



www.turkishstudies.net/economy

**Turkish Studies - Economics, Finance, Politics**

eISSN: 2667-5625

*Research Article / Araştırma Makalesi*



Sponsored by IBU

## **Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Finansal Tabloların Hazırlanmasında Covid-19 Salgınının Etkisi**

*The Effect of Covid-19 Pandemic on the Preparation of Financial Statements In Terms of Turkish Accounting Standards*

Hülya Boydaş Hazar\*

**Abstract:** In this study, the factors that will affect the preparation of financial statements during and immediately after the Covid-19 pandemic and the accounting standards that effect many businesses were examined. Accounting standards determine the rules regarding the recording of financial transactions and how they will be shown in financial statements. In other words, accounting standards guide the preparation of financial statements. With the advent of Covid-19, the whole world has entered into an economic crisis, and businesses have faced unforeseen financial problems. Financial situations have arisen especially due to the pandemic. Production has decreased as a result of legal regulations and disruptions in the supply chain. Demand also shrunk for reasons such as future concerns due to layoffs, closure of shops and curfew. Uncertainty about the future in the markets made it difficult to determine the value of assets and liabilities. The accounting of these situations is explained by certain accounting standards. When preparing the year-end and interim financial statements, special attention should be given to certain accounting standards so that they reflect the business's financial situation fully and accurately. The purpose of this study is to examine the effects of the changes due to the epidemic on the financial statements in terms of accounting standards. As a result of this study, the effect of the Covid-19 pandemic on certain accounting standards was examined, the importance of application fully and accurately of the assumption of going concern, TFRS 13 Fair Value Measurement, TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, TAS 2 Inventories, TAS 16 Property, Plant and Equipment and TAS 36 Impairment of Assets standards in the preparation of financial statements is emphasized.

**Structured Abstract:** Financial statements reflect the financial position of businesses. They are expected to give a fair assessment of comparable information on the business as a whole or specific to an asset, liability, income or expense.

The most important guide in the preparation of financial statements is accounting standards. They provide consistent accounting policies so that the financial statements are comparable and represent the business' financial position in present market conditions.

Starting from December 2019, a virus called Covid-19 created a life threatening situation all around the world. Countries took different measures to prevent the disease. These measures, which are usually quite

---

\* Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İngilizce İşletme Bölümü  
Asst. Prof., İstanbul Aydın University, Faculty of Administrative Sciences, Department of Business Administration  
ORCID 0000-0002-7115-1899

hulyahazar@aydin.edu.tr

**Cite as/ Atıf:** Hazar, H. B. (2020). Türkiye muhasebe standartları açısından finansal tabloların hazırlanmasında Covid-19 salgınının etkisi. *Turkish Studies - Economy*, 15(4), 2101-2115.  
<https://dx.doi.org/10.47644/TurkishStudies.45911>

**Received/Geliş:** 23 August/Ağustos 2020

**Accepted/Kabul:** 20 December/Aralık 2020

Copyright © INTAC LTD, Turkey

Checked by plagiarism software

**Published/Yayın:** 25 December/Aralık 2020

CC BY-NC 4.0

severe, centered on people's staying at home. Sometimes as a legal requirement, but most of the time voluntarily, people stayed at home. As a result, many businesses shut down temporarily. The consumption of many goods and services came to a halt. This caused a global financial crisis down turning the markets.

In the financial crisis environment caused by the Covid-19 pandemic, businesses were hit in certain ways that are specific to the pandemic which would not happen in normal times. Therefore, the businesses should pay particular attention to some accounting standards before preparing their financial statements.

During the pandemic period, many businesses suspended their activities or started to experience financial problems. It remains uncertain whether these businesses will exist in the future. Financial statements are prepared with the going concern assumption. It is expected that a business will be operational in the near future if it provides financial statements. If it is doubtful that the business is operational and is expected to be closed in the following year, different type of financial statements needs to be prepared. Therefore, businesses should be confident that they will operate for at least another year before making their financial statements.

When preparing financial statements, most assets and liabilities must be presented at fair value. Fair value is a market-based price and in the crisis environment there have been major changes in market prices of assets and liabilities. In accordance with TFRS 13 Fair Value Measurement standard, the uncertainty prevailing in the market makes it difficult to apply this standard while determining the market values of assets and liabilities.

During the pandemic period, many of the sales contracts, which are made a priori, have altered. Most businesses have changed the amount, price and maturity of the contract to the benefit of the customer in order not to lose customers. It is also unclear whether customers with liquidity problems are able to pay the sales amount at maturity. The market value of non-cash payment has changed considerably due to the pandemic. Therefore, the initial calculation of revenue may not hold true. Since the maturity and prices have changed, the financial component of a contract is changed. The amount of revenue and the period in which it will be recorded should be re-evaluated and it should be ensured that the transactions are recorded within the framework of TFRS 15 Revenue from Customer Contracts standard.

The pandemic period affected the sales of production sector. The production amounts were reduced in parallel with the decreasing sales amounts. TAS 2 Inventories standard reveals that fixed production overheads should be allocated as if the entity were operating at normal capacity. For many businesses, production capacity decreased with the decreasing demand during the pandemic period. It is predicted that this situation will continue for a long time. While preparing the financial statements, it may be necessary to redefine the normal production capacity and to determine the cost of the products according to the new normal capacity.

Suspension of operations or operating at low capacity caused many tangible fixed assets to remain idle. In accordance with TAS 16 Property, Plant and Equipment standard, it may be necessary to re-determine the useful lives of these assets and recalculate their depreciation costs.

During the pandemic period, the values of the business assets, especially the share values of the enterprises, decreased. The application of TAS 36 Impairment of Assets standard for all business assets is of great importance for the financial statements to reflect the position of the business fairly and accurately.

As explained in this study, the going concern assumption, TFRS 13 Fair Value Measurement, TFRS 15 Revenue from Customer Contracts, TAS 2 Inventories, TAS 16 Property, Plant and Equipment, and TAS 36 Impairment of Assets standards are particularly important in preparing financial statements during and immediately after the Covid-19 pandemic period. It is important that the accounting policies, which are set by these standards, have been followed before preparing the financial statements in order to ensure that the information shared is fair, accurate and comparable.

