

Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi

Kayahan TÜM
Mustafa Kemal University,
Department of Public Economics, Turkey
kayahantum@mku.edu.tr

Received date: 19.03.2018 **Accepted date:** 28.03.2018

Suggested citation: Tüm, K. (2018). Raporlama döneminden sonraki olayların bağımsız denetim standartları (BDS 560) ve büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) kapsamında incelenmesi [Investigation events after the reporting period of the financial reporting standard (FRS for LMEs) and independent auditing standards for large- and medium-size enterprises]. *Journal of Politics, Economy and Management*, 1(1), 49–61.

Öz: Raporlama döneminden sonraki olayların, denetimi ve muhasebeleştirme esasları muhasebe yazınında önemli bir konudur. Çünkü raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar niteliğine göre finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olayların finansal tablolar üzerindeki etkilerini titizlikle incelemesi ve söz konusu olayların özelliğine göre işletme yönetiminden finansal tablolarda gerekli düzeltmeleri yapmasını isteyebilir. Bu bağlamda çalışmanın temel hedefi raporlama döneminden sonraki olayların gerek muhasebeleştirme esasları gerekse de bu olayların denetimini örnek uygulamalar çerçevesinde açıklamaktır.

Anahtar kelimeler: Raporlama döneminden sonraki olaylar, Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı, Bağımsız denetim standartları.

Investigations Events after the Reporting Period of the Financial Reporting Standard (FRS for LMEs) and Independent Auditing Standards for Large- and Medium-Size Enterprises

Abstract: The events after the reporting period are a matter of importance in the auditing and accounting principles literature. Events occurring after the reporting period can have significant effects on the financial statements according to their nature. Therefore, independent auditors may ask the entity's management to scrutinize the effects of events occurring after the reporting period on the financial statements and make necessary adjustments in the financial statements according to the nature of the events. The main objective of this study is to explain the basis for the accounting of the subsequent events during the reporting period, but also to explain the control of these events in the context of exemplary applications.

Keywords: Large and medium sized enterprises, FRS for LMEs, Financial reporting standards, Independent audit, Events after the reporting period.

JEL classification: H83, M41

1. Giriş

İşletmelerde finansal raporlamanın temel amacı işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcıları için ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi üretmektir. Bunun için ise işletmelerde bir faaliyet dönemi içerisinde gerçekleşen tüm mali işlemlerin eksiksiz, doğru, zamanlı ve anlaşılabilir bir şekilde finansal tablolara yansıtılması gerekir.

Finansal raporlar, işletmenin bir yıllık faaliyet dönemini kapsayacak şekilde hazırlanır. Bilanço tarihi, faaliyet ve muamelelerinin niteliğine göre özel hesap dönemi tayin edilmeyen işletmeler hariç, 31 Aralık'tır. Finansal tablolar her ne kadar hesap döneminin sonuna ilişkin düzenlense de söz konusu tablolar sonraki bir tarihte hazırlanmakta olup, bilanço tarihi ile finansal tabloların yetkili makamlarca onaylanması arasında bir süre geçmektedir (Kaval, 2008, s. 168; Yılmaz ve Sarı, 2013, s. 65; Tüm ve Memiş, 2015, s. 322). İşte raporlama döneminden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile bu tabloların kesinleşmesi için gerekli onay tarihi arasında gerçekleşen işletme lehine veya aleyhine gelişen olaylardır (BOBİ FRS, Par.4.1). Bu olayların finansal tablolarda ne gibi etkisinin olacağını belirlenmesi ve gerekli düzeltme veya açıklamaların yapılması işletme bilgi kullanıcıları açısından önem arz eder. Bu bağlamda çalışmanın temel amacı gerek BOBİ FRS, gerekse de 560 No'lu Bağımsız Denetim Standardı (BDS 560) açısından Raporlama Döneminden Sonraki Olayları uygulama örnekleri ile açıklamaktır.

2. BOBİ FRS'ye göre raporlama döneminden sonraki olaylar

Türkiye'de finansal raporlama konusunda yapılan kanuni düzenlemelere bakıldığında 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun (YTTK) 2012 yılında yasalaşmasından önce TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Sistemi) ve uygulamaları Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatına bağlı halka açık şirketler tarafından kullanımı ile sınırlandırılmıştır. Bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi düşüncesinden hareketle, halka açık olmayan sermaye şirketlerinin de muhasebe kayıtlarını TMS'ye uygun bir şekilde hazırlanması YTTK'nın yasalaşma sürecinde öngörülmüştür. Ancak YTTK yasalaşmadan, standartlara uygun muhasebe kaydı yapma zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. YTTK'nın 397. Maddesinin dördüncü fıkrasıyla bağımsız denetime tabi olacak işletmelere ilişkin kriterler Bakanlar Kurulu Kararı ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu sürecin devamında Kamu Gözetim Kurumu (KGK), TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırmış ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlı tutmuştur. KGK, 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kararıyla bağımsız denetime tabi olup, TMS uygulamayan şirketlerden Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususları birlikte uygulayarak raporlama yapması istenmiştir. Söz konusu ilave hususlar, yeni bir standart setinin oluşturulması sürecinde geçici bir çözüm için tasarlanmış ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) yürürlüğe girmesiyle birlikte uygulamadan kalkmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 153; Gençoğlu, 2017, s. 2).

