

BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR (TMS-10) VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİLER

EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE AND THE EFFECTS TO FINANCIAL STATEMENTS

● Yrd. Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU *

● Nevzat PAMUKÇU **

Öz

Bu çalışmanın amacı, 10 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı ile düzenlenmiş olan Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar'ın ve finansal tablolara etkilerinin belirlenmesi ve açıklanmasıdır. Finansal tabloların onaylanma tarihi ile bu tablolarda düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylar çalışma kapsamında ayrıntılı olarak incelenmiştir. Finansal tablolarda düzeltme yapılıp yapılmayacağıın belirlenmesi öncelikle bilançonun onaylanma tarihinin tespitine dayanmaktadır. Finansal tabloların onaylandığı tarih, ortakların onay tarihi değil, yönetim kurulunun yayım için karar aldığı tarihtir. Onaylanma tarihine kadar kesinleşmiş olan düzeltme gerektiren işlemlerin bilançooya yansıtılması gerekir. Düzeltme gerektiren olayların özellikleri; olaya neden olan koşulun bilanço tarihinde var olması ve olayın finansal tablolar için yapılan

* Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

* Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Öğretim Görevlisi

tahminleri etkilemesidir. Düzeltme gerektirmeyen işlemler ile ilgili açıklamaların da bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir. Bu tür olaylar, bilanço tarihinde hem koşulla hem de olayla ilgili bilgi ve kanıtın bulunmadığı olaylardır. Bilançonun onay tarihinin ve onayın kimin tarafından yapıldığının kamuya açıklanması gerekir. Finansal tablolar ile kamuya açıklanan bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararlarda en önemli veriler olduğu tartışmasıdır. Bu nedenle bilanço tarihinden sonraki olayların tespiti ve bunlarla ilgili olarak bilançoda gerekli düzeltmelerin yapılması kamuya doğru bilgi sunma açısından önemlidir.

Anahtar Sözcükler: Bilanço, Bilançonun Düzeltilmesi, Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren ve Gerektirmeyen İşlemler, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

Abstract

The purpose of this study is to determine and to explain the Events After the Balance Sheet Date and the effects to financial statements which are organized by standard number 10 of the Turkish Accounting Standards. The ratification date of the financial statements and the events which need to be adjusted and not adjusted at the financial statements are analyzed in detail in this study. The determination of whether an adjustment will be made at the financial statements depends primarily on the determination of the ratification date of the balance sheet. The date the financial statements are ratified is not the date of the partners' approval but rather the date when the board of directors has decided to publish them. The events which have become definite and need to be adjusted until the ratification date must be reflected at the balance sheet. The particulars of the events that require adjustments are; the presence of the condition causing the event at the balance sheet date and for the event to effect the estimates made for the financial statements. The explanations of the events which don't require adjustments are to be shown at the balance she-

et footnotes. Such events are the ones where information and the evidence about both the condition and the event are not available at the balance sheet date. The ratification date of the balance sheet and the party who has made that ratification must be made public. It is non-discussible that the information made public are the most important input data for the decisions made by the financial statements' users. Consequently the determination of the events after the balance sheet date and the realization of the adjustments required in relation to them is important for the purpose of presenting the correct information to the public.

Key Words: Balance Sheet, Adjustment of the Balance Sheet, Adjusting Events and Non-Adjusting Events After the Reporting Period at the Financial Statements, Turkish Accounting Standards.

1.GİRİŞ

“Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 10” 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standartta daha sonra sırasıyla; 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazete’de 52 no’lu tebliğ, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de 81 no’lu tebliğ ve 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 110 no’lu tebliğ ile değişiklikler yapılmıştır.

Sürekli olan işletme yaşamı, sonucun ölçülebilmesi ve belirli bir anda ulaşılan yeni finansal durumu görebilmek amacıyla belirli aralıklarla sona ermiş gibi kabul edilir. Dönem sonu itibarıyla finansal tablolar hazırlanır.