**Keywords:** Accounting, Financial Statements, Covid-19, Going Concern, Accounting Standards.

**Öz:** Bu çalışmada Covid-19 salgını döneminde ve hemen sonrasında hazırlanacak finansal tabloları etkileyecek unsurlar ve birçok işletmeyi etkileyeceği düşünülen muhasebe standartları incelenmiştir. Muhasebe standartları, finansal işlemlerin defterlere kaydı ve finansal tablolarda nasıl gösterileceği ile ilgili

kuralları belirler. Bir başka deyişle, muhasebe standartları finansal tabloların hazırlanmasına rehberlik eder. Covid-19'un ortaya çıkmasıyla tüm dünya ekonomik krize girmiş, işletmeler öngörülemeden finansal sorunlarla karşı karşıya kalmışlardır. Özellikle salgına bağlı finansal durumlar ortaya çıkmıştır. Yasal nedenler ve tedarik zincirindeki aksamalar sonucunda üretim hacmi düşmüştür. İşten çıkarmalara bağlı gelecek kaygısı, dükkânların kapatılması, sokağa çıkma yasağı gibi nedenlerle talepte de daralma meydana gelmiştir. Piyasalarda gelecekle ilgili belirsizlik varlık ve yükümlülüklerin değerinin belirlenmesini zorlaştırmıştır. Bu durumların muhasebeleştirilmesi ise belli muhasebe standartları tarafından açıklanmaktadır. Yılsonu ve ara finansal tabloları hazırlarken işletmelerin içinde bulunduğu durumu tam ve doğru olarak yansıtması için ilgili muhasebe standartlarına özel bir önem verilmelidir. Salgından etkilenen iş çevresi işletme faaliyetlerinde önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Bu çalışmanın amacı salgın nedeniyle yaşanan değişikliklerin finansal tablolara etkilerini muhasebe standartları özelinde incelemektir. Bu çalışmanın sonucunda Covid-19 salgınından kaynaklanan değişikliklerin bazı muhasebe standartlarına etkisi incelenmiş, işletmenin sürekliliği varsayımı, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartlarının tam ve doğru olarak uygulanmasının finansal tabloların hazırlanışındaki önemi vurgulanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Finansal Tablolar, Covid-19, İşletmenin Sürekliliği, Muhasebe Standartları

## 1. Giriş

Finansal tablolar işletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve finansal durumundaki değişiklikler ile ilgili bilgi verir. Bu tablolar işletme faaliyetlerinin sonuçlarının ölçülmesine ve özetlenmesine ilişkin raporlardır. Bu raporlar içerik ve şekil olarak muhasebe standartlarına göre hazırlanır. Paydaşlar finansal tablolar ile işletmenin geneli hakkında bilgi sahibi olabileceği gibi belli bir varlık, yükümlülük, gelir veya gider özelinde de inceleme yapabilir. Türkiye'deki mevzuat finansal tabloların düzenlenmesinde uygulanacak esasların Türkiye Muhasebe Standartları tarafından belirleneceğini hükme bağlamıştır (TTK, 2011, madde 68). Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının genel çerçevesini çizerek finansal tablolardaki bilginin doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Bu nedenle muhasebe standartları finansal tabloların hazırlanmasında bir rehber niteliğindedir.

Finansal tabloların hazırlanmasına rehberlik eden Türkiye Muhasebe Standartları, finansal tablolardaki değerlerin genel ekonomik durumdan ve piyasa şartlarından etkileneceğini vurgulamaktadır. Covid-19 salgını tüm dünyada ekonomik şartları değiştirmiştir. İşletmeler bu değişen ekonomik durumdan birçok yönden etkilenmiş, birçok işletme faaliyetlerine ara vermiş, ödemeler aksamış, büyük bir likidite sorunu oluşmuş, varlık ve yükümlülüklerinin piyasa değerleri değişmiştir. Bu durumun finansal tablolara da yansımaları gerekir. Finansal tabloların Covid-19 salgınından nasıl etkileneceği yasal düzenleyiciler, denetleyici kurumlar, akademisyenler ve danışmanlık şirketleri tarafından 2020 yılı içinde en çok araştırılan konu olmuştur. Bu konuda birçok çalışma yayımlanmıştır. Örneğin, Demir, yaptığı çalışmada (2020) Covid-19 salgınından etkilenen işletmeler için daha önemli hale gelen bazı muhasebe standartlarını ele almış ve bu standartlara göre hazırlanan finansal raporların denetimindeki öncelikli denetim standartlarını incelemiştir. Cavlak ise çalışmasında (2020) salgının finansal raporlama üzerindeki etkisi ile ilgili öne çıkan konuları ve çözüm önerilerini ortaya koymuş, BİST 100 Endeksi'ndeki işletmelerin ara dönem finansal raporlarını analiz etmiştir.

Covid-19 salgınının yol açtığı değişiklikler bazı konularda daha derinden hissedilmektedir. Bu konuları ele alan standartlara salgın döneminde ve sonrasında finansal tablo hazırlayanlar özellikle dikkat etmelidir. Finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımından hareketle hazırlanır. Salgın döneminde birçok işletme faaliyetlerini yasal gereklilik veya yönetsel bir karar olarak durdurmuş veya azaltmıştır. Bu işletmelerin finansal tablolar çıktıktan sonraki on iki ayda faaliyetlerine devam edebilecekleri belirsizdir. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardı

varlıkların veya borçların piyasa değerlerinin tespiti ve bunların piyasa değerleriyle kaydedilmesi ile ilgili muhasebe uygulamalarının genel çerçevesini çizer. Piyasa değerlerindeki belirsizlik bu standardın uygulanmasını zorlaştırmaktadır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı satışların muhasebeleştirilmesini düzenler. Salgın döneminde satış sözleşmelerinde yapılan değişiklikler ve satış bedellerinin tahsil edilebilirliğindeki belirsizlikler hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda soru işaretleri oluşturmaktadır. TMS 2 Stoklar standardı sabit genel üretim giderlerinin normal kapasitedeki gibi dağıtılmasını öngörmektedir. Oysa salgın döneminde üretim işletmelerinin kapasite kullanım oranları çok düşmüştür. Bu durumda yeni normal tanımlamak gerekmektedir. Birçok işletmenin maddi duran varlıkları salgın döneminde atıl kalmıştır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre varlıkların yararlı ömürlerinin irdelenip amortisman bedellerinin tekrar hesap edilmesi gerekir. Salgın döneminde ekonomik kriz en ağır şekilde yaşanmaktadır. Dünya arzın olduğu ancak yeterince talebin olmadığı belirsizliklerle dolu bir dönemden geçmektedir. Bu da işletme varlıklarında değer kaybına yol açmıştır. Bu nedenle TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının tam ve doğru bir şekilde uygulanmasının gerekliliğini belirginleşmiştir.

