



Yıl: 12 • Sayı : 52 • Mart 2020

TÜRMOB INTERNATIONAL

Koronavirüs krizi: **Finansal raporlama ve denetim** **üzerindeki sonuçları**

Koronavirüs krizi:

Finansal raporlama ve denetim üzerindeki sonuçları

Koronavirüs (SARS-CoV-19) pandemisi, Türkiye dahil birçok ülkede hızla yayılmaya devam etmektedir. Dünya Sağlık Örgütü (WHO) ve yerel otoriteler koronavirüsün insanlar üzerindeki etkileri konusunda istişare halindeler. Bu kriz, üretim, ticaret ve tüketim konusunda kısıtlamalar veya seyahat engelleri sebebiyle şirketler üzerinde önemli ekonomik etkilere neden olmuş ve bu olumsuz etkiler devam etmektedir.

Bu ekonomik etkilerin, şirketlerin veya çeşitli kurumların muhasebesi, raporlaması ve denetimi üzerinde etkisi vardır. Bu yayında bazı olası sonuçlar üzerinde durulacaktır. Ancak, şirketler üzerindeki etkisi farklı olacaktır ve şirketlerin ve denetçilerin bu krizin işletmeler üzerinde nasıl bir etkiye sahip olacağını değerlendirmeleri ve düzenli olarak bu

durumu incelemeleri gerekir. Koronavirüsün daha fazla artıp artmayacağı ne kadar süreceği ve etkisi ne yazık ki öngörülemiyor. Bu durumda, muhasebe meslek mensupları ve denetçiler şirketlere fayda sağlayacak çeşitli ulusal girişimler konusunda danışmanlık hizmeti sunmalıdır.

Aşağıdaki hususlarda koronavirüsün etkileri incelenebilir:

- o 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla şirketler için muhasebe ve raporlama
- o 2020 yılının sonunda şirketler için muhasebe ve raporlama
- o 31 Aralık 2019 tarihi ve sonrasındaki dönemler için finansal tabloların denetimi
- o Finansal tabloların denetimi için uygulama sorunları

**31 Aralık 2019
tarihi itibariyle
şirketler için
muhasabe
ve raporlama
üzerindeki
etkileri**

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve ilgili yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) gibi raporlama standartları ile tam anlamıyla uyumlu olunmalıdır. Ayrıca, şirketler, akıllıca ve pratik bir yol ile koronavirüsün sebep olduğu gerçek muhasabe ve raporlama sorunlarına cevap vermenin ötesine geçerek değerlendirme yapmalıdır.

**Bilanço
tarihinde
ortaya çıkan
durumların
yansıtılması**

31 Aralık 2019 tarihinde, Çin, Wuhan kentinde ortaya çıkan sıra dışı zatürre benzeri vakaların meydana geldiği konusunda Dünya Sağlık Örgütü'nü (WHO) uyardı. řu an koronavirüs olarak tanımlanan virüs konusunda doğru bilgi ancak 2020 yılının başlarında açıklığa kavuştu.

İşletmenin Sürekliliği

Koronavirüsten olumsuz etkilenen, örneğin küçük işletmeler veya seyahat, eğlence, konaklama ve havacılık alanlarında faaliyet gösteren şirketlerin işletmenin sürekliliği ile ilgili konuları değerlendirmesi gerekir. İşletmenin varlığını devam ettirebilmesi konusunda önemli bir belirsizlik olup olmadığını tespit etmek için bazı olası dayanıklılık analizleri de yapmayı düşünmeleri gerekir. Bu, özellikle önemli bir belirsizlik varsa, ilave bir açıklama (dipnot) ile sonuçlanabilir. Bazı durumlarda, süreklilik esasına dayalı olarak hesapların hazırlanmasının uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekebilir. Bunun için, şirket gelecekteki ticari faaliyetlerinin üzerindeki etkisi konusunda elinde olan tüm bilgileri değerlendirmelidir. Bu zaman çizelgesine göre, en azından bilanço tarihinden sonraki veya finansal tabloların imzalanacağı tarihten sonrasındaki ilk on iki ayın değerlendirilmesi gerekir. Ancak daha uzun bir zaman çizelgesi daha doğru olabilir. İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi finansal tabloların onaylandığı tarihte devamlı olarak güncellenmelidir.