Finansal tabloların hazırlanması, onaylanması ve yayımlanması belirli bir süreyi gerektirir. Bu süreçte işletme ile ilgili olaylar devam etmektedir. Bu zaman zarfında gerçekleşen olayların etkileri finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilir.

Bu durumda bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olsalar bile, bazı

olayların etkilerinin finansal tablolara yansıtılması veya tabloların eklerinde açıklanmaları gerekebilir.

Bu standardın amacı;

- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlarda ilgili bir işletmenin finansal tablolarını hangi durumlarda düzeltmesi gerektiği ve;
- Finansal tabloların kesinleştiği tarih ve bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan bazı hususlarla ilgili olarak işletmenin yapması gereken açıklamaları belirlemektedir.

Bu standart, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesini ve dipnotlarda yapılacak açıklamaları kapsamaktadır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006, 341).

Bilanço tarihinden sonraki olaylar; bilanço tarihi ile finansal tabloların kesinleştiği tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olaylardır.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar;

- Düzeltme gerektiren olaylar,
 - Düzeltme gerektirmeyen olaylar,
- olarak ikiye ayrılır.

2. FİNANSAL TABLOLARIN ONAYLANMA TARİHİ

Bilanço sonrasındaki olaylar bilanço tarihi ile onaylanma tarihi arasındaki süreyi kapsar.

Onaylanma tarihi, genel kurula sunulmak için yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarihtir (Gücenme Gençoğlu, 2007, 84).

Bazı durumlarda, işletme yönetimlerinin finansal tabloları tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması gerekebilmektedir. Bu durumda finansal tabloların, yönetimin üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih itibarıyla onaylandığı kabul edilmektedir (Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, 2006, 94).

İşletme, finansal tabloların kesinleştiği tarihi ve kimin tarafından kesinleştirildiğini dipnotlarda açıklamalıdır.

Finansal tablo kullanıcılarının kesinleştirme tarihini bilmesi ve bu tarihten sonraki olayların finansal tablolarda yer almayacağını bilmesi açısından önemlidir.

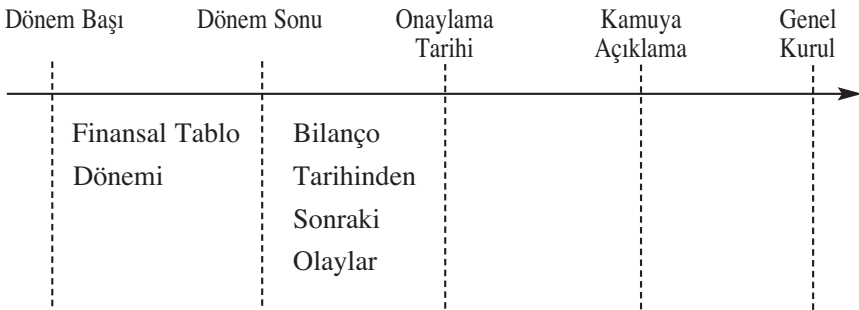
Örnek -01 (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006, 342):

- 31.12.200X Tarihli bilanço
- 28.02.200X Taslak bilanço
- 18.03.200X Yönetim Kurulu yayımlanmak üzere onaylamış
- 19.03.200X Finansal tablolarını açıklamış
- 01.04.200X Ortaklara ve diğer kişilere sunumu
- 15.04.200X Genel kurul ibra etmiş

Örnek -02 (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006, 342-343):

- 31.12.200X Tarihli bilanço
- 28.02.200X Taslak bilanço
- 18.03.200X Yönetim Kurulu üst kurula sunmak üzere onaylamış
- 26.03.200X Üst kurul finansal tabloları onaylamış
- 01.04.200X Ortaklara ve diğer kişilere sunmuş
- 15.04.200X Genel kurul ibra etmiş

01.01.200X 31.12.200X 18.03.200X 01.04.200X 15.04.200X



3. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ DÜZELTME GEREKTİREN OLAYLAR

Aşağıdaki olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir veya daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar finansal tablolara alınır.