Görüldüğü gibi işletmenin sürekliliği varsayımı, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü gibi bazı muhasebe standartları Covid-19 salgın dönemi ve hemen sonrasında hazırlanacak finansal tablolar için özel öneme sahiptir. Finansal tabloları hazırlamadan önce bu standartların öngördüğü düzenlemelerin yapılmış olduğuna emin olunması gerekir.

Salgın iş çevresini ve buna bağlı olarak işletme faaliyetlerini etkilediği için finansal tabloların hazırlanmasında tüm standartların işletme özelinde değişen derecelerde etkileri vardır. Ancak, bu çalışmada tüm standartlar ele alınmamış, sadece yukarıda adı geçen standartlar hemen hemen tüm işletmeleri etkilediği için öncelikle incelenmiştir.

## 2. Finansal Tabloların Hazırlanmasında İşletmenin Sürekliliği Varsayımı

Finansal tablolar hazırlanırken işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımı esas alınır (KGGK, 2018, Kavramsal Çerçeve: 3.9). İşletmenin finansal tablolarını hazırlarken faaliyetlerini durdurma veya işletmeyi tasfiye etmeye niyetinin olmaması ve bu konuda bir ihtiyacın ortaya çıkmamış olması gerekir. İşletmenin faaliyetlerini durdurması planlanıyorsa veya böyle bir ihtiyaç doğduysa, bu durum finansal tablolarda tanımlanmalıdır.

Covid-19'un etkileri ülkemizde Mart 2020 ortası itibariyle belirginleşmiştir. 2019 yılında finansal sorunlar yaşamayan işletmeler bile Nisan 2020'ye gelindiğinde gelecekleri hakkında endişeye kapılmışlardır. Bazı işletmeler yasal nedenlerle faaliyetlerine ara vermek zorunda kalmış, bazıları ise talepteki daralmaya bağlı olarak likidite sorunları yaşamaya başlamıştır. Salgın dönemi halen devam etmekte olup işletmeler için belirsizlikler devam etmektedir. Kavramsal çerçeveye göre, raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylar neticesinde işletmenin sürekliliği varsayımı geçerliliğini yitirirse, finansal tabloların işletme devam edecekmiş gibi hazırlanması gerektirir (IASB, 2018, IAS 10: 1).

Covid-19'un etkileri birçok işletme için yıkıcı olmuştur. İşletmeler finansal raporlama tarihinden sonra en az bir yıl daha faaliyetlerini devam ettireceklerinden emin olmalıdır. İşletme, faaliyetlerinin durdurulması, ürün ve hizmetlerine talebin azalması, doğacak sözleşme yükümlülükleri, likidite ve işletme sermayesindeki daralma ile finansmandan kaynaklanan zorlukları değerlendirmelidir (Deloitte, 2020: 3).

Bir işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti olup olmadığı hakkında karar verebilmek için aşağıdaki faktörlerin dikkate alınması gerekir (Deloitte, 2020: 71):

a) İşletmenin finansal verilerinin aşağı yönlü bir trend izlemesi: Örneğin, tekrarlayan faaliyet zararları, işletme sermayesi eksiklikleri, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan negatif nakit akışları ve diğer olumsuz temel finansal oranlar

b) Muhtemel mali zorlukların diğer göstergeleri: Örneğin, kredilerde veya benzer sözleşmelerde temerrüt, temettü ödemelerinde gecikmeler, tedarikçilerden olağan ticari kredinin reddi, temerrütten kaçınmak için borcun yeniden yapılandırılması ihtiyacı, yasal sermaye gerekliliklerine uyulmaması, önemli miktarda varlıkları elden çıkarma veya yeni finansman kaynakları aramak

c) İşletme içi diğer konular: İşin durdurulması, işgücü zorlukları, belirli bir projenin başarısına önemli ölçüde bağımlılık, ekonomik olmayan uzun vadeli taahhütler ve faaliyetleri önemli ölçüde değiştirme ihtiyacı

d) İşletme dışı konular: Örneğin, yasal işlem, mevzuat veya işletmenin faaliyet kabiliyetini tehlikeye atabilecek benzer konular; önemli bir franchise, lisans veya patent kaybı; ana müşteri veya tedarikçinin kaybı; bir felakete değerinden düşük sigortalı veya sigortasız olarak yakalanması

İşletmenin sürekliliği denetim bakış açısının da bir parçasıdır (Karakaya, 2020, s. 16). Bağımsız denetim standartlarına göre denetçiler işletmenin sürekliliğini değerlendirmek ve bununla ilgili görüş bildirmek durumundadır (KGK 2014, BDS 570: 2). Bağımsız denetçiler işletmenin sürekliliği açısından şüphe oluşturabilecek olay ve durumları raporlarında belirtmelidir.

Yılsonu ve ara dönem finansal tabloları hazırlamadan önce işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığı değerlendirilmelidir. Bu hem muhasebe standartları hem de denetim standartları açısından yasal bir zorunluluktur.

### 3. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı

Türkiye muhasebe standartları çoğunlukla varlıkların gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara yansıtılmasını ister. Gerçeğe uygun değer piyasa bazlıdır ve günün şartlarını yansıtır. Türkiye Finansal Raporlama Standardı TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, gerçeğe uygun değer tanımı yaparak bu değerlemeye ilişkin genel çerçeveyi belirler. Standart gerçeğe uygun değeri “piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat” şeklinde tanımlamaktadır (KGK, 2019, TFRS 13: 9). Gerçeğe uygun değer ölçümü belli bir varlık veya yükümlülük için yapılır.

