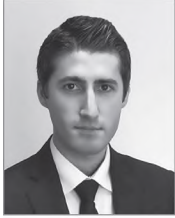


BİLANÇO TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN OLAYLAR (BDS: 560) KAPSAMINDA DENETİM GÖRÜŞÜNÜN OLUŞTURULMASI ve DENETİM RAPORU ÖRNEKLERİ

CREATION OF AUDIT OPINION WITHIN THE SCOPE OF SUBSEQUENT EVENTS (ISA: 560) AND AUDIT REPORT SAMPLES



Emre AKIN*

öz

Bağımsız denetim faaliyetinin çalışma alanını finansal tablolar olup, değerlendirme ölçütü de uluslararası muhasebe standartları (TMS ya da TFRS) olarak belirlenmiştir. KGK'dan önce Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Tebliğ ile birlikte denetim standartları belirlenmiştir. İlgili Tebliğ sonunda da uluslararası denetim standartlarına karşılık gelen bölümler belirtilerek "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" mevzusunun "ISA - 560: Subsequent Events" standardına denk geldiği ifade edilmiştir. "BDS - 560: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" standardı, içeriğinde yer alan paragraf ve başlıklar ile birlikte makaleye alınmıştır. Aynı zamanda gerekli yerlerde TMS - 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar başlıklı muhasebe standardından alıntılar yapılmış ve açıklayıcı tablolara yer verilmiştir. Denetim görüşünün şekillenmesi sırasında bilanço tarihinden sonraki olaylar et-

ABSTRACT

The working area of independent audit activity is financial tables and the evaluation criteria are the international accounting standards (TAS or TFRS). Prior to the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, the audit standards had been determined by the Communiqué issued by the Capital Markets Board. At the very end of that Communiqué, it is stated that the subject of "Subsequent Events" corresponds to "ISA - 560: Subsequent Events" standard. In this study, "ISA - 560: Subsequent Events" standard is mentioned with the paragraphs and heading in its content. Quotations have also been made from TAS - 10: Subsequent Events standard and explanatory tables have been provided. During the creation of the audit opinion, subsequent events are of great importance. Although audit opinion has been created and audit report has

* Vergi Müfettişi

kili olacaktır. Denetim görüşü verilse ve denetim raporu teslim edilse bile denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylar ile ilgili olarak tepkide bulunması gerekebilecektir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Standardı, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Jel Sınıflandırması: H20, H26, H29

been submitted, auditors may need to react as to subsequent events.

Keywords: Independent audit, subsequent events

JEL Classification: H20, H26, H29

1- GİRİŞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen denetim standartlarını yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans almaktadır. Kurum tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarının girişinde uluslar arası denetim standartlarının çevirisi olduğu açıklanmıştır.

KGK'dan önce Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Tebliğ ile birlikte denetim standartları belirlenmişti. İlgili tebliğ sonunda da uluslar arası denetim standartlarına karşılık gelen bölümler belirtilerek "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" mevzusunun "ISA - 560: Subsequent Events" standardına denk geldiği ifade edilmiştir. Yine KGK tarafından yayımlanan "BDS - 560: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı" giriş metninde, "*Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (ISA) 560 "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar"ın, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini*" içerdiği belirtilmiştir.

Yani KGK öncesi ve sonrası uygulama aynı doğrultuda olduğu görülmektedir. Aradaki fark sadece tercümeden doğan farklar olup anlam bakımından fark bulunmamaktadır. Bu nedenle aşağıda yer verilen standart hem SPK hem KGK açıklamalarından alınmış olup 560 no.lu bağımsız denetim standardını ifade etmektedir.

2- BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 560: BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Bağımsız denetim faaliyeti içerisinde meydana gelebilecek bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların bazılarının finansal tablolarda açıklanması gerekirken diğerlerinin ise gerekmediği ya da sadece dipnotlarda yer verilmesi ile yetinilmesi öngörülmektedir. Bağımsız denetim faaliyetinin çalışma alanı finansal tablolar olup değerlendirme ölçütü de uluslar arası muhasebe standartları (TMS ya da TFRS) olarak belirlenmiştir.

Bu nedenle "BDS - 560: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" standardı anlatılırken "(TMS) 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar" standardının birlikte anlatılması mecburidir. Aksi takdirde uygulama tam olarak anlaşılamayacaktır. Bu sebepten bağımsız denetim standardı anlatılırken ilgili yerlerde muhasebe standardından da alıntılar yapılarak açıklama yapılacaktır. Böylece bilanço tarihinden sonraki olaylar önce muhasebe kayıtları sonra finansal tablolara yansımaları ve en son olarak da bu finansal tablolarda denetimden geçmesi silsilesi ile açıklığa kavuşturulmuş olacaktır.

