



Grant Thornton

An instinct for growth™



Accounting



Advisory



Global

# COVID-19 Salgınının Finansal Raporlama Etkileri

## Giriş

Yeni koronavirüs (COVID-19) pandemisi dünyaya hızla yayılıyor. Virüs sadece insan hayatını değil, işletmeler ve finansal piyasaları da derinden etkiliyor. Bu etkilerin muhasebe sonuçlarını dikkatle dikkate almak büyük önem arz ediyor.

Yaşadığımız bu günlerde COVID-19 salgını tüm dünyada hızla yayılmış, global iş ortamı ve ekonomiler üzerinde olağanüstü olumsuz etkiler yaratmıştır. Salgın, hemen hemen her ülkede ekonomik aktiviteyi, piyasaları ve insan sağlığını doğrudan tehdit eden ve günlük yaşamı önemli ölçüde değiştiren bir darbe olmuştur. Salgından olumsuz olarak en çok etkilenen sektörler, hava yolu taşımacılığı, otelcilik, perakende ve restoranlar iken; iş yerleri kapandıkça diğer sektör ve iş kolları da durma noktasına gelmiştir. Seyahat kısıtlamaları havayolu taşımacılığını çok kuvvetli etkilemiş; otelcilik ve ağırlama sektörü düşük doluluk oranlarından etkilenmiş ve birçok işletme faaliyetlerini belli bir süreliğine kapatmıştır. Otomotiv, giyim, dayanıklı tüketim malları, bazı eczacılık ürünleri, deri eşyalar, elektronik eşyalar ve tedarik zinciri COVID-19 salgınından en fazla etkilenen ülkelere bağımlı olan sektörler de olumsuz olarak etkilenen sektörler arasında sayılmaktadır.

Borçlu şirketlerin borçlarını geri ödemekte zorlanmaları finansal hizmetler sektörünü zorlamıştır. Bunlara ilave, salgın Türkiye emlak piyasası üzerinde belirsizliğe yol açmıştır. Buna karşılık ortaya çıkan yeni koşullar karşısında dijital ekonomi yükselişe geçmiştir. Dünya genelinde etkisini gösteren COVID-19 salgını şirketleri bu süreçte iş sürekliliğini sağlama ve ayakta kalma konusunda yeni yöntemler keşfetmeye zorlamaktadır. Dünya Sağlık Örgütü, COVID-19 salgını pandemi olarak ilan etmiştir. Bu durumda finansal tablolar da ister istemez pandemiye yakalanmış; şirket yöneticilerinin krize yönelik önemli bazı operasyonel kararlar almalarını zorunlu kılmıştır.





# COVID-19

## Salgınının Finansal Raporlama Etkileri



- Jale Akkaş  
Partner  
Bağımsız Denetim Hizmetleri

jale.akkas@tr.gt.com



### COVID-19'un etkilediği sektörler - mücbir sebep

Vergi Usul Kanunu'nda, COVID-19 salgınından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen mükellef ve sektörlerin "Mücbir Sebep" hükümlerinden faydalandırılması hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemede yer alan mükellefler ve sektörler, vergi yükümlülükleri açısından 1 Nisan 2020 ile 30 Haziran 2020 tarihleri arasında mücbir sebep kapsamına alınmıştır. Bu yazımız TFRS'ye uygun finansal tablolarda Koronavirüs salgını nedeniyle işletmelerin faaliyetleri, finansal durumları ve sonuçları açısından yapılması gerekli açıklamalarda dikkat edilmesi gereken muhasebesel ve finansal raporlama konularına açıklık getirmek amacıyla hazırlanmıştır.



### COVID-19'un etkilerine ilişkin finansal tablolarda yapılması gerekli olan açıklamalar

Finansal tablolarda yapılması gerekli açıklamaları belirlemek için, işletmenin faaliyetleri ve finansal tablo kalemlerinin salgından ne şekilde etkilendiği saptanmalıdır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu Standardı finansal tabloların hazırlanmasında şirket yönetimi tarafından



kullanılan tahmin ve yargılar ile tahmin belirsizliklerinin kaynağının açıklanmasını gerektirir.

**COVID-19'un küresel ekonomi ve finansal piyasalar üzerindeki bazı kilit etkileri, bunlarla sınırlı olmamak koşuluyla aşağıda sıralanmıştır:**

- Üretim kesintileri sonucunda üretim rakamları, kapasite kullanım oranlarında ortaya çıkan olumsuz rakamlar,
- Tedarik zincirindeki aksaklıklar,
- Personel teminindeki güçlükler,
- Satışlar, gelir ve üretim verimliliğinde azalma,
- Tesis ve mağazaların kapatılması,
- Planlanan iş genişlemelerinde gecikmeler,
- Finansman sağlayamama,
- Finansal araçların değerinde volatilitenin artması,
- Turizm, zorunlu olmayan seyahat ve sporda aksamalar, kültürel etkinlikler.