Finansal tablolar hazırlanırken varlıklar ve borçlar değerlendirmeye tabi tutulur. Yeniden değerlendirilen varlıklar ve borçlar piyasanın o günkü koşullarına göre değerlendirilmelidir. Gerçeğe uygun değer ölçümünde varlığın veya borcun devrinin yapılabileceği “asıl piyasa”, asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda ise “en avantajlı piyasa” değerleri esas alınır (KGK, 2019, TFRS 13: 16). Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan üç değerlendirme yaklaşımı vardır (Otlu & Çenberlitaş, 2017: 352). Bunlar piyasa yaklaşımı, gelir yaklaşımı ve maliyet yaklaşımıdır. Piyasa yaklaşımında, ilgili varlık veya borcun piyasa alışı satış fiyatları değerlendirilerek kullanılır. Çoğunlukla hem varlık hem de borcun değerlendirilmesinde kullanılan fiyat aynı olur, alışı ve satış rakamlarının ortalaması alınarak hesap edilir. Bu yaklaşımın uygulanabilmesi için piyasa etkin olmalıdır. Burada bahsedilen piyasa kavramı geniş anlamı olup, sermaye piyasaları gibi düzenli piyasaları ve emsal özellikteki varlıkların alımı satımının gerçekleştiği piyasaları ifade eder. Talebin ve arzın azaldığı salgın döneminde güvenilir piyasa fiyatları oluşmayacaktır. Bir diğer değerlendirme yaklaşımı gelir yaklaşımıdır. Değerlenecek varlığın piyasanın olmadığı durumlarda gelir yaklaşımı benimsenebilir. Bu yaklaşım ilgili varlıktan elde edilecek gelirin günümüze indirgenmiş değerini esas alır. Gelir yaklaşımı ile bir varlığı değerlendirmek için varlığın işletmeye gelecekte kazandıracığı gelir ve kullanılacak iskonto oranını belirlemek gerekir. Salgın nedeniyle hasılatı dönemler itibarıyla tahmin etmek zordur. İşletmeler satış miktarlarını gerçekçi biçimde tahmin

edememektedir. Salgın dönemi belirsizlik dönemidir. Belirsizlik dönemlerinde gelecekteki faiz oranlarını tahmin etmek olanaksızdır. Bu nedenle, salgın döneminde gelir yaklaşımını kullanmak gerçekçi sonuçlar doğurmayacaktır. Üçüncü yaklaşım maliyet yaklaşımıdır. Maliyet yaklaşımında, değerlendirilecek varlığın satın alınması durumunda cari değeri değerlendirme fiyatı olarak kabul edilir. Bu yaklaşımın benimsenmesi durumunda ilgili varlığın değeri satın almak veya üretmek için harcanacak miktardan yıpranma payı eksiltilecek belirlenir.

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılabilir yaklaşımın hiyerarşik bir yapısı vardır. İlk önce piyasa yaklaşımı ile değerlendirme fiyatı belirlenmeli, piyasa fiyatının olmadığı durumlarda gelir yaklaşımı tercih edilmelidir. Ancak, varlığın gelecekteki ekonomik getirisi veya iskonto oranı sağlıklı biçimde tahmin edilemiyorsa maliyet yaklaşımı kullanılmalıdır. Aşağıdaki şekilde bu hiyerarşik yapı açıklanmıştır. Tabloda yer alan düzey 1 varlığın aktif referans piyasası olması durumunda piyasada kote edilmiş fiyatların kullanılmasını, düzey 2 piyasanın olmaması durumunda benzer varlıkların işlem gördüğü piyasalardaki ilgili fiyatların alınmasını ve düzey 3 ikisinin de olmaması durumunda değerlendirme yaklaşımları kullanılarak gerçeğe uygun değer bulunmasını öngörür.

**Tablo 1: Değerleme Yaklaşımları ve Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi**

	Düzyen 1	Düzyen 2	Düzyen 3
Piyasa Yaklaşımı	Kote edilmiş fiyat	Benzer kalemlerin kote edilmiş fiyatları	Değerleme yöntemleri
Gelir Yaklaşımı	Kote edilmiş fiyat	Benzer kalemlerin kote edilmiş fiyatları	Bugünkü değer öncelikli değerlendirme yöntemleri
Maliyet Yaklaşımı	Kote edilmiş fiyat	Benzer kalemlerin kote edilmiş fiyatları	Cari maliyet öncelikli değerlendirme yöntemleri

Kaynak: Örtün, R., Kaval, H. & Karapınar, A. (2018). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 11. Baskı. Gazi, s. 751.

Covid-19 salgını işletme faaliyetlerini derinden etkilemiştir (Fairlie, 2020). Birçok işletmenin kapanması veya likidite sorunları nedeniyle varlıklarını satmak istemesi arzı arttırmıştır. Ancak, faaliyetlerin azalması ve yatırımların neredeyse hiç yapılmaması bu varlıklara olan talebi azaltmıştır. Bu döngü varlıkların piyasa değerini ve cari maliyet değerini belirsizleştirmiştir. Nakit akımları ve iskonto oranını tahmin etmek için belli varsayımlar kullanılır. Doğru tahminler yapmak bu varsayımların gerçekleşmesine bağlıdır. Salgın ortamında varlıkların gerçeğe uygun değerlerini sağlıklı bir biçimde belirlemek zorlaşmıştır.

#### 4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı işletmenin müşteriye devredeceği mal ve hizmetler karşılığında tahsil edeceği bedelin tanınma ve muhasebeleştirilme koşullarını açıklar (Boydaş Hazar, 2019). Bu standart, hasılatın hangi döneme kaydedileceği, miktarı ve ilgili finansal tablo açıklamalarına açıklık getirir (Greuning, Scott & Terblanche, 2013: 257). Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkan gelirdir (Ataman ve Gökçen, 2017: 76). Satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim haklarından elde edilen gelirler hasılat kabul edilir (Özbirecikli, Kıymetli Şen & Tüm, 2017: 90).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, standardın tanımladığı koşullar çerçevesinde, birbirinden farklı hasılat gelirlerini müşteriyle yapılan birer sözleşme olarak görür ve ayrı ayrı muhasebeleşmesini ister. Sözleşme, hukuken bağlayıcılığı olan ve ilgili tarafların hak ve sorumluluklarını ortaya koyan bir anlaşmadır. Bir işlemin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi, ilgili işlemin sözleşme niteliği taşıyıp taşımadığına bağlıdır. Sözleşme niteliği taşımayan işlemler muhasebeleştirilmez ve doğacak gelir hasılat kapsamında değerlendirilmez. Hasılat, ekonomik

yararların işletmeye girmesi ve bu yararların güvenilir biçimde ölçülme olasılığının kuvvetli olması durumunda kayda alınabilir (Ersen Cömert, 2018a: 60). Aşağıdaki durumların tümünün gerçekleşmesiyle sözleşme yükümlülükleri yerine getirilmiş olarak kabul edilir (KGK, 2019, TFRS 15: 38) ve işlem muhasebeleştirilir:

- a) İşletme devrettiği mal ve hizmetler karşılığında ödeme almaya hak kazanmıştır.
- b) Müşteri ilgili varlığın yasal olarak sahibidir.
- c) Varlığı kullanma hakkı müşteridedir.
- d) Varlık ile ilgili tüm riskler müşteriye aittir.
- e) Gelecekte varlığın getireceği gelirden müşteri faydalanacaktır.
- f) Müşteri varlığı devralmayı kabul etmiştir.