Aynı zamanda standart kapsamındaki olaylar nedeniyle verilmiş denetim görüşleri (raporları) kamuya açıklandığı şekilde makalemizin son bölümünde örnek olarak verilmiştir.

2.1- Standart Metni

“BDS - 560: Bilanço Tarihiinden Sonraki Olaylar” standardı, içeriğinde yer alan paragraf ve başlıklar ile birlikte aşağıya alınmıştır.¹ Gerekli yerlerde TMS - 10: Bilanço Tarihiinden Sonraki Olaylar başlıklı muhasebe standardından alıntılar yapılmış ve açıklayıcı tablolara yer verilmiştir.

2.1.1- Standardın Kapsamı

1. Bu Bağımsız Denetim standardı (BDS), denetçinin, bir finansal tablo denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili sorumluluklarından bahseder.

2.1.2- Bilanço Tarihiinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

2. Finansal Tablolar, bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan etkilenebilir. Bir çok finansal raporlama standardı özellikle bu tür olaylara atıfta bulunur. Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 10 “Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihiinden) Sonraki Olaylar” da, finansal tabloların tarihi (Standartta “raporlama döneminin sonu” olarak ifade edilmektedir) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine ve aleyhine ortaya çıkan olayların finansal tablolarda nasıl yer alacağı hususu ele alınmaktadır. Bu tür finansal raporlama standartları, genelde iki tür olay tanımlar.

(a) Finansal tabloların tarihinde var olan olaylarla ilgili kanıt sağlayan olaylar

(b) Finansal tabloların tarihinden sonra ortaya çıkan durumları belirten olaylar.

BDS 700² uyarınca denetçi raporu tarihi, bu tarihe kadar gerçekleşmiş olan ve denetçinin haberdar olduğu olay ve işlemlerin etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda rapor kullanıcılarını bilgilendirir.

2.1.3- Yürürlük Tarihi

3. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

2.1.4- Amaçlar

4. Denetçinin amacı,

(a) Finansal tablolarda, finansal tabloların tarihi ile denetim raporu tarihleri arasında açıklama ya da düzeltme gerektirebilecek tüm olayların belirlenip belirlenmediğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamak, finansal tabloları finansal raporlama Standartlarına uygun bir şekilde yansıtmak,

(b) Denetim raporunda, denetçinin değişiklik yapmasına sebep olabilecek, denetçinin rapor tarihinden sonra veya denetçi tarafından o tarihte bilinmiş olan olaylara karşı tedbir almaktır.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar ikiye ayrılmaktadır: Düzeltme gerektiren olaylar ile düzeltme gerektirmeyen olaylar.

2.1.5- Tanımlar

5. Aşağıda ifadelerin tanımları şu şekilde açıklanmıştır.

a) Bilanço tarihi - Denetime tabi finansal tabloların kapsadığı dönemin son gününü,

- *TMS – 10; Bilanço Tarihiinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar, normal takvim yılının son günü olan 31.12. tarihini ifade eder.*

¹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_560.pdf

² Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı.

- b) Finansal tabloların onaylandığı tarih - İşletmenin yetkili organlarının finansal tabloların dipnotlar da dahil olmak üzere tam set olarak hazırladığını ve bu finansal tablolara ilişkin sorumlulukları üstlendiğini beyan ettiği tarih,
- *TMS – 10; Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar, Finansal Raporların Onaylanma Tarihi paragraf 5'te geçen örnek bir olay: Bir işletmenin yönetimi, 31 Aralık 20x1 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarını, 28 Şubat 20x2 tarihinde düzeltmeye tabi taslak olarak hazırlamıştır. 18 Mart 20x2 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme 19 Mart 20x2 tarihinde, karını ve bazı diğer finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar, 1 Nisan 20x2 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 20x2 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 17 Mayıs 20x2 tarihinde düzenleyici kuruluşa iletilmiştir. Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18 Mart 20x2 tarihidir.*
- c) Denetim raporu tarihi - Denetçinin finansal tablolara ilişkin raporu için BDS 700 doğrultusunda belirleyerek verdiği tarih,
- d) Finansal tabloların yayınlanma tarihi - Denetim raporu ve denetime tabi tutulan finansal tabloların üçüncü kişilerin bilgisine sunulduğu tarih, (Ref: Paragraf. A4-5)³
KAP tarafından belirlenen, Türkiye uygulamasına ilişkin tarihler:⁴