Düzeltilme gerektirmeyen bilanço sonrası hususlar

Genel yükümlölük, bilançonun işletmenin raporlama döneminin sonundaki finansal durumunu yansıtır. Bu nedenle, 31 Aralık 2019 yıl sonu olan Avrupa'daki şirketler için, salgın vakası Ocak 2020'nin ortasında meydana geldiğinden, koronavirüsün ortaya çıkması, 2019 yılı için düzeltme gerektirmeyen bir olaydır.

Düzeltilme gerektirmeyen önemli bir olayın niteliği ve finansal etkisine ilişkin yürütülen tahmin, bir dipnot ile açıklanmalıdır. Bu nedenle, şirketlerin, koronavirüsün işletmeleri üzerindeki etkisini değerlendirmeleri gerekir. Faaliyette bulundukları ticari alanlardaki özel durumlara göre bu etki değişiklik gösterecektir. Bu, finansal tabloda yer alacak açıklamaların bir sonraki raporlama döneminde bu olağanüstü durumun olası etkilerini de ortaya koymasını içerir.

Yönetim raporunda daha fazla açıklamaya yer verilmesi

Şirketler aynı zamanda yönetim raporunda temel riskleri ve belirsizlikleri belirtirken koronavirüsün olası etkileri konusunda bilgi verip vermemeyi değerlendirmelidirler. Prensip, olası diğer gelişmeler şirketin tahminlerinde olumsuz yönde sapmalara yol açarsa, bunu da rapor etmeleri gerekir.

Bilanço sonrası inceleme dönemi

“Raporlama döneminin sonundan sonraki hususlar”, finansal tabloların yayınlanmasına izin verildiği tarihe kadar olan tüm hususları içerir. Yıl sonu raporlama planına kapsamlı bir bilanço sonrası inceleme eklenmesi gerekir.

**2020 yılında
şirketlerin
yıl sonu
muhasebe ve
raporlamaları
üzerindeki
etkisi**

2020 yılı boyunca zaman geçtikçe, koronavirüsün ölçeği ve etkisi konusunda daha fazla bilgi ortaya çıkacak. 2019 yılından sonraki bilanço tarihlerinde koşulları belirlerken ve dolayısıyla gelişmelerin düzeltme mi gerektiriyor yoksa düzeltme gerektirmeyen bir husus mu olduğunu değerlendirirken daha fazla yargı kullanılması gerekebilir. Koronavirüs, 31 Ocak 2020 tarihi itibarıyla sona eren raporlama dönemi için düzeltme gerektiren bir husustur.

Şirketlerin, işletmenin sürekliliği hususuna ek olarak, aşağıdakiler gibi yargı ve tahmin belirsizliğine bağlı olan tüm hesap alanlarını incelemeleri gerekecektir:

- o Muhasebe tahminleri [1]
- o Gerçeğe uygun değer ölçümleri
- o Şirket varlıklarının değer kaybetmesi
- o Beklenen kredi kaybı değerlendirmeleri
- o Finansal riskten korunma muhasebesi
- o Diğer finansal tablo dipnot yükümlülükleri

Sözleşme ihlalleri, ağır sözleşme hükümleri ve yeniden yapılanma planlarının değerlendirilmesi gerekir.

[1] Örneğin, Satış Gelirleri; Stoklar; Gelir vergileri; Maddi Duran Varlıklar; İştirakler ve İş ortaklıklarındaki yatırımlar; Koşullu borçlar, vb.