Hasılatın hesaplanabilmesi için işlem fiyatının bilinmesi gerekir. İşlem fiyatı, bir işletmenin sözleşme gereği devrettiği mal veya hizmetler karşılığında almayı beklediği tutardır. KDV, ÖTV gibi devlete ödenmek üzere alınan vergiler işlem fiyatına dahil değildir. Vadeli satışlarda finansman tutarı hasılatı dahil edilmez. Devredilecek mal veya hizmetin vadeli ve peşin fiyatı arasındaki fark finansman tutarı olarak kabul edilir.

Covid-19 salgını nedeniyle işletme müşterileriyle yapmış olduğu sözleşmelerde değişikliğe gidebilir. Finansal sorunlar yaşayan müşterilerine onlar için daha iyi şartlarda ürün ve hizmet satışı yapması gerekebilir. Bu da sözleşmelerdeki hak ve yükümlülüklerin değişmesi anlamına gelir. Örneğin, miktarda değişikliğe gidilebilir. Müşteri, azalan talebe paralel olarak daha az miktarlarda ürün almak isteyebilir. Likidite sorunu yaşayan müşteriler ödeme yükümlülüklerinde vade uzatma talebinde bulunabilir veya fiyatlarda indirim yapılması istenebilir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre sözleşmedeki hak ve yükümlülüklerden biri veya daha fazlasının yerine getirilmemesi durumunda gelir kaydının yapılmaması gerekir. Bu nedenle gelir kaydı yapmadan önce aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir:

- a) Sözleşmenin bağlayıcılığı: Sözleşme, ilgili tarafların kabul ettiği hak ve yükümlülüklerden oluşur (KGK, 2019, TFRS 15: 9a). İlk değerlendirilmesi gereken durum tüm tarafların sözleşmeyi kabul edip etmedikleridir. Salgın döneminde çoğu belge yetkililerin imzası olmadan elektronik olarak taraflara gönderilmektedir. Taraflardan birinin sözleşme şartlarına uymaması durumunda sözleşmenin bağlayıcı olup olmadığı irdelenmelidir. Sözleşme bağlayıcı değilse, sözleşmenin varlığı tartışma konusudur.
- b) Tahsil edilebilirlik: “İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir” (KGK, 2019, TFRS 15: 9e). Müşterinin sözleşme anında bu bedeli belirtilen vadede ödemeye niyetli olması gerekir. Ayrıca, müşterinin ödemenin vadesi geldiğinde bu ödemeyi gerçekleştirme imkânının olup olmayacağı da işletme tarafından değerlendirilmelidir. Müşterinin niyeti ve ödeme kabiliyeti birlikte değerlendirilmesi gereken iki unsurdur. Sözleşmenin geçerli olabilmesi için bu iki unsurun da yerine getirilmesi gerekir.
- c) Sözleşme değişikliği: Salgın nedeniyle birçok ürün ve hizmette talep daralması olmuştur. Talebi canlandırmak için işletmeler fiyat indirimi veya ödemede vade uzatma yoluna gitmiştir. Ayrıca, sözleşme yükümlülüklerini hafifleterek ürün ve hizmetlerini daha cazip hale getirmeyi amaçlamışlardır. Bu durum sözleşmelerdeki hak ve yükümlülüklerde değişiklik yapıldığını gösterir. İşletme müşterisiyle yaptığı satış sözleşmesini farklı bir sözleşme olarak değerlendirebilir (KGK, 2019, TFRS 15: 20) veya aynı sözleşmenin devamı olarak nitelendirebilir (KGK, 2019, TFRS 15: 13). Yapılan değişikliklerin önemlilik derecesine göre ilk sözleşmenin devamı veya sonlandırılma kararı verilmelidir.