Düzeltilme gerektiren olaylar;

- Olaya yol açan koşul bilanço tarihinde var olmalı.
- Olay finansal tablolar için yapılan tahminleri etkiler.

Örnek-03:

ABC İşletmesi kazanacağını tahmin ettiği bir dava için dönem sonunda karşılık ayırmamıştır. 15 Ocak 2009 tarihinde dava aleyhine sonuçlanmış ve ABC İşletmesi 10.000,00 TL ödemeye mahkum edilmiştir.

15 Ocak 2009 tarihinde işletmenin finansal tabloları onaylanmadığı için 31 Aralık 2008 tarihli finansal tablolarında düzeltme yapılacaktır.

		Borç	Alacak
659	Diğer Gider ve Zararlar	10.000	
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		10.000
Dava sonucu ödemenin kesinleşmesi			

Örnek-04:

ABC İşletmesi'nin 31.12.2008 tarihinde aktifinde kayıtlı olan ve net defter değeri 50.000,00 TL olan torna tezgahı 05 Şubat 2009 tarihinde bozulmuş ve tamir edilemeyeceği anlaşılmıştır.

Torna tezgahının hurda değeri 10.000,00 TL'dir.

05 Şubat 2009 tarihinde finansal tablolar henüz onaylanmamıştır. Dolayısıyla bu olay finansal tablolarda düzeltme gerektirmektedir.

	Borç	Alacak	
730	Genel Üretim Giderleri	40.000	
257	Birikmiş Amortismanlar		40.000
Amortisman Gideri (50.000 – 10.000 = 40.000)			

Örnek-05:

ABC İşletmesi 15 Kasım 2008 tarihinde 750.000,00 TL'ye VYZ İşletmesine sattığı malların bedelini 31.12.2008 tarihinde henüz tahsil etmemiş ve taslak bilançosunda alacak olarak gözükmektedir.

Ocak ayı içinde VYZ İşletmesi iflas etmiştir.

Bu olay ABC İşletmesi'nin 31.12.2008 tarihli finansal tablolarına nasıl yansıtacaktır?

Bu olay, düzeltme gerektiren bir olaydır.

ABC İşletmesi iflasa bağlı olarak finansal tabloları düzelterek ve 750.000,00 TL için karşılık ayıracaktır.

Bu olay, finansal tablolarda düzeltildiği için, dipnotlarda bilgi verilmeyecektir.

		Borç	Alacak
654	Karşılık Giderleri	750.000	
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		750.000
Karşılık gideri			

Örnek-06:

ABC İşletmesi'nin 31 Aralık 2008 tarihinde stoklarında modası geçmiş 10.000,00 TL'lik ticari malı mevcuttur. İşletme modası geçen bu mallar için 7.500,00 TL karşılık ayırmış ve modası geçen malların net değeri 2.500,00 TL'dir.

25 Ocak 2009 tarihinde bu mallar 3.500,00 TL'ye satılmış ve finansal tablolar onaylanmamıştır.

		Borç	Alacak
157	Diğer Stoklar	10.000	
153	Ticari Mallar		10.000
Modası geçen mallar			

		Borç	Alacak
654	Karşılık Giderleri	7.500	
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		7.500
Karşılık giderleri			

		Borç	Alacak
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.000	
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar		1.000
Stokların defter değerinin yükseltilmesi			

Örnek-07:

ABC İşletmesi 01 Ocak 2008 tarihinde bağlı bir şirketini 10.000,00 TL'ye satmıştır.

Sattığı şirket dönem sonunda istenilen sonuçlara ulaştığı takdirde, bu satıştan ABC İşletmesi 1.000,00 TL daha tahsil edecektir. Bu tahsilat, bağlı ortaklığı satın alan şirketin müşteri portföyünü koruyup, satış hasılatını düşürmemesi durumunda kesinleşecektir.

İstenilen sonuçlara ulaşılmadığı takdirde satış sadece 10.000,00 TL olarak finansal tablolarda yer alacak, ulaşıldığı takdirde ise aşağıdaki yevmiye kaydı yapılacaktır.