## Kilit muhasebe konuları

**COVID-19 küresel olarak yayılmaya devam ettikçe, muhasebe ve finansal tablo açıklamalarını etkilemeye devam edecektir. Belli başlı muhasebesel etkiler, bunlarla sınırlı kalmamak koşuluyla aşağıdaki gibidir:**

- Finansal olmayan varlıklarda değer düşüklüğü (şerefiye dahil),
- Beklenen kredi zararları karşılığı,
- Çalışanlara sağlanan faydalar ve işveren yükümlülüklerinde yaşanacak değişiklikler,
- Hasılat döngüsü ve sözleşme düzenlemelerindeki değişiklikler,
- Stokların değerlendirilmesi,
- Riskten korunma muhasebesi,
- Borç geri ödemeleri ve kredi sözleşmelerinde değişikliklere bağlı sınıflandırmalar,
- Devlet yardımları ve teşvikleri,
- Finansal araçların risklerine ilişkin açıklamalar,
- Hisse bazlı ödemeler,

- Şarta bağlı varlıklar: İş kesintilerine ilişkin sigorta poliçesi talepleri,
- Yeniden yapılandırma planları,
- Gerçeğe uygun değer ölçümleri,
- Kiralamalar,
- Vergi ile ilgili hususlar, ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği,
- Şarta bağlı yükümlülükler,
- Ekonomik bağımlılık,
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar,
- Likidite riski yönetimi,
- İşletmenin sürekliliği.

Yukarıda sayılan finansal raporlama ve muhasebe konularının etkileri her işletme için farklı değerlendirilmelidir.

## Finansal olmayan varlıklarda değer düşüklüğü

İşletmeler COVID-19'un bilançolarında kayıtlı varlıklarında değer düşüklüğüne sebep olup olmadığını değerlendirmelidir. İşletmelerin gelecekteki nakit akışları ve gelir tahminleri dahil finansal performansları, son zamanlardaki ve devam eden olayların doğrudan veya dolaylı etkilerinden önemli ölçüde etkilenebilir.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'na göre işletmelerin varlıklarının değer düşüklüğüne uğramış olduğuna ilişkin gözlemlenebilir göstergeler var olduğunda değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır. Şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır. Değer düşüklüğü göstergelerinden herhangi birinin mevcut olması halinde varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilmelidir. Bazı belirtiler işletme içi bilgi kaynaklarına (maddi duran varlıkların fiziksel hasara uğraması, değerini yitirmesi veya kullanımdan çekilmesi gibi), bazı belirtiler ise işletme dışı bilgi kaynaklarına dayanır. COVID-19 salgınının yol açtığı ekonomik şartlar neticesinde oluşabilecek değer düşüklüğü göstergelerine örnekler aşağıdaki gibidir:

## Finansal yatırımlar (Menkul kıymet portföyü dışında kalan finansal yatırımlar):

- İştirakin finansal güçlük içerisinde olması ve buna bağlı aktif bir piyasanın ortadan kalkması,
- Sözleşme şartlarını ihlal etmesi (borçlunun borç şartlarını yerine getirememesi),
- İştirakin iflas edecek olması ve finansal yeniden yapılandırma için başvuru yapması,
- İştirakin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler gerçekleşmiş olması veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesinin bekleniyor olması (örneğin, ekonomik resesyona girilmesi).

## Maddi duran varlıklar ile şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar:

- Varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım şeklinde beklenen değişiklikler,
- İşletmenin faaliyette bulunduğu hukuki veya iş çevresinde varlığın değerini etkileyebilecek önemli değişiklikler gerçekleşmesi,
- Piyasa faiz oranlarının düşmesi sonucunda varlığın kullanım değerinin düşmesi,
- Varlıktan sağlanan hizmetlere duyulan ihtiyacın azalması veya ortadan kalkması.

Bu göstergelerle birlikte, işletmenin sürekliliğinden şüphe duyuluyorsa bu durum diğer varlıklarının da değer düşüklüğüne uğradığına işaret edebilir.

## Şerefiye

COVID-19 salgını, her raporlama döneminde değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekli olan şerefiyenin kayıtlı değerini aşağıdaki durumlarda etkileyebilir:

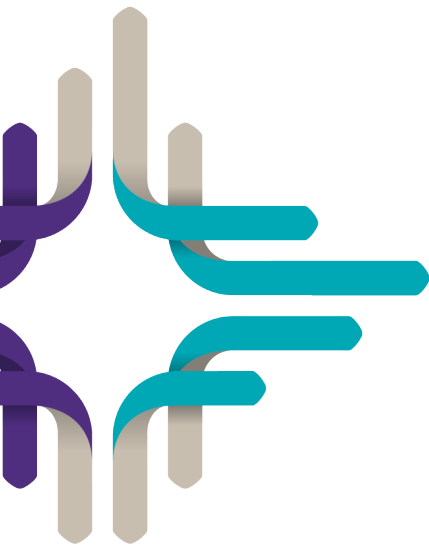
- İşletmenin faaliyette bulunduğu ekonomik, teknolojik, hukuki çevre ve pazarda işletme üzerinde olumsuz etkisi olan olayların dönem içerisinde gerçekleşmiş olması veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi.
- Kilit personel kayıpları.
- Önemli bir varlık grubunun değer düşüklüğüne uğraması.
- Bağlı ortaklığın solo finansal tablolarındaki şerefiyesinin değer düşüklüğüne uğraması.
- İşletmenin hisse değerinin düşmesi sonucunda varlıklarının taşınan değerlerinin piyasa değerlerinin üstünde kalması.