- d) Değişken bedelli sözleşmelerdeki belirsizlik: Bazı sözleşme bedelleri gayri-nakdi belirlenmiş olabilir. Örneğin, müşteri alacağı mal veya hizmetin karşılığı olan ödemeyi başka bir mal, gayrimenkul veya hisse, tahvil gibi finansal araçlarla yapmayı taahhüt etmiş olabilir. Standart, gayri-nakdi taahhütlerin işlem bedellerinin gerçeğe uygun değerleri üzerinden hesaplanmasını öngörmektedir (KGK, 2019, TFRS 15: 66). Gayri-nakdi varlıkların değeri piyasa koşullarına göre değişiklik arz edeceği için sözleşme bedeli değişken olarak kabul edilir. İşletmenin sözleşmeyi yaptığı anda “müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında hak kazanacağı bedeli” tahmin etmesi gerekir (KGK, 2019, TFRS 15: 50). Bu bedel gelir olarak kayda geçer. Ancak, salgın döneminde birçok varlıkta önemli oranda değer düşüklüğü meydana gelmiştir. Bu nedenle gayri-nakdi ödeme almış olan işletmelerin ilgili sözleşmelerden doğan gelirlerini tekrar değerlendirmesi ve gerekiyorsa hasılatı iptal edilmesi gerekir (IASB, 2018, IFRS 15: 57).
- e) Finansman bileşeninde değişiklik: Standart, işletmenin mal ve hizmetleri müşterisine devrettiği gün ile ödemenin yapıldığı gün arasında geçen sürenin göz önüne alınması gerektiğini belirtir (KGK, 2019, TFRS 15: 61). Paranın zaman değeri hesaplanarak ilgili mal veya hizmetin değeri bulunur. Ödenen bedel ile mal veya hizmetin bugünkü değeri arasındaki fark finansman bedelidir. Finansman bedeli gelir tablosuna gider olarak kaydedilirken, mal veya hizmetin bedeli hasılat olarak kayda geçer. Salgın döneminde birçok işletme satış yapabilmek için ödeme vadesini uzatma yoluna gitmiştir. Vadenin uzaması finansman bileşeninde önemli bir değişiklik olduğuna işaretir. Bu durumda satılan mal veya hizmet bedellerinin yeniden hesaplanması gerekir.
- f) Hasılatın muhasebeleştirilme dönemi: Sözleşmeden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi için işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekir (KGK, 2019, TFRS 15: 31). Bu durumda işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşterisine devretmiş olması ve bedelini tahsil etmiş veya tahsil hakkına sahip olması gerekir (KGK, 2019, TFRS 15: 12). Salgın nedeniyle edim yükümlülükleri planlandığı dönemlerde yerine getirilmemiş olabilir. Örneğin, yasal zorunluluklar nedeniyle işletmenin belli bir dönem kapatılması, tedarik zincirindeki aksamalar nedeniyle ilgili mal veya hizmetin gecikmeli olarak üretilmesi, lojistik sorunlar nedeniyle belirlenen zaman ve şartlarda ilgili ürünlerin teslim edilememesi sözleşmenin edim yükümlülüklerinin planlanandan farklı bir dönemde gerçekleşmesine neden olabilir. Böyle bir durumda, edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği dönemde ilgili hasılatı gelir kaydetmek gerekir.
- g) Açıklama yükümlülükleri: Standart, hasılatın tutarı, zamanlaması, vadesi ve bunlarla ilgili belirsizliklerin açıklanmasını şart koşmuştur (KGK, 2019, TFRS 15: 110). Salgın döneminde sözleşme şartlarında değişiklik söz konusuysa, ilgili sözleşmenin açıklamalarında da değişiklik yapılmalıdır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre hasılatın ölçülmesi ve kayda alınması için sözleşme şartları göz önüne alınmalıdır. Covid-19 salgını nedeniyle değişen iş çevresi sözleşmelerin şartlarını da büyük ölçüde değiştirmiştir. Bu da işletmelerin hasılat tutarlarını kaydederken sözleşmelerin geçerliliğini gözden geçirmeleri ve hasılat tutarlarını yeniden değerlendirmelerini gerektirecektir.

### 5. TMS 2 Stoklar Standardı

TMS 2 Stoklar Standardı stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarını düzenler (KGK, 2018, TMS 2: 1). Standart ilk aşamada stokların hangi değerle kayda alınacağını belirler. Stokların değeri, maliyeti veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanıdır (KGK, 2018, TMS 2: 9). Standart daha sonra üretilen malın değerinin belirlenmesi konusunda genel çerçeveyi çizer.

Üretim işletmeleri için stokların dönüştürme maliyetleri stok maliyetinin önemli bir parçasıdır. Dönüştürme maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ile sabit ve değişken



genel üretim giderlerinin ilgili stoka dağıtılan kısmını kapsar (KGK, 2018, TMS 2: 12). Direkt ilk madde ve malzeme ürünü oluşturan ve doğrudan ürüne yüklenebilen maddelerdir (Özsoy, 2016: 19). İlgili ürünü üretme faaliyetine katılan işçiler için yapılan ödemelerin toplamı da direkt işçilik giderleridir (Gökçen, Çelenk & Horasan, 2014: 7). Genel üretim giderleri belli ürünler için katılan, ancak ilgili ürünlere endirekt olarak bir yükleme anahtarıyla yüklenebilen maliyetlerdir (Horngren, Datar & Rajan, 2012: 27). Değişken giderler üretim miktarına göre değişir. Sabit giderler ise kısa dönemde faaliyet hacmindeki artış ve azalıştan etkilenmezler (Akdoğan, 2009: 24). Sabit genel üretim giderlerine üretim ile ilgili amortisman, fabrika binasının bakım ve onarım giderleri, fabrikanın yönetimi ve idaresi ile ilgili maliyetler örnek gösterilebilir (Gökçen, Ataman Akgül & Çakıcı, 2006: 56). Tanımlardan da anlaşılacağı gibi genel üretim giderleri endirekt maliyettir ve ilgili ürüne bir yükleme anahtarı yoluyla dağıtılmalıdır. Yükleme anahtarı, ürünün “dağıtılacak giderin ne kadarına yol açmış olabileceğini dolaylı yoldan belirlemek amacıyla kullanılan” bir ölçüttür (Büyükmirza, 2016: 201).

Sabit genel üretim giderlerini dönüştürme maliyetlerine aktarırken üretim yerinin normal kapasitede çalıştığı varsayılır (Greuning, Scott & Terblanche, 2011: 185). Standartta normal kapasite, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanmıştır (KGK, 2018, TMS 2: 13). Normal kapasite yönteminde üretim birimlerine normal kapasite üzerinden sabit genel üretim giderleri yüklenir (Ersen Cömert, 2018b: 75). Üretim düzeyinin azalması durumunda atıl kapasite oluşacaktır. Atıl kapasite söz konusu olduğunda üretim birimlerine yüklenen sabit genel üretim gideri arttırılmaz. Faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan üretim birimlerine ait sabit genel üretim giderleri stokların dönüştürme maliyetlerine yansıtılmaz (Ataman & Gökçen, 2017: 91). Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilir (Ataman Akgül & Akay, 2004: 57).

Salgın döneminde üretime ara verme, tedarik zincirindeki aksaklıklar nedeniyle hammadde temin edememe, çalışan sayısında azalma veya talebin azalması nedeniyle üretim miktarlarında beklenmedik düşüşler meydana gelebilir. İstatistiklere göre AB-27 sanayi üretimi Şubat ve Nisan 2020 arasında yüzde yirmi yedi azalmış, Nisan ayından Eylül 2020'ye kadar yüzde yirmi dokuz buçuk artmıştır. Ancak, Eylül 2020 döneminde üretim hacmi tekrar inişe geçmiş ve yüzde beş civarında düşmüştür. Yaz aylarındaki büyük artışa rağmen Eylül 2020 itibarıyla sanayi üretimi kriz öncesi seviyesinin sadece yüzde doksan dördüne ulaşmıştır (Eurostat, 2020). Finansal tabloları hazırlamadan önce üretim kapasitesindeki düşüklüğün kalıcı olup olmayacağı irdelenip yeni normal üretim miktarı tespit edilmelidir.