		Borç	Alacak
127	Diğer Ticari Alacaklar	1.000	
649	Diğer Gelir ve Karlar		1.000
Bağlı ortaklığın istenilen sonuçlara ulaşması			

Örnek-08:

Çalışanlara brüt 5.000,00 TL prim verilmesine finansal tablolar onaylanmadan önce karar verilmiştir.

Bu durum kapanan dönem karının 5.000,00 TL azalması anlamına gelir.

İkramiye veya kardan payın, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir. Ödemenin belirli hale gelmesi, işletmenin yetkili yönetim organı tarafından ödemeye ilişkin kararın alınması yani ödemenin kesinleşmedir.

Çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili düzenlemeler TMS-19'da yer almaktadır.

		Borç	Alacak
770	Genel Yönetim Giderleri	5.000	
381	Gider Tahakkukları		5.000
Tahakkuk eden primler			

Örnek-09:

Denetçi, 31 Aralık 2008 tarihli finansal tabloları denetlerken, finansal tablolar onaylanmadan satış hasılatının sehven 20.000,00 TL eksik yazıldığı tespit edilmiştir.

Bu durum finansal tablolarda düzeltme gerektirir.

Bilanço tarihi itibarı ile finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması düzeltme gerektirir.

		Borç	Alacak
120	Alıcılar	23.600	
600	Yurtiçi Satışlar		20.000
391	Hesaplanan Katma Değer Vergisi		3.600
Sehven unutulmuş satışın kayıt altına alınması			

4. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ DÜZELTME GEREKTİRMİYEN OLAYLAR

Bilanço tarihinde mevcut olmayan, ancak, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşulların bulunduğu durumlardır.

Gerçekleşen olaylar veya elde edilen bilgiler bilançoda yer alan veya raporlanan tutarları etkilemediği halde cari veya gelecek dönemlerin tutarlarını etkileyecektir (Önce, 2008, 231).

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli her bir kategorisi için dipnotlarda açıklama yapılması gerekir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 110-111).

- Bağlı bir ortaklığın elden çıkarılması veya işletme birleşmeleri (TFRS-3).
- Bir faaliyetin durdurma kararının alınması, varlıkların elden çıkarılması, borçların tasfiyesi (TFRS-5).

- Önemli varlık alım veya satılması, önemli varlıkların istimlak edilmesi.
- Bilanço tarihinden sonra önemli bir faaliyet biriminin yangın sonucu zarar görmesi.
 - Yeni yapılanma planının duyurulması veya uygulamaya konulması.
 - Hisse senedi işlemleri yapılması (TMS-33).
 - Yeni vergi düzenlemeleri yapılacağı duyurulması, yapılması, vergi oranlarının değişmesi (TMS 12).
 - Garantinin verilmesi, koşullu borçlara girilmesi.
 - Bilanço tarihinden sonra varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında önemli değişikliklerin olması.
 - Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan bir davanın açılması.

Bilanço tarihi itibariyle olan durum hakkında bilanço tarihinden sonra yeni bilgiler edinilmesi durumunda; ilgili dipnotlar edinilen bilgiler doğrultusunda güncellenir (Kepçe, 2007).

5. TEMETTÜLER

Temettüler, belirli bir dönem için kazançların hissedarlara dağıtımıdır.

Temettülerin dağıtılacağı bilançonun onay tarihinden sonra açıklanmışsa;

a. TMS-32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum Standardı uyarınca ödeneceği ilan edilen temettüler bilançoda yükümlülük olarak kabul edilmez.

b. Dipnotlarda bilgi verilir (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006, 126).

Temettülerin dağıtılacağı bilançonun onay tarihinden önce açıklanmışsa;

a. TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'na göre, kısa vadeli yabancı kaynaklara ilişkin kriterleri taşımadığından bilançoda yükümlülük olarak kabul edilmez.

b. Dipnotlarda bilgi verilir.

Örnek-10:

ABC İşletmesi 05.02.2009 tarihinde 25.000,00 TL kar payı dağıtacağını ilan etmiştir.