BOBİ FRS, 29 Temmuz 2017 Resmi Gazete de yayınlanmış ve 1 Ocak 2018 hesap döneminden başlayarak uygulanmaya başlanmıştır. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup, Tam Set Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin kullanacağı kayıt ve finansal raporlama çerçevesidir (BOBİ FRS)

BOBİ FRS'nin dördüncü bölümünde raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin muhasebe esaslarına yer verilmiştir. Dördüncü bölümde, "raporlama döneminden sonraki olaylar; raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yönetim organı tarafından" onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olaylar şeklinde tanımlanmıştır. "Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılır" (BOBİ FRS, Par. 4.2- 4.3- 4.6):

1. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar; raporlama dönem sonu itibariyle mevcut olan durumları teyit eden olaylardır. İfadeden de anlaşılacağı gibi düzeltme gerektiren olayların kaynağı bilanço tarihi itibariyle mevcuttur (Yükçü ve Yaşar, 2013, s. 19)
2. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar; raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır. Düzeltme gerektirmeyen olaylar, raporlama dönemi itibariyle söz konusu olmayan bilanço tarihinden sonra ancak finansal tabloların onayından önce ortaya çıkmış olaylardır (Yükçü ve Yaşar, 2013, s. 20)

Raporlama döneminden sonrasındaki olaylar, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için onaylanma tarihi arasındaki, olayları ifade ettiği için finansal tabloların onaylanma tarihinin tespit edilmesi önem kazanmaktadır. Finansal tabloların onaylanma tarihi, işletmelerin yönetim yapısına,

statü gereklerine ve finansal tablo yayınlanma süreçlerine bağlı olarak değişiklik göstermekle birlikte temelde yönetim kurulu tarafından finansal tabloların yayınlanmasına karar verdiği tarihtir. Bir başka ifadeyle finansal tabloların yayınlanmasına karar verilen tarih, onaylanma tarihidir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) onaylanma tarihini, “finansal tabloların kamuya açıklanması, genel kurula sunulması veya Kurula ya da işletmenin hisse senetlerinin işlem gördüğü borsalara gönderilmesine yönelik olmak üzere işletmenin yönetim kurulunca karar alındığı tarihtir” şeklinde açıklamıştır. Onay tarihinin tespiti, finansal tablolarda düzeltme kayıt ve işlemlerinin doğru bir şekilde yapılabilmesi için önemlidir. Çünkü düzeltme gerektiren olaylar için düzeltmeler ancak onay tarihine kadar yapılabilir (Tekşen ve Büyükarıkan, 2015, s. 464; Örtten, Kaval, Karapınar, 2016, s. 114; Pamukçu ve Pamukçu, 2009, s. 78).

Örnek: MLK A.Ş.’nin 31.12.2017’de sona eren hesap dönemi için finansal tabloları 10.03.2018 tarihinde tamamlanmıştır. Şirketin bağımsız denetimini gerçekleştiren XYZ denetim firması denetim raporunu 17.03.2018 tarihinde şirket üst yönetimine sunmuştur. Taslak finansal tablolar 28.03.2018 tarihinde yönetim kurulunda görüşülmüş ve yayınlanması için karar alınmıştır. 04.04.2018 tarihinde yapılan genel kurul toplantısı sonrası yönetim kurulunun faaliyetleri ve harcamaları ibra edilmiştir.

Yönetim kurulunun; finansal tabloların yayımı için onay verdiği tarih 28.03.2018’dir. Dolayısıyla, 31.12.2017 ile 28.03.2018 tarihleri arasında işletmede gerçekleşen olaylar, Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar bölümünde yer alan muhasebe esaslarına göre değerlendirilmelidir.

2.1. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla ilgili dipnotlar dahil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir. Ayrıca, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayın finansal tablolarda yer alan tutarları etkilemeyip sadece açıklamalarda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi durumunda ilgili açıklamalarda gerekli değişiklikler yapılır. (BOBİ FRS, Par. 4.4)

Aşağıda BOBİ FRS’de yer alan raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara ilişkin düzenlemeler ve bu düzenlemelere dayanılarak geliştirilen örnekler sunulmuştur (BOBİ FRS, Par. 4.5). Örneklerin geliştirilmesinde daha önce bu konuyla ilgili çalışmalar yapan (Örtten vd., 2016; Özerhun ve Yanık, 2012; Yükçü ve Yaşar, 2013) yazarlardan esinlenerek türetilmiştir.

A) “Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın, işletmenin raporlama dönemi sonunda mevcut bir yükümlülüğünün bulunduğunu teyit etmesi”. İşletme bu durumda “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümü uyarınca “yeni bir karşılık kayda alır ya da daha önce bu dava ile ilgili olarak karşılık tutarı kayda almış ise bu karşılık” tutarını revize eder.

Örnek: ABC. A.Ş.’ye patent anlaşmazlığı nedeniyle XYZ firması tarafından aleyhine dava açılmış ve 2016 mali yılının sonunda 20.000 TL tutarında karşılık ayırmıştır. Dava 12.02.2017’de sonuçlanmış ve mahkeme işletmenin 25.000 TL tazminat ödemesine karar vermiştir. ABC A.Ş.’nin yönetim kurulu, 03.03.2017 tarihinde finansal tabloları onaylamış ve yayınlanmasına karar vermiştir.