## Beklenen zarar karşılığı hesaplaması

Finansal tablolarda COVID-19 salgınının TFRS 9 uyarınca beklenen kredi zararlarının hesaplanmasına olan etkisi ele alınmalıdır. COVID-19'un, borçluların içinde buldukları coğrafi ve sektörel ekonomik etkenlere bağlı olarak, kredi sözleşmelerine bağlı yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetini etkilemesi göz önünde bulundurulmalıdır.

TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı uyarınca gerçeğe uygun değeri kâr zarara yansıtılmayan finansal araçlar için desteklenebilir tüm bilgiler (geçmiş olaylar, cari şartlar ve gelecekteki ekonomik şartlara ilişkin öngörüler) kullanılarak beklenen kredi zararları finansal tablolara alınmalıdır. TFRS 9'daki beklenen kredi zararları modeli işletmelerin; muhtemel sonuçlar dikkate alınarak belirlenen olasılıklara göre ağırlıklandırılmış ve tarafsız bir tutarı yansıtacak şekilde, geçmiş olaylar, mevcut şartlar ve gelecekteki ekonomik şartlara ilişkin tahminler hakkında, raporlama tarihi itibarıyla aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan elde edilebilen makul ve desteklenebilir bilgiyi dikkate alacak şekilde, beklenen kredi zararlarını ölçmeleri ve ileriye yönelik bilgileri değerlendirmelerini gerektirmektedir.

COVID-19'un etkilerine bağlı olarak olumsuz ekonomik görünüm ve nakit akışta yaşanması beklenen zorluklar şirketlerin beklenen kredi zararları karşılığı hesaplamasında geleceğe ilişkin tahminlerinde dikkate alınmalıdır. Borçluların ve diğer kreditorlerin kredi riskleri ve yükümlülüklerinin koşullarında değişiklik yapılması durumu yeniden değerlendirilecektir. Sözleşmelerin koşullarının sağlanmaya devam edip etmediği değerlendirilecektir. COVID-19'un etkilerinden dolayı borçluların kredi riskinde artış olasılığının yükselmesi, teminat ve diğer varlıkların değerlerinin düşmesinden dolayı finansal aracın beklenen ömrü uyarınca temerrüt riskinin yükselmesi hesaplanan



beklenen kredi zararlarını artırabilir. Beklenen kredi zararları ticari alacaklara, borçlanma araçlarına, sözleşme konusu varlıklara, satış sözleşmesinin yerine getirilmesine yönelik maliyetlerden kaynaklanan varlıklar ile sözleşme taahhüt ölçüm zararları ve finansal teminat kontratlarına uygulanır. Beklenen kredi zararlarını hesaplamak için basitleştirilmiş yöntem veya üç aşamalı modelden hangisinin kullanıldığına bakılmaksızın, işletmeler, beklenen kredi zararları hesaplamasının COVID-19'dan ne şekilde etkilendiğini incelemelidir.

COVID-19 salgınının etkilerine yönelik raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan bazı bilgiler rapor tarihindeki durum ve şartlara kanıt oluşturuyorsa raporlama tarihindeki beklenen kredi zararlarını ölçmek için kullanılan ekonomik modeller güncellenmelidir. Yapılan tüm analizler sonucunda beklenen kredi zararları karşılığı tahminlerinde bir değişiklik gerekmediği durumlarda bile mevcut durum ve koşullar hakkında finansal tablo dipnotlarında açıklamalar yapılmalıdır.



## Çalışanlara sağlanan faydalar ve işveren yükümlülüklerinde yaşanacak değişiklikler

COVID-19 pandemisi karşısında bazı işletmeler tedbir olarak çalışanlarına ilave faydalar sağlama yoluna gitmiştir. Bu faydalar, kısa süreli iş yeri kapatma durumlarında ücret ödenmesi; hasta veya mecburi karantinede olan çalışana ücret ödenmesi; uzaktan çalışan personele fayda sağlanmasını içerebilmektedir. İşletme tarafından pandemi sonucunda sağlanan ilave faydaların muhasebesel etkileri değerlendirilmelidir. Çalışana verilecek finansal destek veya faydaların yükümlülük olarak kaydedilmesi ve bu yükümlülüğün ölçümü ve zamanlaması işletme tarafından

değerlendirilecektir. İşletme, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'na uygun olarak sağlanan faydaların geçmişteki hizmetlerden mi kaynaklandığı, yoksa hizmetler verildikçe mi sağlanacağını belirleyecektir.