**31 Aralık
2019 tarihi ve
sonrasındaki
dönemler
için finansal
tabloların
denetimi
üzerindeki
etkiler**

Değişen zaman çizelgeleri baskısı altında bile, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyum tam anlamıyla devam etmelidir. Ayrıca, denetçiler geçmişini incelemeli ve koronavirüsün şirketler ve raporlamaları için yol açacağı denetim sorunlarına cevap vermek için daha fazla inceleme yapmayı değerlendirmelidirler.

**Koronavirüsün
bir şirketin risk
değerlendirmesi
üzerindeki etkisi**

Denetçinin risk değerlendirmesi yapması ve bu değerlendirmenin, örneğin şirketin likiditesi gibi, yeni önemli risk tehditleri sebebiyle revizyona ihtiyacı olup olmadığını saptaması gerekir. Mevcut durum oldukça istikrarsız olduğu için, denetim süresince risk değerlendirmesinin sürekli olarak gözden geçirilmesi gerekecektir. Konuya ilişkin daha fazla bilgi, UDS 315'te ("*Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi*") bulunabilir.

Denetim Kanıtı Elde Etme

Denetçiler, yeterli ve uygun denetim kanıtlarının nasıl toplanacağı hususunu değerlendirmelidir. Bu bağlamda denetçiler, özellikle erişimin kısıtlandığı bağlı ortaklıklar ile grup denetim sözleşmelerinde denetim yaklaşımlarını değiştirmeleri ve alternatif prosedürler geliştirmeleri gerekebileceğini kabul etmelidirler. Bu durum, denetim görüşünün bildirilebilmesi veya değiştirilmesinin değerlendirilmesi için gerekli olmaya devam edecektir. Denetçi, veri paylaşımı veya sanal toplantılar düzenlemede teknolojinin daha fazla kullanılacağını öngörmelidir. UDS 500 *Bağımsız Denetim Kanıtları* bu konuda daha ayrıntılı bilgi sağlar.

Denetçinin İşletmenin Sürekliliğini değerlendirmesi için öneriler

Küresel ekonomi konusundaki belirsizlik ve şirketlerin çoğu için aciliyet durumu giderek arttığı göz önünde bulundurulduğunda günümüzdeki ve gelecekteki çoğu denetimlerin bu durum şüphesiz ki kilit odak noktası olacaktır ve UDS 570 *İşletmenin Sürekliliği* uygunluğunu koruyacaktır.

Örneğin, yönetimin işletmenin sürekliliği konusundaki değerlendirmesi aşağıdaki hususları içermesi gerekebilir:

- o belirlenen risk faktörleri ve olası farklı sonuçlar göz önünde bulundurularak tahminlerin uygun şekilde güncellenmesi
- o Projelendirilmiş sözleşmelerin farklı senaryolara uyumluluğunun incelenmesi
- o Gelecekte atılacak adımlar için yönetimin planlarının değişimi
- o Açıklamaların (dipnotların) genişletilmesi

**Şirketin
denetçi
raporuna
ilişkin
gelecekteki
beklentileri
üzerinde
yaratacağı etki**

Yönetim gelecekteki projeler ile ilgili hazırlık yaparken ve yüksek düzeyde belirsizlik ve istikrarsızlık durumlarını tanımlarken, karşılaşılabileceği zorlukları denetçi göz önünde bulundurmalıdır. Aslında, bu tür tahminler kısa bir süre içerisinde önemli ölçüde değişebilir. Bu durumda denetçinin mesleki yargı ve mesleki şüpheciliği kullanması son derece önemlidir. Söz konusu tahminin denetim raporunun ne zaman imzalanacağını yansıtmasının sağlanmasına özen gösterilmelidir. Daha fazla ayrıntı ve detaylar için UDS 540'a bakabilirsiniz.