Finansal Tabloların Tipi	Yıllık Finansal Raporlar	3'er Aylık Ara Dönem Finansal Raporlar		
		Bağımsız Denetimden Geçmemiş	Bağımsız Denetimden Geçmiş	Bağımsız Denetimden Geçmiş (İşlem Görmeyen Yatırım Kuruluşları)
Konsolide Olmayan	60 gün	30 gün	40 gün	45 gün
Konsolide	70 gün	40 gün	50 gün	55 gün

A4: Finansal tabloların yayınlanma tarihi genellikle işletmenin düzenleyici çevresine bağlıdır. Bazı durumlarda, finansal tabloların yayınlanma tarihi düzenleyici otoritenin verdiği bir tarih olabilir. Denetimden geçmiş finansal tablolar, denetim görüşü olmadan yayınlanamayacağından dolayı, denetimden geçmiş finansal tabloların yayın tarihi sadece denetim raporu tarihinde veya daha sonra olamaz. Fakat işletmeye sunulmuş denetim raporu tarihinde veya daha sonra olmak zorundadır.

Kamu İşletmelerine ait hususlar:

A5: Kamu İşletmesi olunması durumunda, finansal tabloların yayın tarihi ile denetimden geçmiş finansal tabloların tarihi aynı olabilir ve denetim raporu kanun yapıcılara veya ayrıca kamuya sunulur.

- e) Bilanço tarihinden sonraki olaylar: Bilanço tarihi ve denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan hususları,

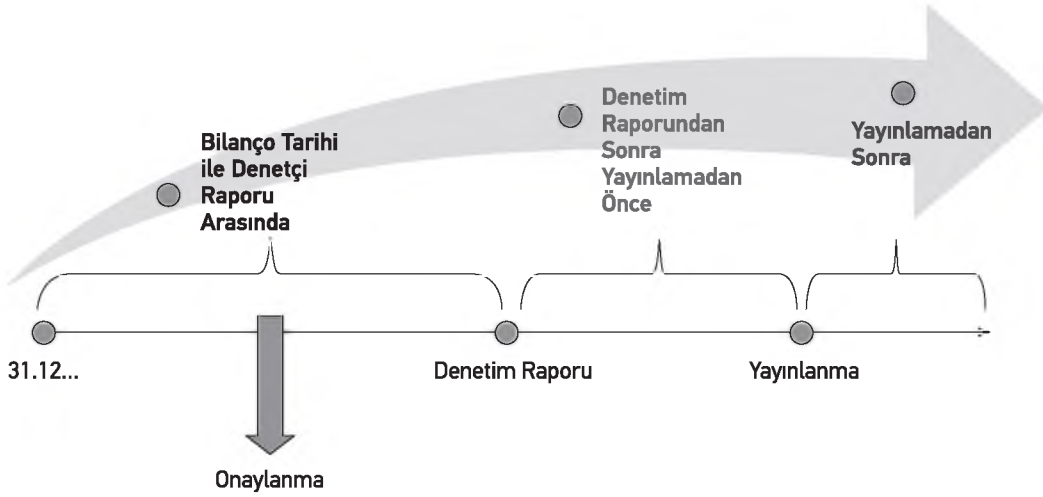
³ Bu ifadenin bulunduğu yerler, standart metninde referans gösterilen ve standardın sonunda bulunan yerleri işaret etmektedir. Ancak anlaşılmaya daha müsait olduğu mülâhazasıyla standart sonundan alınarak referans gösterildiği cümlelerin hemen arkasına taşınmıştır.