## 6. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

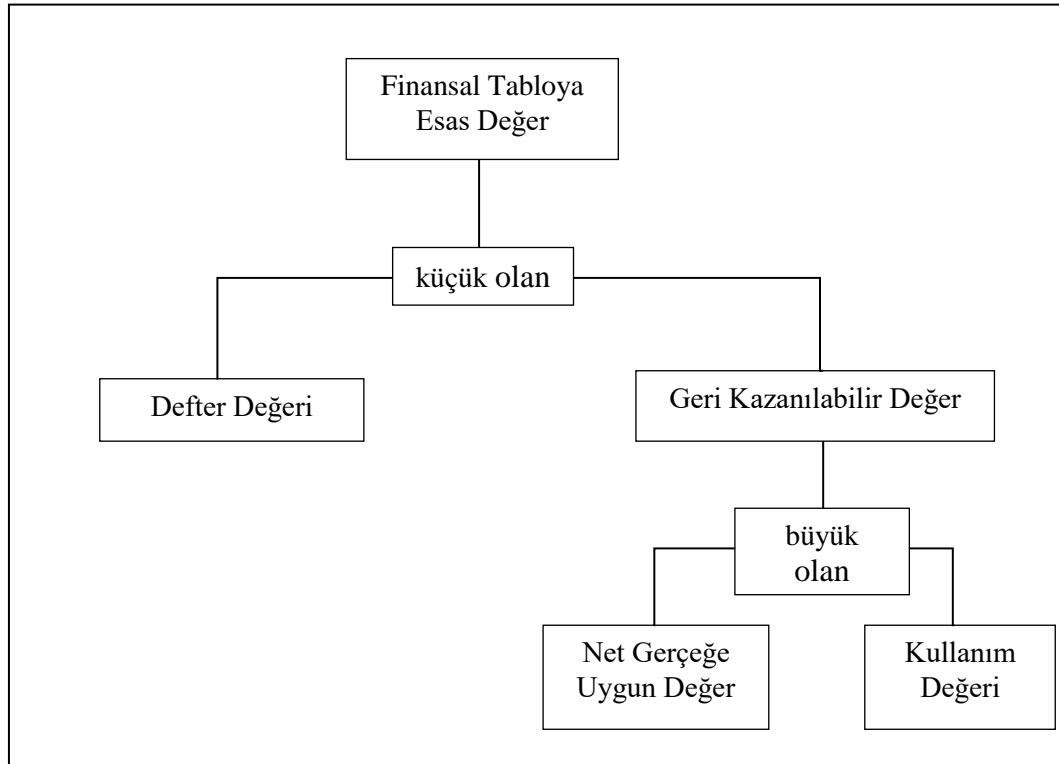
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı maddi duran varlıkların değerlerinin belirlenmesi ile ilgili konuları kapsar (KGK, 2019, TMS 16: 1). Maddi duran varlığın finansal tablolara yansıyan değerlerini bulabilmek için ilgili varlığın amortismanının hesaplanması gerekir. Amortisman, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların edinilmesi için yapılmış giderlerin ilgili varlıkların kullanılacağı dönemlere paylaşılması ve her dönem o döneme düşen kısmın gider olarak kaydedilmesidir (Büyükmirza, 2016: 182).

Standartta göre amortisman tutarı varlığın yararlı ömrü boyunca paylaşılır (KGK, 2019, TMS 16: 50). Amortisman hesabında kullanılacak yararlı ömür, işletmenin varlıktan ne kadar süre yararlanmayı planladığına bağlı olarak belirlenmelidir (KGK, 2019, TMS 16: 57). Varlık tamamen itfa olunca amortisman ayırma işlemi sona erer. Varlığın atıl kalması amortisman hesaplamasını engellemez. Ama, üretimin olmadığı durumlarda amortisman gideri sıfır olabilir (KGK, 2019, TMS 16: 55). Ayrıca, standart her hesap dönemi sonunda yararlı ömrün gözden geçirilmesi ve tahminlerde bir değişiklik varsa bunun muhasebeleşmesi gerektiğini belirtir (KGK, 2019, TMS 16: 51).

Covid-19 salgını ile birlikte hemen hemen tüm sektörlerdeki işletmeler faaliyetlerini ya azaltmış veya durdurmuş bulunmaktadır. Bu salgının ekonomik etkilerinin uzun süreli olacağı ve büyüme oranları ile ilgili varsayımların artık geçerli olmadığı anlaşılmıştır (Grant Thornton, 2020). İşletmelerin sahip olduğu maddi duran varlıklar ya kapasitesinin altında kullanılmakta veya tamamen atıl durmaktadır. İşletmelerin yasal nedenlerle geçici olarak kapanmasında dahi amortisman hesaplaması durmaz (KPMG, 2020). Ancak, Standart gereği ilgili varlıkların yararlı ömürlerinin tekrar tahmin edilmesi gereklidir. Bu da amortisman süresinde değişikliğe neden olabilir. Varlıkların yararlı ömrünün değişmesi amortisman tutarlarının yeniden belirlenmesine yol açacaktır. Finansal tablolar oluşturulmadan önce amortisman tahminlerinin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

### 7. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının amacı işletmenin defterlerinde varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamaktır (KGK, 2017, TMS 36: 1). Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden daha küçükse varlığın değeri düşmüş demektir. Bu durum aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:



Şekil 1: Değer Düşüklüğü Testi

Kaynak: Örtten, R., Kaval, H. & Karapınar, A., 2018. Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 11. Baskı. Ankara: Gazi, s. 441.

Gerçeğe uygun değer, bir varlığın piyasa satış fiyatıdır. Kullanım değeri ise bir varlıktan gelecekte elde edilecek nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bu iki değerden hangisi fazlaysa varlığın geri kazanılabilir değerini oluşturur. Varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerinden yüksekse, ilgili varlığın değerinde son değerlendirme gününe göre azalma var demektir. Defter değeri ile geri kazanılabilir değer arasındaki fark değer düşüklüğü olarak kaydedilmelidir (Boydaş Hazar, 2020).