**Yönetimin
Koronavirüs
etkileri
hakkındaki
açıklamalarının
yeterliliğinin
dikkate alınması**

Denetçi, yönetimin açıklamalarının şirketin beklentilerini ve finansal tablo kullanıcılarının bundan nasıl etkilenebileceğini yeterince tanımladığından emin olmalıdır. Tüm bunlar, yüksek düzeydeki belirsizlik ortamını tanımlamaktır. Denetçiler, finansal tablolar ile yönetimin sunduğu diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları da değerlendirmelidir. Konuya ilişkin daha detaylı bilgi için UDS 720'ye ("bağımsız denetçinin denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlardaki diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları") bakınız.

Denetçi raporundaki olası etkileri

Denetçi raporu için öneriler[2]:

- o Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için, koronavirüs salgını nedeniyle ihtiyaç duyulabilecek ilave bir denetim çalışması ile ilgili Kilit Denetim Hususu (KAM). Örneğin, grup denetimi yaklaşımını tanımlamak, önemli bir belirsizlik veya işletmenin sürekliliğine ilişkin bir belirsizlik olup olmadığını açıklamak.
- o Örneğin, finansal tablolarda açıklanan önemli bir olayı veya salgından kaynaklanan önemli bir belirsizliği vurgulamak için bir 'dikkat çeken hususlar' paragrafı.
- o İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik paragrafı
- o Örneğin, finansal tablolardaki yetersiz açıklamalar (dipnotlar) veya işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik ile ilgili bir nitelik ya da olumsuz görüş
- o Yeterli ve uygun bir denetim kanıtı elde edilemediğinde denetimin kapsamının sınırlandırılması sebebiyle şartlı bir görüş veya olumlu görüş dışında bir görüşün beyan edilmesi; örneğin durum değerlendirmelerine şahsen katılım sağlanamadığında.

[2] Aşağıdaki UDS'ler konu ile ilgilidir:

- o UDS 700, Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- o UDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
- o UDS 705, Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- o UDS 706, Bağımsız Denetçinin Raporunda Yer Alan Dikkat Çeken Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

Finansal tabloların denetimi içi uygulama önerileri

Şirketin faaliyette bulunduğu diğer şirketler ile denetçinin proaktif görüşmeler yapması

Denetçilere, acil durum planları dahil olmak üzere, şirket üzerinde, işlemleri, faaliyet alanları, raporlama zamanları ve ilgili denetim çizelgesi üzerinde koronavirüsün etkileri konusunda şirketin müşterileri ile görüşmeler yapması ve proaktif olması önerilir. Şirket bu bilgileri hazırlarken aksilik yaşayabileceği için gecikme riski vardır.

Hesapların hazırlanması ve denetimin yürütülmesi hususunda lojistik sorunlar

Bazı şirketler ve denetçiler hesapların hazırlanması ve denetimin yürütülmesinde bazı uygulama güçlükleriyle karşılaşabilir. Bu da denetim firmalarının bu şirketleri nasıl denetleyeceğini etkileyecektir. Seyahat, toplantılar ve şirketlerin sitelerine erişimde yaşanan ve giderek artan kısıtlamalar göz önünde bulundurulduğunda, denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak için alternatif denetim prosedürleri geliştirmeleri gerekmektedir.

Grup denetim incelemelerinde dikkat edilecek hususlar

Grup denetçileri, standartların yükümlülüklerini yerine getirmek için topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmalarını incelemeyi nasıl planladıklarını değerlendirmelidirler. Örneğin, seyahatin kısıtlı olduğu yerlerde alternatif prosedürlerin kullanılmasının gerekip gerekmediğini göz önünde bulundurmalıdırlar.

Öngörülemeyen durumlar

Örneğin herhangi bir kısıtlama olması veya imzayı atacak denetçinin hastalanması sebebiyle denetim faaliyeti yerine getirilemediğinde, bir sonraki adımlarla ilgili tavsiye almak için ilgili düzenleyici otorite ile temasa geçmeniz önerilir.