⁴ Kamuyu Aydınlatma Platformu. <http://www.kap.gov.tr>

- TMS – 10; Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar: 3. Paragrafına göre; Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar ikiye ayrılır:
 - (a) **Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar;** (raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar) ve
 - (b) **Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar;** (ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar)
- TMS – 10; Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar: Mali Tablolarda Düzeltme Gerektirecek Olaylar Örnekler (9. paragraf), a) İşletmenin raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla bir borcunun bulunduğunu teyit eden, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı uyarınca ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır.
- b) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) 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,
- c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.
- **Örnek:**⁵ Stokların net gerçekleştirilebilir değerlerinin altında satılması;
- Toy Ltd, yıl sonu olan Aralık ayından önce yılbaşı nedeniyle talep olacağı düşüncesiyle 1.000 adet oyuncak araba satın alır. Ancak, Toy Ltd oyuncak arabaları tanesi sadece 100 TL'ye yani satın alma fiyatının 50 TL altına satabilmiştir. Oyuncak arabaların değeri raporlama döneminin sonu itibarıyla 100 TL olduğu için bu düzeltme gerektiren bir olaydır. 50.000 TL 31 Aralık 2010 tarihli finansal tablolarda değer düşüklüğü olarak kaydedilmelidir.
- d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.
- **Örnek:** İkramiyelerin belirli hale gelmesi
- A Ltd'in denetlenmiş yıllık satış rakamlarına göre hesaplanan bir ikramiye planı bulunmaktadır. Yönetim, denetim tamamlandığında 1 milyon TL tutarındaki ikramiyeyi onaylar. Satışlar raporlama döneminin sonundan önce (31 Aralık 2007) mevcut olduğu için bu, düzeltme gerektiren bir olaydır. Finansal tablolar onaylanan 1 milyon TL'lik ödemeyi yansıtmak zorundadır.
- TMS – 10; Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar: Mali Tablolarda Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar Örnekler (10-11. paragraf), Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir.

⁵ Çalışmada yer alan örnekler standartlarda yer almayıp ilgili kaynaklardan derlenmiştir.

- Bu değer düşüklükleri, yatırımların raporlama dönemi sonundaki (bilanço tarihindeki) durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.
- Ancak bilanço dönemi itibariyle var olmayıp etkisi sonradan ortaya çıkan düzeltme gerektirmeyen olayların önemine göre dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması, döviz kurlarında olağandışı büyük değişiklikler olması, işletmenin ertelenmiş vergi alacağı üzerinde önemli değişiklik yapacak vergi kanunlarının gündeme gelmesi gibi olaylar örnek verilebilir.⁶
- **Örnek:** Bağlı ortaklık satışı:
- Bağlı ortaklığın raporlama döneminin bitiminden sonraki satışı düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Çünkü elden çıkarma işlemi yıl sonundan sonra gerçekleşerek 31.12. itibariyle finansal tablolarda herhangi bir değişiklik meydana getirmeyecektir.
- Yeni hisse senedi ihracı
- Z Ltd 2011 yılı finansal sonuçlarının açıklanmasından bir gün sonra, şirket için gerekli olan finansmanı yaratabilmek için 10 TL bedelle 10.000 adet yeni adi hisse senedi ihraç edeceğini açıklamıştır. Raporlama döneminin bitiminden sonraki adi hisse senedi işlemleri düzeltme gerektirmeyen bir olaydır.



2.1.6- Ana Hükümler

2.1.6.1- Bilanço (Finansal Tabloların) Tarihi ile Denetçi Raporu Arasında Ortaya Çıkan Olaylar

6. Denetçi, denetim raporu tarihine kadar olan ve finansal tablolarda açıklama ya da düzeltme gerektirebilecek tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayacak denetim tekniklerini uygular. Ancak, denetçinin önceden uyguladığı denetim tekniklerinin tatmin edici sonuçlar sağladığı hususlarla ilgili olarak ek denetim teknikleri yapması gerekemeyebilir.

⁶ Çalışmada yer alan örnekler standartlarda yer almayıp ilgili kaynaklardan derlenmiştir.

7. Denetçi paragraf 6'da istenen denetim prosedürlerini uygular, böylelikle bilanço tarihinden denetçi raporuna kadarki zaman periyodunu veya uygulanabilir en yakın zamanı kapsar. Denetçi denetim prosedürleri ile ilgili denetçinin risk değerlendirmesi ile birlikte aşağıdaki hususları dikkate almalıdır: (Ref: Para. A7–A8)

A8: Paragraf 7'de istenen denetim prosedürlerine ek olarak, denetçi aşağıdakileri yapmayı uygun görebilir.

- İşletmeye ait en son ara dönem finansal tabloları ile gerekli ve uygun olduğu takdirde, bütçe, nakit akımları ve diğer ilgili işletme yönetiminin raporlarının okumak
 - İşletmenin avukatlarıyla dava ve iddialarla ilgili yapılan soruşturmalar ya da daha önce yapılan yazılı ve sözlü soruşturmaların genişletmek veya
 - Yazılı beyanın ek denetim kanıtı gerektirebilecek bilanço tarihinde sonraki belli bir olayı kapsayıp kapsamadığını hesaba katmak ve bunun için güvenilir uygun kanıt toplamak.
- a) Bilanço tarihinden sonraki olayların tespitini sağlamaya yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan yöntemlerin incelenmesi
- b) Dönem sonrası gelişen olayların finansal tabloları etkileyip etkilemediğinin hususunda, yönetim ve şartlar uygun ise yönetimden sorumlu kişilerin görüşünün alınması.(Ref: Para. A9)

