandıktan sonra değiştirme yetkisi varsa, bu da açıklanmalıdır.
- Raporlama döneminden sonra olayların düzeltilmesi gerekliliği varsa, bu olaylara ilişkin açıklamaların da güncellenmesi gerekir.
- Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar için açıklama yapılması gerekebilir. Ancak, bu olayların finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek kadar önemli olması gerekir. Bu tür durumlarda işletme, önemli olarak kabul edilen her olay için olayın niteliğini ve finansal tablolar üzerindeki etkisini açıklamalıdır. Olayın finansal etkisi tahmin edilemiyorsa, tahminin yapılamayacağı açıklanmalıdır.

ÖZETLEYİCİ ÖRNEK

İşletmenin 31 Aralık 2021 tarihinde sona eren hesap dönemine ilişkin finansal tablolarının hazırlanması 24 Şubat 2022 tarihinde tamamlanmıştır. Yönetim kurulu finansal tabloları 27 Şubat 2022 tarihinde incelemeye başlamış ve 5 Mart 2022 tarihinde ortaklara sunulması için onaylamıştır.

Raporlama dönemi sonu ile yetkilendirme tarihi arasında meydana gelen olaylar aşağıda listelenmiştir:

- İşletme aleyhine 10 Aralık 2021'de açılan dava 10 Şubat 2022'de karara bağlanmış ve işletmenin 40.000 PB tazminat ödemesi kararlaştırılmıştır. İşletme bu dava ile ilgili olarak finansal tablolarda karşılık ayırmamış ve şarta bağlı yükümlülük olarak açıklamıştır.
- İşletme, bir varlığın değer düşüklüğü testini 30 Ocak 2022'de tamamlamıştır. İşletmenin faaliyetlerinde kullandığı varlığın defter değeri 150.000 PB'dir ve varlığın geri kazanılabilir değeri 120.000 PB olarak belirlenmiştir.
- İşletme, 31 Aralık 2021 itibarıyla stoklarının değerinin düştüğünü düşünmektedir. 31 Aralık 2021'deki stokların defter değeri 350.000 PB'dir. Stokların net gerçekleşebilir değeri 22 Ocak 2022 tarihinde 340.000 PB olarak belirlenmiştir.
- İşletme, çalışanlarına vergi öncesi kârından her yıl %5 oranında prim dağıtmaktadır. 2021 için vergi öncesi kar 10 Şubat 2022'de belirlenmiştir. İşletme, 2021 için 100.000 PB'yi çalışanlarına ikramiye olarak dağıtacaktır.
- 12 Ocak 2022'de işletme, tedarikçisi olan bir işletmeyi 1.000.000 PB'ye satın almıştır.
- İşletme, bazı ekipmanları 7 Şubat 2022'de satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar olarak sınıflandırmaya karar vermiştir.
- 5 Ocak 2022 tarihinde şirket aleyhine sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmediği gerekçesiyle dava açılmıştır. Talep edilen tazminat 40.000 PB'dir.

Raporlama döneminden sonraki olaylar belirlenirken, raporlama döneminin sonu ile finansal tabloların yönetim tarafından onaylandığı tarih arasındaki süre dikkate alınmalıdır. Yukarıdaki olaylardan a, b, c ve d finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylardır. E, f ve g olayları önemli görüldüğü takdirde finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır. Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylara ilişkin günlük defter kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

a)

DAVA TAZMİNAT GİDERİ (K/Z TABLOSU)	40.000	
DAVA TAZMİNAT BORCU (YABANCI KAYNAKLAR)		40.000

b)

DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ – MAKİNELER (K/Z TABLOSU)	30.000	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI – MAKİNELER (VARLIKLAR)		30.000

c)

STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ (K/Z TABLOSU)	10.000	
TİCARİ MAL STOKU DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ (VARLIKLAR)		10.000

d)

ÜCRET GİDERİ (K/Z TABLOSU)	100.000	
ÖDENECEK ÜCRET (YABANCI KAYNAKLAR)		100.000