ABC A.Ş.’nin yönetim kurulu, işletmenin finansal tablolarını yayınlanması için 03.03.2017’de karar almıştır. Dolayısıyla 31.12.2016 tarihi ile 03.03.2017 tarihleri arasında geçen süre Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar bölümü kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Çünkü dava (12.02.2017) işletme yönetim kurulunun finansal tabloların yayınlanmak üzere onay verdiği tarihten önce sonuçlanmıştır. Dolayısıyla finansal tabloların ilgili kalemlerinde düzeltme yapılması gerekmektedir. Düzeltme işlemi dönem sonu kapanış kaydının yapılıp yapılmadığına göre iki şekilde gerçekleştirilir.

2016 yılına ait kapanış kaydı yapılmamışsa, yani dönem sonu hesaplar kapatılmamış ise söz konusu olay dönem içerisinde gerçekleşmiş gibi düşünülerek aşağıdaki kayıt yapılır.

31.12.2016			
	654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.000	
	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		5.000

2016 yılı kapanış kaydı yapılmışsa ve işletme dönemi kârlı kapatmışsa kapanış kaydı iptal edilir ve aşağıdaki kayıtla düzeltme yapılır. Dönem zararlar kapanmış ise 590 Dönem net kârı yerine 591 Dönem net zararı hesabı kullanılması gerekir.

31.12.2016			
	590 DÖNEM NET KARI	5.000	
	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		5.000

- B) “Raporlama tarihi itibarıyla bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce kayda alınmış değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösterir nitelikteki bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması” (BOBİ FRS, Par. 4.5). Örneğin;
- “İşletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, raporlama tarihi itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir ve bu durumda ilgili alacağın defter değerinin düzeltilmesi gerekir.”
 - “Raporlama döneminden sonra gerçekleşen stok satışı, raporlama tarihi itibarıyla değer düşüklüğünün değerlendirilmesi esnasında dikkate alınacak satış fiyatına ilişkin bir kanıt sağlayabilir.”

Örnek: MLK A.Ş.2016 hesap dönemi sonuna ait finansal durum tablosunda uzun süreli ticari ilişkileri bulunduğu XYZ işletmesinden 75.000 TL’lik senetli alacağı olduğunu açıklamıştır. XYZ işletmesi ise hammadde temininde yaşanan güçlükler ve pazar payını önemli ölçüde kaybetmesinden dolayı 20.01.2017 tarihinde iflasını duyurmuştur. MLK işletmesinin üst yönetimi, yıl sonu finansal durum tablosunda söz konusu senetli alacağına ilişkin olarak karşılık ayırmamıştır. MLK işletmesi finansal tablolarını 08.03.2017 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamış ve yayınlanmasına karar vermiştir.

Örnekten anlaşılacağı üzere XYZ işletmesinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, MLK işletmesinin raporlama dönemi sonu itibarıyla senetli alacağıyla ilgili bir zararının var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda söz konusu senetli alacağın defter değerinin düzeltilmesi gerekir. Dolayısıyla yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

2016 yılına ait kapanış kaydı yapılmamışsa, yani dönem sonu hesaplar kapatılmamış ise söz konusu olay dönem içerisinde gerçekleşmiş gibi düşünülerek aşağıdaki kayıt yapılır.

31.12.2016			
	659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	75.000	
	121 ALACAK SENETLERİ		75.000

2016 yılı dönem sonu kapanış kaydı yapıldığı varsayıldığında ve işletme dönemi kârlı kapatmışsa kapanış kaydı iptal edilir ve aşağıdaki kayıtla düzeltme yapılır.

31.12.2016			
	590 DÖNEM NET KARI	75.000	
	121 ALACAK SENETLERİ		75.000

Örnek: ABC A.Ş., dönem içerisinde 5.000 TL'ye elde ettiği ticari mallarının yeni modellerinin çıkmasından dolayı dönem sonunda net gerçekleşebilir değerinin toplam 3.000 TL olduğunu tahmin etmiş ve 2.000 TL karşılık ayrılmasına karar vermiştir. İşletme söz konusu ticari malı 24.01.2017 tarihinde 4.000 TL'ye (KDV ihmal edilmiştir) müşterisi XYZ'ye peşin olarak satmıştır. ABC A.Ş. finansal tablolarını 08.03.2017 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamış ve ibra edilmek üzere genel kurula sunma kararı almıştır.

Örnekten anlaşılacağı üzere, ABC işletmesi dönem sonunda ticari mallarının değerini 3.000 TL olarak tahmin etmiştir. Ancak söz konusu ticari malları işletme raporlama döneminden sonra (24.01.2017) 4.000 TL'ye satmıştır. Dolayısıyla ticari mallarının net gerçekleşebilir değerinin düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda ilk olarak değer düşüklüğü kaydının yapılması gerekir.

31.12.2016			
	6XX STOK DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERİ		2.000
	158 STOK DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2.000

İkinci kayıt ise, stokun net gerçekleşebilir değerinin 24.01.2017 tarihinde 4.000 TL olmasından dolayı iptal edilecek karşılık tutarı ile ilgili olacaktır. Bu durumda ise aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekir:

24.01.2017			
	100 KASA		4.000
	158 STOK DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2.000
	153 TİCARİ MALLAR		5.000
	62X STOK DEĞ. DÜŞ.KARŞILIK İPTALLERİ		1.000

C) “Raporlama dönemi sona ermeden satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama dönemi sona ermeden satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama” tarihinden sonra belirlenmesi (BOBİ FRS, Par. 4.5).