A9: Sorgulama

- Yeni teminatların, kredilerin, garantilerin olup olmadığı
 - Varlık satışları veya satış planları olup olmadığı veya planlanıp, planlanmadığı
 - Yeni hisse senedi veya borç senedi ihracı yapıp yapılmadığı veya planlanıp planlanmadığı ile birleşme ya da tasfiye ile sonuçlanacak bir anlaşma olup olmadığı veya planlanıp planlanmadığı
 - Devlet tarafından el konulan ya da yangın ya da sel gibi nedenlerle yok olan herhangi bir varlık olup olmadığı
 - Risk alanları ve şarta bağlı durumlarla ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı,
 - Olağandışı herhangi bir düzeltme kaydı verilip verilmediği,
 - İşletmenin sürekliliği kavramı gibi finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda denetçiyi şüpheye düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ya da gerçekleşme ihtimalinin olup olmadığı
 - Finansal tablolarda yapılan tahminlerin ve karşılıkların ölçülmesi ile ilgili herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği,
 - Varlıkların geri kazanılabilirliği ile ilgili herhangi bir olayın olup olmadığı
- c) Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen genel kurul, yönetim kurulu, denetim komitesi ve icra komitesine ait toplantı tutanaklarının okumak, toplantılarda tartışılan ancak tutanağı henüz hazırlanmamış konuların soruşturmak. (Ref: Para. A10)
- ç) Eğer var ise bilanço tarihinden sonraki en son ara dönem finansal tablolarını incelemek.
8. Eğer, paragraf 6 ve paragraf 7 'de istenen prosedürlerin uygulanması neticesinde, Denetçi finansal tablolarda düzeltme ve açıklama gerektirecek olayların farkına varır ise, bu olayların finansal tablolara gerektiği şekilde yansıtılarak, açıklanıp açıklanmadığını göz önünde bulundurur.

Teyit Mektupları (Yazılı Açıklamalar)

9. Denetçi yönetimden ve uygun olan koşullarda yönetim ile sorumlu kişilerden, BDS 580 doğrultusunda, finansal tabloların tarihinden sonra meydana gelen bütün olayların ve bunlar için finansal raporlama standartlarının istediği uygun düzeltme ve açıklamaların yapıldığına dair teyit ister.

2.6.1.2- Denetim Raporu Tarihinden Sonra Ancak Finansal Tabloların Yayın Tarihinden Önce Ortaya Çıkan (Haberdar Olunan) Olaylar

10. Denetçinin, denetim raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili denetim teknikleri uygulama sorumluluğu yoktur. Bununla birlikte, Denetçi, denetim raporu tarihinden sonra ancak, **finansal tabloların yayınlanmasından önce denetçi görüşünü etkileyebilecek bir hususu fark etmesi durumunda,**

- a) İşletme yönetiminde ve eğer şartlar uygun ise Yönetimden sorumlu kişiler (BDS 260; İşletme yönetim kurulunun, finansal tablo ve raporların hazırlanmasından sorumlu üyeleri ile bu konularda yönetim kuruluna destek olmak üzere oluşturulan denetimden sorumlu komite, gözetim komitesi ve benzeri komite üyelerini ifade eder) ile görüşür.
- b) Finansal Tablolarda değişiklik yapıp yapılmayacağını belirler. Ve eğer öyle ise,
- c) Konunun finansal tablolarda, yönetim tarafından nasıl ele alacağı eğilimini araştırır.

11. Eğer işletme yönetimi, finansal tablolarda değişiklik yaparsa, denetçi,

- (a) Değişiklik ile ilgili durumlarda gerekli denetim tekniklerini uygular.
- (b) Paragraf 12'deki durum gerçekleşmedikçe,
 - (i) Paragraf 6 ve 7 bahsedilen denetim tekniklerini yeni denetçi raporuna tarihine kadar genişletir ve
 - (ii) değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir rapor sunar. Yeni denetim raporuna, değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten daha önceki bir tarih verilemez.