Genellikle, geçmişteki olaylar sonucunda işletmenin bu tür ödemelere ilişkin hukuki veya zımnî kabuldene ilişkin mevcut yükümlülüğü bulunur. Ayrıca, bazı işletmeler zorlu ekonomik şartlardan dolayı çalışan sayısında indirime gitmek isteyecektir. İşletmenin bu durumda etkilenen çalışanlarına önereceği veya yapmakla yükümlü olduğu tazminat ödemelerinin UFRS/TFRS'ye uygun olarak ne şekilde ve ne zaman gider ve yükümlülük olarak muhasebeleştirileceği dikkate alınacaktır.



## Hasılat döngüsü ve sözleşme düzenlemelerindeki değişiklikler

Koronavirüsün yayılmasını önlemek için alınan çeşitli önlemler ekonomiyi yavaşlattığından şirketlerin gelirlerini etkileyecektir. Alınan önlemler, seyahatleri engellemenin yanında, işçilerin, malların ve tüketicilerin hareketini de kısıtlamıştır.

Koronavirüsün yayılmaya devam ettiği pandemi koşullarında mevcut müşteri sözleşmelerinin geçerliliğini koruyup korumadığı, hasılat tahminlerinin güncel olup olmadığı ve değişken bedeller ve ilerleme düzeyine ilişkin tahminlerin güncel olup olmadığı gibi sorulara yanıt verilmelidir. Şirketin müşteri ile yapmış olduğu sözleşmeler komisyon veya iskonto gibi değişken girdiler içeriyorsa, daha önceki tahminlerde bir değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verilmelidir.

COVID-19 pandemisi karşısında belirsiz veya geçici iç kesintileri süresince nakit akışı sağlayabilmek için şirketler müşterilerine bazı promosyonlar sunabilir. Böyle durumlarda UFRS/TFRS 15 Hasılat Standardı kapsamında gelirin muhasebeleştirilmesine ilişkin politikalar yeni koşullar altında gözden geçirilmelidir. Mal ve hizmetler pandemiden önemli ölçüde etkilenen bölgelere teslim ediliyorsa ticari alacakların tahsil edilme olasılığı göz önünde bulundurularak yeni sözleşmeler yapılmalıdır. Beklenen kredi zararlarını tahmin edebilmek için ticari alacakların kredi riskleri tespit edilmelidir. Tahsil olasılığı düşük olduğunda tahsilat yapılamaz. UFRS/TFRS 15 Hasılat Standardı'na göre işletmenin müşteriye devredilecek mal ve hizmetler karşılığında

hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemel olmalıdır. İşletme müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini dikkate alarak tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirir. COVID-19 pandemisi karşısında bazı sözleşmeler daha az kârlı veya zararlı hale gelebilir. Sözleşmedeki hak ve yükümlülüklerin icra edilebilirliği tehlikeye düşebilir. Örneğin işletme, gecikmelerden dolayı cezaya maruz kalabilir veya geri kazanılabilecek olmayan maliyet artışları ile karşı karşıya kalabilir. Külfet içeren zorunlu sözleşmeler bulunuyorsa bunlara ilişkin yükümlülüklerin kaydedilmesi ile ilgili karar verilmelidir.

## Stokların değerlendirilmesi

Stoklar, TMS 2 Stoklar Standardı'nda belirtildiği üzere maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Zor ekonomik ortamda, değişken pazar koşullarında pandemiden kaynaklanan belirsizliklerden dolayı gerçekleşebilir değer hesaplaması raporlama tarihi itibarıyla ilave zorluk ve inceleme gerektirir. Ayrıca, bir işletmenin üretim seviyesi anormal derecede düşükse (örneğin, üretim hatlarının geçici olarak kapatılması sonucu), dağıtılmamış sabit genel giderlerin dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilmesini sağlamak için stokların maliyetinin gözden geçirilmesi gerekebilir. Kapasite fazlası stok maliyetine ilave edilmeyip giderleştirilmelidir. COVID-19 nedeniyle tedarik zincirinde oluşabilecek kesintiler dikkate alınmalıdır. Stoklarında devam eden inşaatları bulunan gayrimenkul yatırım şirketleri düşen mülk fiyatlarından etkilenebilir. Mevsimsel stoklar ile hızlı tüketilmesi gerekli stokların hasar, bulaşma, fiziki bozulma, fiyat seviyelerinden değişimler veya diğer nedenlerden dolayı zarar riski oluşabilir.

## Riskten korunma muhasebesi

Riskten korunma muhasebesinin COVID-19'dan nasıl etkileneceği ele alınmalıdır. Piyasalarda dalgalanmalar riskten korunma işleminin yeniden dengelenmesini gerektirebilir veya bir ekonomik bağlantı kalmamışsa riskten korunma işleminin iptali ile sonuçlanabilir. Nakit akım korunmasının konu olduğu işlemin gerçekleşmesi muhtemel değilse (örneğin stok alımı veya satışı gibi) riskten korunma muhasebesi sonlandırılması dikkate alınmalıdır.