31.12.2008 tarihli finansal tablolar değiştirilmeyecek, fakat dağıtılacak kar paylarının miktarları dipnotlarda açıklanacaktır.

6. SÜREKLİLİK VARSAYIMININ GEÇERLİLİĞİNİ KAYBETMESİ

TFRS'ye göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin faaliyetlerinin ömrünün sonsuz olduğu varsayılır.

Bilanço tarihinden önce veya sonra işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında ortaya çıkan bozulmalar dikkate alınarak, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini koruyup korumadığının gözden geçirilmesi gerekir.

İşletmelerin sürekliliği varsayımın geçerliliğini yitirmesi halinde;

- İşletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde finansal tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine, dipnotlarda “Finansal Tabloların Sunumu” standardına uygun olarak açıklama yapılır.
- İşletme sürekliliğinin belirsizliğine örnek olarak; başka bir işletmeye devrolması veya yeni bir yapıda başka bir işletme ile birleşmesi gösterilebilir.

7. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR**7.1. Bilançonun Yayımı İçin Onay Tarihine İlişkin Açıklamalar**

- Bilançonun yayımı için onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgiler kamuya açıklamalıdır (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulaması, 2005, 48).
- Finansal tablolar bilanço tarihinden sonraki olayları yansıtmadığı için bilançonun onay tarihinin bilinmesi finansal tablo kullanıcıları için önemlidir (Önce, 2008,233).

Bilanço tarihindeki koşullara ilişkin açıklamalar;

- Bilanço tarihinden sonra elde edilen bilgiler, finansal tablolara alınan tutarları etkilemese bile finansal tablolarda yapılan açıklamaların güncellenmesi gerekir.
- TMS 37 “Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar” çerçevesinde karşılık ayrılması gerekip gerekmediği değerlendirilir ve koşullu borçlar güncellenir.

7.2. Bilanço Tarihinden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylara İlişkin Açıklamalar

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilir.

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların dipnotlarda açıklanması gerekir.

8. SONUÇ

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için onaylandığı tarih arasında oluşan olaylardır. Bu olaylar, finansal tablolarda düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar, bilanço tarihi itibarıyla var olan ve bilanço tarihinden sonra gerçekleşmiş durumlardır. Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen olaylar ise, bilanço tarihinde mevcut bulunmayan ve bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış olan durumlardır. Düzeltme kayıtlarının ve işlemlerinin doğru yapılması için bilançonun onay tarihinin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü finansal tablolarda düzeltme gerektiren bir olay için ancak bilançonun onaylanma tarihine kadar düzeltme yapılabilmektedir. Düzeltme gerektirmeyen olaylar için de finansal tablo dip-

notlarında açıklamalar yapılmalıdır. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin, işletmenin faaliyet sonuçlarını doğru yansıtabilmesi ve bilgi kullanıcılarına alacakları kararlarda faydalı olabilmesi için, bilanço sonrası olayların düzeltme ya da açıklama olarak bu tablolara yansıtılması gerekmektedir. Finansal tabloların sunulması kadar; tüm faaliyet sonuçlarını yansıtacak şekilde, tam ve doğru olarak sunulması da önemlidir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan; Sevilengül, Orhan (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. 12.bs., Ankara : Gazi Kitabevi.
- Bayazıtlı, Ercan; Çelik, Orhan ve Üstündağ, Saim (2006). **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**. Ankara : Tesmer
- Gökçen, Gürbüz; Ataman Akgül, Başak ve Çakıcı, Cemal(2006). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. İstanbul : Beta Yayınevi.
- Gücenme Gençoğlu, Ümit (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**. İstanbul : Türkmen Kitabevi.
- Kepçe, Nazlı (2007). “Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar”, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Eğitim Programı**. İstanbul : İ.Ü.İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı.
- Önce, Saime (2008). “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. 2.bs., Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Örtten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007). **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**. Ankara : Gazi Kitabevi.
- **Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS** (2006). Ankara :Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.
- **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulaması** (2005) İstanbul : İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