12. Yasa, düzenlemeler ve finansal raporlama standartları, yönetimi, bilanço tarihinden sonraki olay veya değişikliğe sebep olan olayların etkisi dolayısı ile, finansal tablolardaki değişikliği sınırlandırmasını yasaklamadığı ve finansal tabloların onaylanmasından sorumlu kimseleri, değişiklik için onaylarını sınırlandırmayı yasaklamadığı yerlerde, denetçi bu değişiklik için, paragraf 11 (b) (i)'de bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulanan denetim prosedürlerini kısıtlamaya izinlidir. Böyle bir olayda denetçi aşağıdakilerden birini yapar

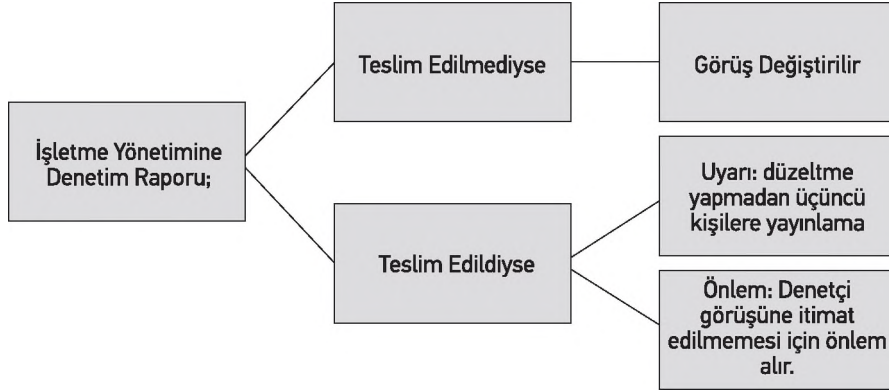
(a) Bu değişiklik için sınırlandırılmış, ek bir tarih ekleyerek denetim raporunu değiştirir. Böylelikle, denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylardaki denetim prosedürleri sadece, finansal tablolarda ilgili notlarla açıklanan finansal tablolardaki değişiklik ile sınırlandırıldığını belirtir.

(b) Denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylardaki denetim prosedürleri sadece, bilanço tablolarında ilgili notlarla açıklanan finansal tablolardaki değişiklik ile sınırlandırıldığını belirten ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlar paragrafını veya diğer hususlar paragrafını içeren yeni bir rapor hazırlar veya raporu değiştirir.

13. Bazı durumlarda, kanunlar, kurallar veya finansal raporlama çerçevesi, işletme yönetiminden düzeltilmiş finansal tablo yayınlamasını istemeyebilir ve benzer şekilde, denetçi yeni veya düzeltilmiş finansal tablo yayınlanmasına ihtiyaç duymayabilir. Bununla birlikte, Denetçinin **değiştirilmesine gerek görmesine karşın işletme yönetiminin finansal tabloları değiştirmedikleri durumlarda,**

(a) Eğer denetçi raporu işletmeye sunulmamış ise, denetçi BDS 705'de tanımlandığı üzere görüşünü değiştirir ve daha sonra denetçi olumlu görüş dışındaki görüşünü oluşturur.

(b) Denetim raporunun işletmeye ve yönetimden sorumlu kişilere teslim edildiği durumlarda, üçüncü kişilere düzeltme yapmadan sunmaması konusunda bilgilendirir. Eğer yinede finansal tablolar düzeltme yapılmadan yayınlanır ise, denetçi, denetçi görüşüne(raporuna) itimat edilmemesi için gerekli önlemleri alır.



2.6.1.3- Finansal Tablolar Yayınlandıktan Sonra Ortaya Çıkan (Haberdar Olunan) Durumlar

14. Finansal tablolar yayımlandıktan sonra, denetçinin finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü yapmaya yükümlülüğü **yoktur**. Denetçi, finansal tablolar yayımlandıktan sonra, denetim raporu tarihinde mevcut olan ve o tarihte bilinseydi denetçinin raporu gözden geçirip **değiştirmesini gerektirebilecek** bir hususu fark etmesi durumunda,

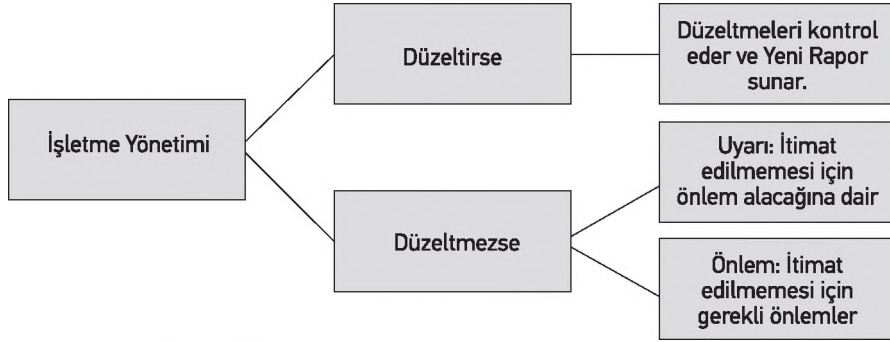
- İşletme yönetiminle ve eğer şartlar uygun ise Yönetimden sorumlu kişilerle görüşür.
- Finansal Tablolarda değişiklik yapıp yapılmayacağını belirler. Ve eğer öyle ise,
- Konunun yönetim tarafından finansal tablolarda nasıl ele alacağı eğilimini araştırır.