## Borç geri ödemeleri ve kredi sözleşmelerinde değişikliklere bağlı sınıflandırmalar

Pandemi koşullarında bazı finansal kuruluşlar veya diğer kreditorler belli bir süreliğine ana para ödemelerini erteleme opsiyonunu verebilir. Finansal yükümlülüklerin cari ve cari olmayan olarak sınıflandırılması üzerindeki etkisi dahil olmak üzere, kredinin finansal tablolarında yeni şartları yansıtacak şekilde sınıflandırılması amacıyla, kredi şartlarındaki değişikliğin mevcut kredi borcu için ne anlama geldiği belirlenmelidir. Bankalarla varılan anlaşma gereği kredi borcu yeniden ödeme planına bağlanmış olabilir veya kredinin kapatılarak yenilenmesi sağlanabilir. Pandemi koşullarında kredi sözleşmesinin şartlarında ihlal olabilir. Bazı koşullarda kreditorler kredinin geri çağırılması haklarından vazgeçmek istemezlerse kredinin tamamını kısa vadeli olarak sınıflandırmak gerekebilir.



## Finansal araçların risklerine ilişkin açıklamalar

Hızla değişen ekonomik koşullar karşısında şirketler ilave kredi, likidite veya pazar risklerine maruz kalmakta ve risk seviyeleri önceki dönemlere göre değişebilmektedir. Şirketler finansal araçlara yönelik duyarlılık analizlerini risk değişkenleri için daha geniş bir aralık kullanarak veya COVID-19 pandemisinden dolayı beklentilerdeki değişimi yansıtacak şekilde yapmalıdır.

## Hisse bazlı ödemeler

COVID-19 salgınından olumsuz bir şekilde etkilenen bir işletme için hisse bazlı ödeme anlaşmalarında belirtilen performans edimlerini yerine getirme olasılığı değişebilir. Bunun yanında hisse bazlı ödeme anlaşmalarında değişiklik yapılabilir veya sözleşme iptal edilebilir. Hisse bazlı ödeme planlarının muhasebeleştirilmesinin UFRS/IFRS 2'deki uygulamalara uygun olarak revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verilmelidir.

## Devlet yardımları ve teşvikleri

Daha önceden devlet yardımlarından veya devlet teşviklerinden yararlanmamış olan işletmeler, COVID-19 pandemisi karşısında bazı devlet teşvik veya yardımlarına hak kazanabilir. Devlet yardımları TMS 20 uyarınca muhasebeleştirilmelidir. Devlet teşvikleri ve hibeleri arasındaki farklara dikkat edilerek muhasebeleştirilmelidir. Bazı devlet teşvikleri vergi erteleme veya başka vergisel faydalar şeklinde gerçekleşebilir. Bunlar TMS 12'ye uygun olarak muhasebeleştirilmelidir.



## Şarta bağlı varlıklar: İş kesintilerine ilişkin sigorta poliçesi talepleri

İşletmelerin iş kesintilerini kapsayan sigorta poliçeleri bulunuyorsa, COVID-19 pandemisinden dolayı geçici olarak iş kesintisi yapmak zorunda kalırsa uğradığı iş kaybı zarar ve ziyan taleplerini sigorta şirketinden alabilir. Bu taleplerin alınacağı kesinleşmişse şarta bağlı varlık olarak finansal tablolarda gösterilecektir. Aksi takdirde, finansal tablo dipnotlarında gerçekleşme ihtimalleri muhtemel olduğunda TMS 37 uyarınca gerekli açıklamalar verilmelidir. Gelir tablosuna sigorta şirketinden onay geldiğinde yansıtılır. Sigorta taleplerinin sigorta şirketleri tarafından zamanında yerine getirebilme kabiliyetini dikkate almak gerekir.

## Yeniden yapılandırma planları

Zor ekonomik ortamın bir sonucu olarak, işletme, işinin bir bölümünün satışı veya kapatılması veya işlemlerin küçültülmesi gibi yeniden yapılandırma planlarını dikkate almak zorunda olabilir. Bu planlar çerçevesinde mevcut TFRS'lere uygun olarak uzun ömürlü varlıklarının satış amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması veya durdurulan faaliyet olarak finansal sunumunun uygunluğuna karar vermelidir.

## Gerçeğe uygun değer ölçümleri

Bir finansal tablo kaleminin gerçeğe uygun değeri mevcut piyasa koşullarında piyasa katılımcılarının görüşlerini ve ölçüm tarihindeki pazar katılımcılarının görüşlerini ve piyasa verilerini yansıtmalıdır. Gerçeğe uygun değer ölçümlerinde, özellikle gözlemlenemeyen girdilere dayalı olanlarda subjektiflik oranında artış olabilir. COVID-19 salgının etkilerinden dolayı bazı durumlarda gözlemlenebilir girdiler artık mevcut olmadığından gözlemlenemeyen girdiler gerekli olacaktır. Girdilerin göreceli subjektifliğinin değerlendirme yöntemini de etkileyecektir.