Örnek: ABC işletmesi aktifleri içerisinde yer alan 10 adet dokuma tezgahını 05.12.2015 tarihinde XYZ işletmesine 600.000 TL + bir yıl için elde edeceği karın %10'u karşılığında satmıştır. XYZ işletmesi 25.01.2016 tarihinde 70.000 TL kar açıklamıştır. ABC işletmesi yönetim kurulu finansal tablolarını 08.03.2016 tarihinde almış olduğu karar ile onaylamıştır.

Dikkat edilirse; ABC işletmesi raporlama dönemi içerisinde varlığını satmış ancak satmış olduğu varlıklardan elde edilen gelirin bir kısmı (kar payı) raporlama tarihinden sonra belirgin hale gelmiştir. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

25.01.2016			
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		7.000
	649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KARLAR		7.000

D) “İşletmenin raporlama dönemi sonunda karı üzerinden teşvik primi ödemeye yönelik bir yükümlülüğünün bulunduğu bir durumda, ödeme tutarının raporlama” tarihinden sonra belirlenebilmesi (BOBİ FRS, Par. 4.5).

Örnek: XYZ A.Ş. çalışanlarını motive etmek ve şirketin satış amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla belirli bir satış tutarının aşılması durumunda çalışanlarına kar üzerinden ikramiye dağıtılmasını 2016 mali yılının başında taahhüt etmiştir. 2016 yılının Kasım ayı satış raporları işletmenin mali yılın başında belirlenen satış hedeflerini gerçekleştirdiğini ortaya koymuştur. İşletme dönem sonunda 250.000 TL net kar açıklamış ve 20.000 TL ikramiye dağıtılmasına karar vermiştir. İşletme üst yönetimi finansal tabloları 02.03.2017 tarihinde yayınlanması için onaylamıştır. Finansal tabloların onayından önce satış hedeflerine ulaşıldığı için dönem karında düzeltme yapılmalıdır. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olur:

2016 yılı dönem sonu kapanış kaydı yapıldığı varsayıldığında:

31.12.2016			
	590 DÖNEM NET KARI		20.000
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		20.000

E) “Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösteren hata veya hilelerin ortaya çıkarılması.”

Örnek: ABC A.Ş.’de 10.01.2017 yapılan bağımsız denetim çalışmaları sırasında 05.12.2016 XYZ işletmesinden senet karşılığı 10.000 TL + %18 KDV ile ticari mal satın aldığı ancak bu işlemin kayıtlara geçirilmediği tespit edilmiştir. ABC işletmesi finansal tablolarını 08.03.2017 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamıştır.

31.12.2016			
	153 TİCARİ MAL		10.000
	191 İNDİRİLECEK KDV		1.800
	321 BORÇ SENETLERİ		11.800

2.2. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz. Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihten önce meydana gelen aşağıdaki olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilebilir. (BOBİ FRS, Par. 4.6):

a) Yatırımların piyasa değerlerinde meydana gelen düşüşler.

Örnek: ABC işletmesinin 31.12.2014 tarihi itibarıyla XYZ işletmesinin hisse senetlerinin %30 ‘unu elinde bulundurmaktadır. Dönem sonu itibarıyla hisse senetlerinin değeri 270.000 TL’dir. Söz konusu hisse senetlerinin 17.02.2015 tarihinde piyasa değeri 180.000 TL’ye düşmüştür. ABC işletmesi finansal tablolarını 08.03.2015 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamıştır. Raporlama dönemi ile finansal raporların yayınlanması için onay tarihi arasında ortaya çıkan değer düşüklüğü hisse senetlerinin bilanço tarihindeki durumuyla ilişkili olmadığı için düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Dipnotlarda açıklama yapılması yeterlidir.

b) Raporlama dönemi sonu itibarıyla şarta bağlı “varlık olarak değerlendirilen bir alacağın raporlama döneminden sonra davanın lehte sonuçlanması neticesinde kesinleşmesi. Diğer yandan, raporlama dönemi sonundan önce alacak tutarı üzerinde anlaşılması olmasına rağmen, söz konusu tutarın güvenilir bir şekilde ölçülememesi dolayısıyla kayda alınmadığı durumlarda, ilgili karar, düzeltme gerektiren bir olay olabilir.”

Örnek: KLM İşletmesi patent anlaşmazlığı nedeniyle XYZ İşletmesi aleyhine 2016 yılında 20.000 TL tutarında tazminat davası açılmıştır. KLM İşletmesi yönetimi, şirket avukatlarıyla yapmış olduğu görüşme sonucu tazminat tutarının işletmeye girişinin muhtemel olduğu bilgisine ulaşmıştır. Dava 25.01.2017’de sonuçlanmış ve mahkeme XYZ işletmesini, KLM işletmesine 20.000 TL tazminat ödemeye mahkûm etmiştir. KLM işletmesi finansal tablolarını 08.03.2017 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamıştır. “Şarta bağlı varlık olarak değerlendirilen bir alacağın raporlama döneminden sonra davanın” lehte sonuçlanması neticesinde kesinleşmesinden dolayı dipnotlarda açıklanması gerekir.

c) “Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleşmesi.”