Finansal raporlama değerlendirmeleri

Denetçinin değerlendirmesi gereken hususlar

SORU 1

Yatırımcılar makul bir şekilde Coronavirüs'ün işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olmasını bekliyorlar mı ve bu riskin finansal tablolar üzerindeki niceliksel etkiden bağımsız olarak yatırımcıların kararlarını niteliksel olarak etkileyebilir mi?

EVET

HAYIR

Koronavirüs işletmeniz üzerinde finansal bir etkiye sahip mi?

Koronavirüs işletmeniz üzerinde önemli bir etkiye sahip mi?

SORU 2

EVET

HAYIR

EVET

HAYIR

Varsayımları açıklayın

Herhangi bir açıklama yapılması gerekli değil

Finansal tablolarda yer alan tutarların raporlama tarihindeki durumu yansıtmalarını sağlamak

SORU 3

İlgili açıklamaların yapılmasını sağlamak (varsayımlar, duyarlılık analizi ve olası borçlar)

Raporlama dönemi sona erdikten sonra herhangi bir durum oldu mu?

EVET

HAYIR

Düzeltilmesi gereken bir husus var mı?

EVET

HAYIR

Tutarları ve ilgili açıklamaları düzelt

Düzeltilmesi yapılacak herhangi bir husus yok

SORU 5

İşletmenin sürekliliği esasının hala uygun olup olmadığı değerlendir

SORU 6

Finansal tabloların dışındaki açıklamalar için yükümlülüklerin değerlendirilmesi

SORU 7

Konsolide finansal tabloların ve öz-kaynak muhasebesinin hazırlanması gibi diğer olası operasyonel zorlukları değerlendir.

Risk değerlendirme prosedürüne göre ve mesleki şüphecililiği uygulayarak, finansal raporun üzerindeki etkisi konusunda yönetimin değerlendirmesi ile aynı görüşte misin?

EVET

HAYIR

Uygun denetim prosedürlerinin uygulanması

Denetim risk değerlendirmesi ve kapsamı üzerindeki etkiyi değerlendir ve denetim yaklaşımını gerektiği şekilde değiştir. Denetçi raporu üzerindeki etkisini değerlendir.

İlgili açıklamalar önemli oranda doğru mu?

EVET

HAYIR

Uygun denetim prosedürlerinin uygulanması

Denetçi raporu üzerindeki etkisini değerlendir (UDS 700 & UDS 705)

Düzeltilmesi gereken bir husus olup olmadığı konusunda yönetimin değerlendirmesi ile aynı görüşte misin?

EVET

HAYIR

Uygun denetim prosedürlerinin uygulanması

Denetçi raporu üzerindeki etkisini değerlendir (UDS 700 & UDS 705)

İşletmenin sürekliliği ile ilgili hazırlığın uygunluğu konusunda yönetimin değerlendirmesi ile aynı görüşte misin?

EVET

HAYIR

Uygun denetim prosedürlerinin uygulanması

Denetçi raporu üzerindeki etkisini değerlendir (Bakınız UDS 570)

Bu sizin görüşünüz ve finansal rapordaki açıklamalar ile uyumlu mu?

HAYIR

EVET

Uygun denetim prosedürlerinin uygulanması

Faaliyet raporu ve mali rapor arasında önemli bir tutarsızlık varsa yönetimle ve yönetimden sorumlu olan kişilerle iletişime geç

6:00

THE CORONAVIRUS COVID-19 SINKS THE WORLD STOCK EXCHANGES



FEAR OF CORONAVIRUS OUTBREAK SPREADS AROUND THE WORLD





T Ü R M Ö B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

İncek Kızılcaşar Mahallesi 2669 Sokak No: 19 Gölbaşı - ANKARA
Tel: 0 (312) 586 00 00 pbx Faks: 0 (312) 586 00 11 - 586 00 18
www.turmob.org.tr



<https://twitter.com/turmob>



<https://www.facebook.com/turmobweb/>



@turmob1989



turmob@turmob.org.tr