15. Eğer işletme yönetimi finansal tabloyu **düzeltilir ise**, denetçi,

- Değişiklik ile ilgili durumlarda gerekli denetim tekniklerini uygular
- Daha önce yayınlanmış finansal tabloları ve denetim raporunu alan kişilerin durumdan haberdar edilmesine yönelik işletme yönetiminin aldığı önlemleri inceler.
- Paragraf 12'deki durum gerçekleşmedikçe;
 - Paragraf 6 ve 7 bahsedilen denetim tekniklerini yeni denetçi raporuna tarihine kadar genişletir, yeni denetim raporu değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten daha önceki bir tarihten önce olamaz ve
 - düzeltilmiş finansal tablolar ile yeni bir denetim raporu sunar.
 - Paragraf 12'deki durum oluşur ise, denetim raporunu düzeltir veya paragraf 12'nin istediği yeni bir denetim raporu sunar.

16. Denetçi, yeni veya değiştirilmiş rapora, daha önceden yayınlanmış finansal tablolar ve denetim raporundaki değişikliklerin nedenlerinin daha detaylı olarak atıfta bulunan **"İlgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlar (Dikkat Çekilen Hususlar) veya Diğer Hususlar paragrafı"** ekler.

17. İşletme yönetimi, daha önce yayınlanmış finansal tabloları ve denetim raporunu alan kişileri konuyla ilgili bilgilendirmek için gerekli önlemleri almaz ve denetçinin finansal tabloların değiştirilmesini gerekli görmesine karşın finansal tabloları **değiştirmezse**, denetçi işletme yönetiminde en üst seviyede sorumlu kişiyi denetim raporuna itimat edilmemesi için gerekli önlemleri alacağına dair uyarır. Bu **uyarıya karşın**, yönetim veya yönetim ile sorumlu kişiler gerekli **adımı atmaz ise**, denetçi raporuna itimat edilmemesi(denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik) için gerekli önlemleri alır.



3. DENETİM RAPORU ÖRNEKLERİ⁷

3.1- D... A.Ş. Bağımsız Denetim Raporu, 2011 Hesap Dönemi Finansal Tablo Dipnotundan Yapılan Alıntı

“IV. Dönem Sonrası Gelişmeler

Şirket yönetim kurulu, 12 Aralık 2011 tarih ve 40 no.lu karar ile mevcut Genel Müdürlük kira sözleşmesi 1 Mart 2012 tarihi itibarıyla sona ereceği için ... Towers’da yeni ofis kiralama kararı almıştır. Genel Müdürlük 20 Şubat 2012 tarihinde yeni adresi ... Mahallesi adresine taşınmıştır.

Şirket 24 Ekim 2011 tarihli Olağanüstü Genel Kurul Karar’ı ile ihrac tarihleri ... olmak üzere 30.000 TL nominal ve vade tarihleri 2013 olan iki ayrı finansman bononunun ihracı yapmıştır.” şeklindedir. Görüldüğü üzere, finansal tabloların değiştirilmesine neden olan bir olay olmadığından dipnot açıklaması yeterli görülmüştür.

3.2- E... Leasing A.Ş. 2011 Hesap Dönemi Bağımsız Denetim Raporu

“Bağımsız Denetçi Görüşü:

4. Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar bütün önemli taraflarıyla ... A.Ş.’nin 31.12.2011 tarihindeki mali durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ait faaliyet sonuçları ile nakit akımlarını BDDK tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin olarak yayımlanan mevzuat açıklamalarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Görüşü Etkilemeyen, Dikkat Çekilmek İstenen Husus