## Kiralamalar

COVID-19'un kiralama sözleşmelerine ilişkin muhasebesel etkileri aşağıdakileri içerebilir:

• **Kiralama sözleşmesine ilişkin zımni borçlanma oranının belirlenmesi:** UFRS/IFRS

16 kapsamına giren birçok kiralama işlemi için kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünü o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. COVID-19 salgınının etkisi nedeniyle, faiz oranlarındaki ve işletmenin kendi kredi riskindeki değişiklikler de dahil olmak üzere, zımni faiz oranının yeniden belirlenmesi gerekebilir.

• **Kiralama sözleşmelerinde değişiklik yapılması:** COVID-19 salgını nedeniyle ticari faaliyetlerde yaşanan kesintiler karşısında (örneğin iş yeri ve ofislerin kapatılması gibi), kiralaayan ve kiracılar kira sözleşmelerinde değişiklik yapmak üzere mutabakata varabilir. Kiralaayan ve kiracı taraflar kira sözleşmesinde değişikliklerin ne şekilde muhasebeleştirileceğine; yapılan değişikliklerin, şartları değişikliğe uğramış bir kiralama sözleşmesi mi yoksa yeni bir kiralama sözleşmesi olarak mı dikkate alınması gerektiğini belirlemelidir.



## Vergi ile ilgili hususlar, ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği

UFRS/IFRS finansal tablolarında ayrılan ertelenmiş vergi varlıkları önceki dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmişse gelecek dönemlerde bu varlığın gerçekleşme olasılığı ve varsayımlar yeniden gözden geçirilmelidir. Şirketin, TMS 12 Gelir Vergileri uyarınca, ertelenmiş vergi varlıklarını kullanabileceği kâr öngörüsü bulunmuyorsa finansal durum tablosundaki ertelenmiş finansal varlıklarının muhasebeleştirilmesi uygun olmayabilir.

Diğer bilanço farkları üzerinden ayrılan ertelenmiş vergi yükümlülüğü yabancı bölgelerde elde edilen kazançlar süresiz olarak yeniden yatırımlarda kullanılacaksa, birikmiş kazançlar ve diğer vergilendirilebilir farklar üzerinden ertelenmiş vergi yükümlülüğü ayrılmaz. Bu tür iddiaların işletmenin mevcut nakit akışı projeksiyonları göz önüne alındığında, uygun olup olmadıklarını belirlemek için yeniden gözden geçirilmesi gerekebilir.

COVID-19 salgını kapsamında şirketlere vergi ertelemeleri verilmektedir. Şirketin mücbir sebep kapsamında buna hak kazanıp kazanmadığı değerlendirilmeli ve vergi provizyonu üzerindeki etkisi belirlenmelidir. Devlet tarafından sağlanan çeşitli vergi ve benzeri teşvikler TMS 12 ile TMS 20 çerçevesinde muhasebeleştirilmelidir.



## Şarta bağlı yükümlülükler

İşletmeler COVID-19 salgını dolayısıyla talepte azalma, tedarik zinciri aksamaları, ekonomik üretimdeki genel düşüşten kaynaklanan zararlardan dolayı zarar beklentisine girebilir. Ancak, mevcut sözleşmelerle ilgili gelecek dönemlerde oluşabilecek faaliyet zararları için zahmetli sözleşmeler kategorisine girmedikçe TMS 37 uyarınca yükümlülük kaydı yapılmasına gerek yoktur.

## Bilanço tarihinden sonraki olaylar

TMS 10 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı gereği, raporlama tarihinden sonraki olaylar, raporlama tarihinden sonraki bilançoda düzeltme gerektiren olaylar ve raporlama tarihinden sonra bilançoda düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılır. Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumları içerir. Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar, ilgili olayların raporlama döneminden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumları içerir. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan düzeltme gerektiren olaylar finansal tablolarda muhasebeleştirilmelidir.

COVID-19'un yaygın etkisi şirketin raporlama dönemi içerisinde başlamışsa etki ilgili dönemin finansal tablolarına yansıtılmalıdır. Ancak, COVID-19'un yaygın etkisi müteakip dönemde baş gösterdiyse, bilanço tarihinden sonraki gelişmelerin ilgili hesap dönemine ait finansal tablolarında nasıl yansıtılması gerektiğine karar verilmelidir.