Örnek: ABC işletmesi 17.02.2015 tarihinde almış olduğu yönetim kurulu kararı ile aynı sektörde faaliyet gösteren KLM işletmesi ile birleşme kararı almıştır. ABC işletmesi finansal tablolarını 08.03.2015 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamıştır. Birleşme kararının bilanço tarihinden sonra alınması sebebiyle düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Ancak bilanço dipnotunda konuyla ilgili açıklama yapılmalıdır.

d) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması.

Örnek: ABC işletmesi 17.02.2015 tarihinde almış olduğu karar ile elektronik sektöründeki faaliyetlerini durdurma kararı almıştır. ABC işletmesi finansal tablolarını 08.03.2015 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamıştır. ABC işletmesinin elektronik sektörüne yönelik faaliyetlerini durdurma kararı bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmasından dolayı finansal tablolarda düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Dipnotlarda açıklama yapılması gerekir.

e) “Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması.”

Örnek: ABC işletmesinde 17.02.2105 tarihinde ortaya çıkan yangın sonucu üretimin gerçekleştiği bina ve makineler kullanılamaz hale gelmiştir. ABC işletmesi finansal tablolarını 08.03.2015 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamıştır. Bu durumun bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması nedeni ile finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur. Dipnotlarda açıklama yapılması gerekir.

f) “Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması.”

Örnek: ABC işletmesi 09.02.2015 tarihinde almış olduğu yönetim kurulu kararıyla Akbank A.Ş.’ye olan 2.500.000’lik kredi borcunun uzun vadeye yayılması amacıyla kredinin yeniden yapılandırılmasına karar verilmiştir. ABC işletmesi finansal tablolarını 08.03.2015 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamıştır. Bu durumun bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması nedeni ile finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur. Dipnotlarda açıklama yapılması gerekir.

2.3. Kâr payı

Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihten önce kâr payı dağıtılacağı ilan edilmesi durumunda, raporlama dönemi sonunda bu kâr paylarına ilişkin herhangi bir yükümlülük kaydı yapılmaz. Bu tür kâr payı tutarları dipnotlarda ayrıca açıklanır. (BOBİ FRS, Par. 4.9)

Örnek: ABC İşletmesi 2016 dönemine ilişkin olarak elde etmiş olduğu kardan, ortaklarına 120.000 TL’lik temettü dağıtılacağını 17.02.2107 tarihinde ilan etmiştir. ABC işletmesi finansal tablolarını 08.03.2017 tarihinde yönetim kurulu kararıyla onaylamıştır. Temettü, dağıtılacağı ilan edilen dönemin yükümlülüğü olduğu için düzeltme kaydı yapılmaz. Dipnotlarda ayrıca açıklanır.

2.4. İşletmenin sürekliliği

İşletmenin sürekliliği varsayımının raporlama döneminden sonra geçersiz olması halinde finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmaz. Bu durumda işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır. (BOBİ FRS, Par. 4.10)

3. Raporlama döneminden sonraki olaylar ile ilgili bağımsız denetim standartlarında (BDS 560) yapılan düzenlemeler

Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından yayımlanan 560 No'lu Bağımsız Denetim Standardında (BDS), Raporlama döneminden sonraki olaylar (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar) ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Söz edilen “bağımsız denetim standardı, finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumluluklarını” düzenlemektedir (BDS 560, Par.1).

Bağımsız denetçinin, denetim çalışmalarının çıktısı olan denetim raporunu nihai hale getirme sürecinde raporlama döneminden sonraki olayları incelemek gibi bir yükümlülüğü söz konusudur. Bu incelemenin amacı finansal tablolara etki edecek durumun olup olmadığını tespit etmektir. Denetçi yıl içerisinde yapmış olduğu işlem testleri sırasında raporlama döneminden sonraki olayların bir kısmı hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Örneğin şarta bağlı yükümlülüklerin çoğundan denetçi haberdardır. Denetçiye düşen her olaya farklı yaklaşarak, denetim raporuna son şeklini vermeden bunlarla ilgili kişilerle bir kez daha görüşmektir. Örneğin davaların sonuçları hakkında şirketlerin avukatından son bir defa bilgi veya yazılı belge istenebilir (Kaval, 2008:168).

BDS 560 incelendiğinde, bağımsız denetçilerin raporlama döneminden sonraki olayların denetimi ile ilgili 3 duruma dikkat etmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

1. “Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar,”
2. “Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar” ve
3. “Denetçinin Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar.”

3.1. Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen olaylar

Bağımsız denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen olayların finansal tablolarda etkilerini dikkate almak zorundadır. Bu nedenle denetçi bu olayların finansal tablolarda etkilerinin belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini” uygulaması gerekir (BDS 560, Par.6).

“Finansal tabloların tarihi, finansal tabloların ait olduğu en son dönemin son günü iken, denetçi raporu tarihi, denetçinin, finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna verdiği tarihtir” (BDS 560, Par.5).

“Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetim raporu tarihi arasında gerçekleşen olaylara ilişkin uygulayacağı denetim prosedürlerine örnek olarak şunlar verilebilir (BDS 560, Par.A7.):

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

Öte yandan bağımsız denetçi, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan ve finansal tabloları etkileyebilecek bir olayın olup olmadığına yönelik işletme yönetiminden bilgi talep etmelidir. Bu bilgilere örnek olarak, yeni teminatların, kredilerin, garantilerin olup olmadığı, varlık satışları veya

satış planlarının olup olmadığı, devlet tarafından el konulan ya da yangın ya da sel gibi nedenlerle yok olan herhangi bir varlık olup olmadığı, şarta bağlı durumlarla ilgili herhangi gelişmenin olup olmadığı verilebilir (BDS 560, Par.A9).

3.2. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu durumlar

Denetçinin dikkate alması gereken bir diğer durum ise denetim raporundan sonra ancak finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu bilanço sonrası olaylardır.

Finansal tabloların yayımlandığı tarih genellikle işletmenin tabi olduğu düzenlemelere bağlıdır. Bazı durumlarda finansal tabloların yayımlandığı tarih, bu tabloların düzenleyici bir kuruma sunulduğu tarih olabilir. Denetlenmiş finansal tablolar denetçi raporu olmadan yayımlanamayacağı için söz konusu denetlenmiş finansal tabloların yayımlandığı tarih, sadece denetçi raporu tarihi veya bu tarihten sonraki bir tarih değil, aynı zamanda, denetçi raporunun işletmeye sunulduğu tarih veya bu tarihten sonraki bir tarih olmalıdır. (BDS 560, Par.A.4.)

Bu duruma uygun olarak aşağıda örnek sunulmuştur.

Örnek: Halka açık ABC işletmesi, 2017’de sona eren mali döneme ait taslak finansal tablolarını 02.03.2018 tarihinde tamamlamıştır. 10.03.2018 tarihinde ise XYZ bağımsız denetim firması ise ABC işletmesinin 2017 yılına ait finansal tablolarına yönelik bağımsız denetim raporunu üst yönetime sunmuştur. Üst yönetim denetlenmiş finansal tabloları 28.03.2018’de yönetim kurulunda görüşmüş ve yayınlanması için karar almıştır. Genel Kurul toplantısı 04.04.2018’de yapılmış ve toplantı sonucu yönetim kurulunun faaliyetleri ve harcamaları ibra edilmiştir.

Yukarıdaki örnekten anlaşılacağı gibi denetim raporunun işletme üst yönetimine sunulma zamanı (10.03.2018) ile denetimden geçmiş finansal tabloların yayınlanması (28.03.2018) arasında bir süre farklılığı söz konusudur. Bu süre içerisinde finansal tabloları etkileyebilecek hususlar söz konusu olabilir. Denetçinin bu hususlardan haberdar olması durumunda gerekli tedbirleri alması lazımdır.

BDS 560’a göre “Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardı uyarınca, işletme yönetiminin denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar geçen sürede haberdar olduğu ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü durumu denetçiye bildirme sorumluluğu vardır. Bununla birlikte denetçi, denetim “raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu” ve denetim raporunun düzenlediği tarihte haberdar olması halinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun var olması halinde denetçi konuyu işletme yönetimi ile müzakere eder, finansal tablolarda değişikliğin gerekli olup olmadığına karar verir ve eğer değişiklik gerekli ise yönetimin bu değişikliği yapma şeklini inceler” (BDS 560, Par.10; Kaval, Karapınar, Bayırlı ve Torun, 2015, s. 349). Bu duruma uygun olarak şu örnek verilebilir.

Örnek: Halka açık ABC işletmesi, 2017’de sona eren mali döneme ait taslak finansal tablolarını 02.03.2018 tarihinde tamamlamıştır. ABC işletmesi, taslak finansal durum tablosunda 5 Milyon TL tutarında şarta bağlı yükümlülük açıklamıştır. 10.03.2018 tarihinde ise XYZ bağımsız denetim firması ise ABC işletmesinin 2017 yılına ait finansal tablolarına yönelik bağımsız denetim raporunu üst yönetime sunmuştur. Üst yönetim denetlenmiş finansal tabloları 28.03.2018’de yönetim kurulunda görüşmüş ve yayınlanması için karar almıştır. Öte yandan 18.03.2017 tarihinde 5 milyon TL’lik şarta bağlı yükümlülük mahkeme kararıyla kesinleşmiştir

Örnekten anlaşılacağı gibi 5 milyon değerindeki şarta bağlı borç, denetçi raporundan sonra finansal tabloların yayınlanmasından önce kesinleşmiştir. Denetçi, bu gelişmeden haberdar olduktan sonra öncelikle işletme yönetimiyle konuyu görüşür ve finansal tablolarda değişiklik yapıp yapılmayacağını kararını verir. Denetçi söz konusu gelişmenin işletmenin finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyeceğini düşünüyor ise işletme yönetiminin bu değişikliği yapma şeklini inceler (Kaval vd., 2015, 349).

İşletme yönetiminin finansal tabloları söz konusu gelişmeye paralel bir şekilde değiştirmesi

durumunda, gerekli denetim prosedürlerini uygulaması gerekir. Bu durumda denetçinin iki seçeneği söz konusudur.

İlk olarak düzeltilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir denetim raporu sunar ki, yeni bağımsız denetim raporu, değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten daha sonraki bir tarihte düzenlenir ve bağımsız denetim teknikleri yeni bağımsız denetim raporuna kadar uygulanır (Kaval vd., 2015, s. 349).