5. 1 ve 23 No’lu dipnotlarda daha detaylı açıklandığı üzere, Şirketin dolaylı ana ortağı ... 9 Nisan 2012 tarihinde yaptığı açıklama ile Türkiye operasyonlarının ... Bank’a satılması konusunda banka ile anlaşacağını ve söz konusu işlemin Şirket’in ana ortağı ... A.Ş.’nin toplam %99 hissesinin ilgili sahiplerden alınmasını öngördüğünü, işlemin tüm yetkili mercilerden alınacak izinleri takiben 2012 yılının üçüncü çeyreğinde tamamlanmasının beklendiğini kamuya açıklamıştır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Bu hususta da, sadece açıklama gerektiren bir olay olduğundan dipnot yeterli görülmüştür. İşletme yönetimi 23 nolu dipnotta bu durumu açıkladığından denetçiler tarafından tenkit edilecek bir husus bulunmamıştır. Ancak karşılık ayrılması gibi dönem sonu itibarıyla finansal tablolarda yer alması gereken bir işlem olsaydı; ayrıca karşılık olarak bilançoda gösterilecektir.

⁷ Örnekler kamuya açıklanan denetim raporlarından alınmıştır. Yine de şirket isimlerine yer verilmeyerek sadece rapora ait açıklamalara yer verilmiştir.

3.3- AA... Finansal Holding A.Ş.'Ye Ait Bağımsız Denetim Raporu "I. Finansal Holding Şirketi'nin Faaliyetine İlişkin Diğer Açıklamalar 1. Bilanço Sonrası Hususlara İlişkin açıklama ve dipnotlar

31.12.2011 tarihi itibarıyla Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar içerisinde bulunan 1.728.652,00 TL nominal değerli, 146 TL defter değerine sahip ... Bank tahvillerinin Ocak 2012'deki kupon ödemesi gerçekleşmemiş ve söz konusu banka tarafından mali durum sebebiyle borçların tekrar yapılandırılmasının planlandığı alacaklılara bildirilmiştir. Söz konusu duruma dair gelişmeler Grup yönetimi tarafından takip edilerek "Bankalarca Kredilerin ve Diğer Alacakların Niteliklerinin Belirlenmesi ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'e göre değerlendirilecektir." denmiştir.

Eğer bu ödeme Aralık/2011 dönemine ait olsaydı; finansal tablolarda yer alacaktı. Ancak dönem sonundan sonra ve sonraki yılı ilgilendiren bir husus olarak 2012 yılı finansal tablolarında gösterilmesi gerektiği için sadece dipnot açıklaması yeterli görülmüştür.

3.4- BB... Döküm A.Ş. 2011 Hesap Dönemi Finansal Tablolarına Ait İlgili Dipnot Aşağıdaki Gibidir

"28. Bilanço tarihinden sonraki olaylar

Grup 23 Ocak 2012 tarihli yönetim kurulu kararı ile ana operasyon faaliyetlerine odaklanmak için bünyesinde üretime devam eden ...'da kurulu jant üretim tesislerinin ve ilgili varlıklarının satışına ilişkin çalışmaların başlatılmasına karar vermiştir.

Grup, 20 Mart 2012 tarihli yönetim kurulu toplantısında, alım satım faaliyetlerinin Euro cinsinden işlemlerin ağırlığının artması nedeni ile, kur değişimlerinden kaynaklanan riskin ortadan kaldırılması amacıyla 1 Mart 2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere fonksiyonel para biriminin Euro olarak değiştirilmesine karar vermiştir."

4- SONUÇ

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, finansal tablolarda düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu olayla TMS - 10 standardı kapsamında belirtilmiştir. Bu olayla ilk olarak finansal tablolara, karşılık ayırmak suretiyle bilanço'ya yansıtılmak ya da açıklama yapmak amacıyla sadece dipnotlarda yer verilmek suretiyle finansal tablolara yansıtılacaktır. Yansıtılması gereken olayların yansıtılıp yansıtılmadığı bağımsız denetim faaliyetinde irdelenecek olup denetim görüşünün ikamesinde dikkate alınacaktır.

Denetim görüşünün şekillenmesi sırasında bilanço tarihinden sonraki olaylar etkili olacaktır. Hatta denetim görüşü verilse ve denetim raporu teslim edilse bile denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylar ile ilgili olarak finansal tabloların yine de düzeltilmesi; düzeltilmezse de denetim raporuna itimat edilmemesi yönünde tepkide bulunması gerekebilecektir. Bu durum yine yukarıda açıklandığı üzere standartta açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- BDS - 560: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- IFAC, ISA – 560; Subsequent Events
- TMS-10; Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar
- Sermaye Piyasası Kurulu, Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ, 23. Kısım
- <http://www.kap.gov.tr>
- <http://www.bddk.gov.tr>
- <http://www.denetimnet.net>