COVID-19'un etkisi 31 Aralık 2019 veya öncesinde sona eren hesap dönemleri için birçok işletme için genellikle düzeltme gerektiren bilanço sonrası olay değildir. Dolayısıyla, finansal tablolarda gösterilen varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi üzerinde etkisi olmayacaktır. Her ne kadar, Wuhan Şehrindeki virüs vakaları Dünya Sağlık Örgütüne (WHO) 31 Aralık 2019 tarihinde bildirilmiş ise de, o tarihte insandan insana bulaştığını teyit eden kanıtlar azdı ve Dünya Sağlık Örgütü 31 Ocak 2020 tarihine kadar bu salgını dünya sağlığını uluslararası çapta tehdit eden kamusal halk sağlığı acil durumu olarak bildirmemişti. Buna göre, COVID-19 salgınının önemli ölçüde ilerlemesi ve yayılmasının Ocak 2020 tarihinden önce

olmadığı varsayılmaktadır. Dolayısıyla raporlama tarihi 31 Aralık 2019 veya öncesi bir tarihe denk geliyorsa, finansal tablolar 31 Aralık 2019 tarihindeki durumu yansıttacak ve COVID-19 salgınına ilişkin etkileri içermeyecektir. Ancak şirketler müteakip dönemde ortaya çıkan salgının etkilerine ilişkin finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmalarının gerekli olup olmadığına karar verecektir.

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen önemli bilanço sonrası olaylar için olayın niteliği, tahmin edilen finansal etki veya tahmin yapılmadığı dipnotlarda açıklanmalıdır. Ayrıca, işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmeler yapılarak, finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yansıtılmalıdır.

Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen önemli olaylar dipnotlarda açıklanacaktır. Açıklama gerektiren olaylar genellikle aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin COVID-19 salgının etkileriyle başa çıkma planları ve şirketin sürekliliği konusunda ciddi bir belirsizlik olup olmadığı,
- Sözleşmelerin ihlali, feragat veya kredi düzenlemelerinde sözleşmeye bağlı şartlarda yapılan değişiklikler,
- Tedarik zinciri aksamaları,
- Bazı alım veya satım sözleşmelerinin zahmetli sözleşme olarak değerlendirilmesi,
- Bir faaliyetin durdurulması planının duyurulması,
- Geçici veya daha uzun süreli yeniden yapılandırma veya küçültme planları,
- Raporlama döneminden sonra elde tutulan yatırımların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen düşüşler,
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında anormal derecede büyük değişiklikler,
- Önemli taahhüt anlaşmaları veya şarta bağlı yükümlülükler,
- Ekonomik bağımlılık; normal koşullarda başka bir tüzel kişi veya bireye ekonomik bağımlılığı olmayan bir işletme için pandemi döneminde koşullar değişirse, buna ilişkin açıklamalar.

## İşletmenin sürekliliği

TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

yönetim finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. TMS 1 Standardı işletmenin sürekliliğine ilişkin rehberlik eder ve varsayım ve finansal tabloların hangi durum ve şartlarda süreklilik esasına göre hazırlanacağını belirtir.

İşletme yönetiminin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra işletmenin tasfiye edilmesi veya ticari faaliyeti durdurulmasına karar verilmesi veya bunu bu şekilde hareket edilmesinden başka gerçekçi bir alternatifinin bulunmaması halleri dışında finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanır. İşletmenin sürekliliği esasının uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirme, raporlama döneminden sonraki olayları dikkate alır. Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında bozulmaları ortaya çıkarmışsa, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini koruyup korumadığının yeniden gözden geçirilmesini gerektirir.

Örneğin, 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla raporlama yapan COVID-19'dan ciddi şekilde etkilenen işletmeler için, COVID-19 etkisi yıl sonundan sonra gerçekleşen operasyonlar üzerinde hissedilecek olsa da işletme yönetiminin finansal tabloların süreklilik esasına göre hazırlanmasının uygunluğunu gözden geçirecektir.

Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımını yapmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanamaz. Yönetim, işletmenin sürekliliği süregelen bir endişe olarak devam edebilme kabiliyeti konusunda önemli bir şüphe uyandıran önemli belirsizliklerin farkında olduğunda, işletme bu önemli belirsizlikleri finansal tablolarda açıklamalıdır. İşletmenin sürekliliği varsayımının artık geçerli olmadığına dair ibareler oluşmuşsa, finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde düzeltilmek yerine, finansal tabloların hazırlandığı esaslarda değişikliğe gidilmesi gerekir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre, işletmeler her raporlama döneminde (bilanço döneminde), gelecek hakkında elde edilen mevcut tüm bilgileri kullanarak işletmenin sürekliliğini, en azından yıllık raporlama tarihinden itibaren on iki aylık bir süre için değerlendirmekle yükümlüdür. İşletme yönetimi, COVID-19'dan etkilenme hususunda, mevcut ve beklenen kârlılık durumu, borç geri ödeme takvimleri, borç yenileme için başvurulacak potansiyel finansman kaynakları ve işletmenin mal

ve hizmet sunmaya devam edebilmesi gibi birçok faktörü işletmenin sürekliliği esas çerçevesinde değerlendirecektir.