İkinci durumda “denetçi, raporunu finansal tablolarda değişikliklerle sınırlı olan ilave bir tarih içerecek şekilde değiştirerek, bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili denetim prosedürlerinin” sadece finansal tabloların ilgili dipnotlarında açıklanan finansal tablolardaki söz konusu değişikliklerle sınırlı olduğuna işaret etmelidir. Ya da Dikkat Çeken Hususlar veya Diğer Hususlar paragrafında “bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin sadece finansal tabloların ilgili dipnotlarında açıklanan finansal tablolardaki değişikliklerle sınırlı olduğu” ifadesi yer alacak şekilde denetim raporunu değiştirmelidir” (BDS 560 Par.12). Denetçi, değiştirilmiş denetçi raporunda; Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragraflarda, daha önceden yayımlanan finansal tabloların değiştirilme nedenini daha kapsamlı bir şekilde açıklayan bir finansal tablo dipnotuna ve denetçi tarafından sunulan önceki rapora atıfta bulunur. (BDS 560 Par.16).

Denetçinin düzeltme yapılması gereken işlemleri tespit etmesine rağmen işletme yönetiminin düzeltme yapmaması durumunda ve bağımsız denetim raporunun işletmeye sunulması halinde denetçinin gerekli düzeltmelerin yapılmadan finansal tabloların sunulmaması gerektiğini işletme yönetimine bildirmesi gerekir. Denetçinin bu uyarıları dikkate alınmaz ise işletmeye verilmiş olan denetim raporuna güvenilmesini engellemek için gerekli tedbirler alınmalıdır. Yani ülkedeki yasal kurumlara gerekli uyarıcı bilgiler sunulmak zorundadır (Kaval vd., 2015, s. 349).

3.3. Denetçinin finansal tabloların yayımlanmasından sonra haberdar olduğu durumlar

Denetçinin dikkate alması gereken son durum ise finansal tabloların yayımlanmasından sonra haberdar olduğu bilanço tarihinden sonraki olaylardır.

BDS 560’a göre denetçinin “finansal tabloların yayımlanmasından sonra bu finansal tablolara ilişkin herhangi bir denetim” prosedürü uygulama yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bununla birlikte denetçinin, finansal tabloların yayımlanmasından sonra haberdar olduğu ve söz konusu gelişmenin denetim raporunu düzenleme tarihinde haberdar olması durumunda denetim raporunu değiştirmesine neden olacağını düşünüyor ise denetçinin konuyu üst yönetim ile müzakere etmesi, finansal tablolarda değişiklik yapıp yapılmamasına karar vermesi ve değişikliğin yapılmasının gerekli olması durumunda yönetimin bu değişikliği ele alma şeklini sorgulaması gerekir (BDS 560, Par.14, A9).

İşletme yönetiminin “finansal tablolarda değişiklik yapması durumunda denetçi, değişikliğe ilişkin olarak içinde bulunulan” şartlar doğrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerini uygular. Denetçi, yeni veya değiştirilmiş denetçi raporunda; “Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafına yer verir” ve bu paragraflarda, “daha önceden yayımlanan finansal tabloların değiştirilme nedenini daha kapsamlı bir şekilde açıklayan bir finansal tablo dipnotuna ve denetçi tarafından sunulan önceki rapora” atıfta bulunur (BDS 560, Par.16).

“Denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli görmesine karşın yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapmaması ve daha önceden yayımlanmış finansal tabloların ulaştığı kişilerin bu durum konusunda haberdar edilmesine yönelik gerekli adımları atmaması durumunda denetçi, gelecekte denetçi raporuna güvenilmesini engellemeye yönelik uygun adımları atacağı hususunda yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunur. Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların bu bildirimde rağmen gerekli adımları atmamaları durumunda denetçi, denetçi raporuna güvenilmesini engellemeye yönelik uygun adımları atar” (BDS 560, Par.17).

5. Sonuç

Bu çalışmada finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanması ve sunulması açısından raporlama tarihinden sonraki olayların muhasebeleştirme esasları ile bu olayların denetimi açısından bağımsız denetçilerin dikkate alması gereken hususlar örnek uygulamalar çerçevesinde incelenmiştir.

Raporlama tarihinden sonraki olaylar, BOBİ FRS'ye göre, raporlama dönemi ile finansal tabloların yayım tarihi arasında geçen işletme lehine ve aleyhine gelişen olaylar olarak tanımlanmaktadır. Bu olayların bir kısmı finansal tablolarda düzeltme gerektirirken, bir kısmı ise düzeltme gerektirmeyen ancak finansal tablolarda açıklama gerektiren olaylar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu Gözetim Kurulu tarafından yayımlanan, 560 No'lu Bağımsız Denetim Standardı ise bilanço sonrası olayları, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlar olarak tanımlamıştır. Finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumluluklarını düzenleyen BDS 560'a göre denetçilerin raporlama döneminden sonraki olaylara yönelik dikkate alması gereken üç durum söz konusudur. Bunlar; (1) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen olaylar, (2) Denetçinin, denetim raporundan sonra finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu ve (3) Denetçinin finansal tabloların yayımlanmasından sonra haberdar olduğu durumlardır.