## Likidite riski yönetimi

Pandemi koşullarında işletmelerin işletme sermayeleri üretimde yapılan zorunlu kesintiler ve düşen satışlardan dolayı olumsuz etkilenebilir. İşletmeler, likidite ihtiyacındaki artışları karşılamak için tedarikçi ödemelerinin ötelenmesi, tedarikçi finansmanı ve tedarikçi ödemelerinin yapılmasını sağlayan ters faktoring gibi alternatif finansman kaynaklarına yönelebilir. Benzer şekilde işletmeler, alacaklarını bir faktoring kuruluşuna temlik ederek ticari alacaklarının erken ödenmesini temin etme yoluna gidebilir. İşletmeler, kullandıkları işletme sermayesi tekniklerini işletmenin likidite riski yönetimine ilişkin açıklamalara nasıl yansıdığını değerlendirmelidir. Finansal varlıkların işletme sermayesi ihtiyaçlarını karşılamak üzere elden çıkarılması durumunda finansal varlıkların transferleri için özel açıklama gerekliliklerini ve tedarikçi finansmanı ve ters faktoring işlemleri kullanıldığında, vadesi gelen ve ödenen tutarların bilanço ve nakit akış tablosu sunumlarının belirlenmesine ilişkin muhasebe politikaları ve yargılarını da dikkate almalıdır.

## Geleceğe bakış: Yeni normalde bizi neler bekliyor?

Bugünkü koşullarda geleceğe bakıldığında, COVID-19'un insan sağlığı ile küresel ekonomi ve finansal piyasalar üzerindeki etkisinin gelişmeye devam etmesi beklenmektedir. COVID-19 öncesi normale dönmek hali hazırda uzak bir hedef olarak dursa da dünya genelinde bazı bölgelerde koronavirüs kısıtlamalarında gevşemelerin yapılması gündemdedir. Öte yandan virüsün yayılması bazı ülkelerde azalsa da ikinci dalga korkusu baş göstermiştir. Yeni değişimi zamanla görebileceğiz. İşletmeler, durumlar ve koşullar değiştikçe COVID-19'dan kaynaklanabilecek muhasebesel etkileri değerlendirmelidir. Bu durum sürekli hareket ettiğinden şirketlerin finansal tablo ve dipnotlarını etkileyecek tüm kararların güncel ve bilgiye dayalı olmasını sağlamak çok önemlidir. Bu yazımızdaki bilgileri yararlı bulduğunuzumu umuyoruz. Yaşadığımız bu zor zamanlarda, şirketlerin, denetçilerinin veya danışmanlarının birlikte çalışma ihtiyacı her zamankinden daha önemlidir. Dolayısıyla bu yazıda ele alınan hususlardan herhangi birini daha geniş şekilde görüşmek isterseniz, bizimle iletişime geçebilirsiniz.



## BİZİ SOSYAL MEDYADA TAKİP EDEBİLİRSİNİZ



/GrantThorntonTR



/GrantThorntonTR



/GrantThorntonTR



Grant Thornton Türkiye



Grant Thornton Türkiye

## OFİSLERİMİZ



### İstanbul

Reşit Paşa Mahallesi  
Eski Büyükdere Caddesi  
Park Plaza K:10  
No:14 Maslak-Sarıyer  
T : 0 212 373 00 00  
F : 0 212 291 77 97

### Ankara

Eskişehir Yolu No: 6  
Armada İş Merkezi,  
A Blok, Kat: 11, No: 15  
06520 Söğütözü, Ankara  
T : 0 312 219 16 50  
F : 0 312 219 16 60

### Bursa (Buttim)

Y. Yalova Yolu  
Buttim Plaza,  
K: 5 No: 1607  
Bursa  
T : 0 224 211 33 01  
F : 0 224 211 35 76

### Bursa (Nilüfer)

23 Nisan Mahallesi  
Ata Bulvarı, Meriç  
Plaza Sitesi No:15/10  
Nilüfer/Bursa  
T : 0 224 249 53 70  
F : 0 224 249 53 76

### Kahramanmaraş (İrtibat Ofisi)

Üngüt Mahallesi  
Prof. Dr. Necmettin  
Erbakan Caddesi  
Adalet Park 5.Kat No:47  
Kahramanmaraş  
T : 0 344 211 11 61



Grant Thornton

An instinct for growth™

[www.grantthornton.com.tr](http://www.grantthornton.com.tr)

© 2020 Grant Thornton Türkiye. Tüm hakları saklıdır.

Bu yayında geçen "Grant Thornton", Grant Thornton üye firmalarının bağlı bulunduğu ve çatısı altında denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri verdikleri markaya işaret etmektedir. Grant Thornton Türkiye, Grant Thornton International Ltd (GTIL) üye kuruluşudur. GTIL ve üye firmalar dünya çapında bir ortaklık değildir. GTIL ve üye firmalar, kendi başlarına, bağımsız yasal kuruluşlardır. Hizmetler, üye firmalar tarafından sağlanır. GTIL herhangi bir müşteriye hizmet sunmaz. GTIL ve üye firmalar birbirlerinden sorumlu değildir.