BDS 560'a göre denetçilerin, finansal tabloların tarihi ile denetim raporu tarihi arasında gerçekleşen olayların finansal tablolarda etkilerini tespit etmesi için denetim prosedürlerini geliştirmeleri ve uygulamaları gerekmektedir. Yine BDS 560'da denetçilere gerek denetim raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayımlanmasından önce, gerekse de finansal tabloların yayımlanmasından sonra ortaya çıkan durumlar hakkında sorumluluk yüklemiştir. Her iki durumda da ortaya çıkan olayların denetçinin, denetim raporu tarihinde haberdar olması halinde denetim raporunu değiştirmesine neden olabilecek nitelikte olması durumunda denetçinin konuyu yönetim ile müzakere etmesi ve finansal tablolarda değişiklik yapıp yapmama kararını vermesi gerekir. Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olduğu ve yönetimin finansal tablolarda değişiklik yaptığı durumda denetçinin koşullara uygun denetim prosedürlerini uygulaması gerekmektedir. Bu çerçevede denetçi koşullara uygun olarak denetçi raporunu değiştirir veya yeni bir rapor sunar (BDS 560).

Sonuç olarak işletmelerde gerçeğe uygun finansal raporlama yapabilmek için raporlama döneminden sonraki olayların finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılması gerekir. Bu nedenle raporlama döneminden sonraki olayların muhasebeleştirilmesi ve denetimi son derece önemlidir.

Kaynakça

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun (YTTK). Resmi Gazete 27846, Kabul tarihi: 13.01.2011

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye muhasebe ve Türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/TRFS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.

BDS 560. Kamu Gözetim Kurumu (KGK) "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" Bağımsız Denetim Standardı 560.
<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20560-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2018)

BOBİ FRS. *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*.
http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF (Erişim Tarihi: 01.02.2018)

Gençoğlu, G.Ü.(2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TRFS Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 1-24.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle* (3. baskı). Ankara: Gazi.

- Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A. ve Torun, S. (2015). *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları TDS*. Ankara: Gazi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2016). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (Genişletilmiş 9. Baskı), Ankara: Gazi.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *TMS-TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: TÜRMOB.
- Pamukçu, F. ve Pamukçu, N. (2009). Bilanço tarihinden sonraki olaylar (TMS-10) ve Finansal tablolara etkiler. *Mali Çözüm Dergisi*, (91), 67-80.
- Tekşen, Ö. ve Büyükarıkan, U. (2015). TMS 10 raporlama döneminden sonraki olayların muhasebe açısından incelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(13), 462-480.
- Yılmaz, F. ve Sarı, E. (2013). Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olayların TMS açısından değerlendirilmesi ve İMKB-100 endeksindeki şirketler üzerinde bir araştırma. *III. International Conference on Luca Pacioli in Accounting History and III. Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History* (pp. 167-191), 19-22 Haziran, <http://muhasebe.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/Se%C3%A7meler-2015.pdf#page=73> (Erişim Tarihi: 01.02.2018)
- Tüm, K. ve Memiş, M. (2015). TMS 10 raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar standardi ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), 321-334.
- Yükçü, S. ve Yaşar, Ş. (2013). TMS 10 raporlama tarihinden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar standardına ilişkin uygulamalar. *Mali Çözüm Dergisi*, (Ocak Şubat), 15-30.

Extended abstract

In this study, the aspects that need to be considered by the independent auditors for the accurate preparation and presentation of financial statements related to events happening after the reporting period in the light of accounting regulations and auditing of these events are examined within the framework of sample applications.

The "after reporting date events" defined by BOBİ FRS as the events, in favor of or against the entity, that occur between the reporting period and the issue date of the financial statements. While some of these events may require corrections in the financial statements, some may not require corrections but require clarification on the statements.

The Independent Audit Standard No. 560 issued by the Public Supervisory Board defines after-balance sheet events as the events that occurs between the issuance date of the financial statements and the issuance of auditor's report in addition to the events for which the auditor is notified after the date of the auditor's report. According to BDS 560, which regulates the auditor's responsibilities regarding the events that happen after the balance sheet date, there are three situations that the auditors should consider for the events after the reporting period. These are; (1) Incidents that happen between the issuance date of the financial statements and the auditor's report (2) The incidents of which the auditor becomes aware of after the financial report but before date of publication of the financial statement and, (3) The incidents of which the auditor is notified after the publication of the financial statements.

In accordance with BDS 560, auditors are required to develop and apply audit procedures in order to determine the effect of events occurring between the date of the financial statements and the

date of the audit report on the financial statements. Again in BDS 560, auditors are kept responsible for the situations arising after the audit report date, either before the publication of the financial statements or after the publication of the financial statements. In both cases, if the auditor becomes aware of the events by the report date and if the events have the potential to require any changes to the statement, the auditor should discuss the case with the management and make the decision about whether a change is needed in the statement. In cases where it is necessary to make changes in the financial statements and the management changes the financial statements, the auditor should apply the appropriate audit procedures. In this framework, the auditor changes the auditor's report in accordance with the circumstances or presents a new report.

Consequently, in order to be able to perform accurate financial reporting in an entity, events after the reporting period must be reflected in the financial statements correctly. For this reason, the accounting and control of events after the reporting period is extremely important. During the preparation of an audit report, the independent auditors should develop review the events after the reporting period from a different perspective and develop appropriate audit procedures in accordance with audit standards in order to obtain sufficient and appropriate audit evidence of these events.