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre, bazı özellikli varlıklar hariç, değer düşüklüğü testi yapmak isteğe bağlıdır. Bu nedenle ülkemizdeki uygulaması çok sınırlı kalmıştır. Ağırlıklı olarak dönen varlıklara uygulanan bir standart olmuştur (Örten, Kaval & Karapınar, 2018: 437). İşletme, varlıklarında değer düşüklüğünden şüphe ederse bu testi yapmalıdır (Ataman Akgül & Akay, 2004: 173). Aşağıdaki belirtilerin olması durumunda varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine karar verir (KGK, 2017, TMS 36: 12):

- İlgili varlığın gerçeğe uygun değerinin, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan doğabilecek değer azalmasına göre daha fazla azalmış olması.
- İşletmenin faaliyette bulunduğu çevre veya piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişikliklerin gerçekleşmiş olması veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi.
- Faiz oranlarının veya diğer ilgili piyasa oranlarının artması.
- İşletmenin net varlıklarının defter değerinin piyasa değerlerinden daha yüksek olduğunun gözlemlenmesi.
- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunması.
- İşletmede, varlığın kullanım yöntemini etkileyecek olumsuz değişiklikler olması.
- Varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına dair işletme içi raporlamada kanıtın olması.

İşletme varlıklarında değer düşüklüğü olabileceğine dair bir belirti varsa, duran varlıklara TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı gereğince değer düşüklüğü testi yapmalıdır. Raporlama tarihinden sonra varlıklarda bir değer düşüklüğü meydana gelirse düzeltme yapılmaz, ancak açıklama yapılması gerekir. Olayın niteliği ve tahmini finansal etkisi belirtilmelidir (KGK, 2018, TMS 10: 21).

Covid-19 salgını işletme varlıklarında değer düşüklüğüne neden olmuştur. Birçok işletmenin hisse değerleri ve varlıklarının piyasada satış bedelleri düşmüştür. Hatta bazı durumlarda varlıklar tamamen değerlerini yitirmiştir. Örneğin, yasal nedenlerle bir süre kapatılan restoranlardaki yiyeceklerin çoğu atılmıştır. Yiyeceklerin son kullanım tarihleri vardır. Ani kapatma kararı bu ürünlerin pişirilmeden son kullanım tarihlerinin geçmesine yol açmış olabilir. Finansal tablolar hazırlanmadan önce işletme tüm varlıklarını değer düşüklüğü açısından test etmelidir.

## 8. Sonuç

Finansal tablolar işletmelerin içinde bulunduğu durumu yansıtan en önemli araçlardır. Finansal tabloların hazırlanmasında en önemli rehber muhasebe standartlarıdır. Covid-19 salgınının yol açtığı finansal kriz ortamında işletmeler özellikle bazı standartlara dikkat etmeli ve finansal tablolarını hazırlamadan önce gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

Finansal tabloların hazırlanmasında tüm muhasebe standartlarının işletmelerin faaliyetlerine göre değişen derecelerde etkileri vardır. Ancak, bu çalışmada hemen hemen tüm işletmeleri etkilediği düşünülen standartlar incelenmiştir.

Salgın döneminde yasal gereklilikler veya derinleşen ekonomik kriz nedeniyle birçok işletme faaliyetlerine ara vermiş veya finansal sorunlar yaşamaya başlamıştır. İşletmelerin gelecekte var olup olmayacakları belirsizliğini korumaktadır. Oysa finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı ile hazırlanır. Kapanacak işyerleri için finansal tabloların farklı türde hazırlanması gerekir. Bu nedenle, işletmelerin finansal tablolarını yapmadan, en azından bir yıl daha faaliyet göstereceklerine emin olmaları gerekir.

Finansal tablolar hazırlanırken çoğu varlık ve yükümlülük gerçeğe uygun değeri ile gösterilmelidir. Gerçeğe uygun değer piyasa bazlı fiyattır ve kriz ortamında varlıkların ve yükümlülüklerin piyasa fiyatlarında büyük değişiklikler olmuştur. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardı gereği varlıkların ve borçların piyasa değerlerini tespit ederken piyasada hüküm süren belirsizlik bu standardın uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

Salgın döneminde önceden yapılan satış anlaşmalarında değişiklikler olmuştur. Çoğu işletme müşteri kaybetmemek için miktar, fiyat ve vade konusunda müşterinin yararına olacak şekilde değişikliğe gitmiştir. Likidite sorunu yaşayan müşterilerden satışların bedellerinin tahsil edilip edilemeyeceği de belirsizdir. Hasılatın miktarı ve kaydedileceği dönem tekrar değerlendirilmeli ve işlemlerin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı çerçevesinde kaydedildiğine emin olunmalıdır.

Salgın dönemi tüm işletmelerde olduğu gibi üretim işletmelerinin de satışlarını etkilemiş, düşen satış miktarlarına paralel olarak üretim miktarları da azalmıştır. TMS 2 Stoklar standardı sabit genel üretim giderlerinin işletme normal kapasitede çalışıyormuş gibi dağıtılması gerektiğini belirtir. Salgın döneminde azalan taleple birlikte üretim kapasitesi düşmüştür. Bu durumun uzunca bir süre böyle devam edeceği öngörülmektedir. Finansal tabloları hazırlarken normal üretim kapasitesini yeniden tanımlamak ve ürünlerin maliyetini yeni normal kapasiteye göre tespit etmek gerekebilir.

İşletmelerin faaliyetlerine ara vermesi veya düşük kapasiteyle çalışması birçok maddi duran varlığın atıl kalmasına yol açmıştır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı gereği bu varlıkların yararlı ömürlerinin tekrar belirlenmesi ve amortisman bedellerinin yeniden hesaplaması gerekebilir.

Salgın döneminde işletmelerin hisse değerleri başta olmak üzere işletme varlıklarının değerleri düşmüştür. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının tüm işletme varlıkları için uygulanması finansal tabloların işletmenin durumunu tam ve doğru biçimde yansıtması açısından büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada açıklandığı gibi işletmenin sürekliliği varsayımı, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartları Covid-19 salgın dönemi ve hemen sonrasında hazırlanacak finansal tablolarda dikkat edilmesi gereken standartlardır. Finansal tabloları hazırlamadan önce bu standartların öngördüğü düzenlemelerin yapılmış olması paylaşılan bilginin tam, doğru ve karşılaştırılabilir olması açısından önemlidir.

### Kaynakça

- Akdoğan, N. (2009). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (8. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Ataman Akgül, B. & Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitabevi.
- Ataman, B. & Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları*. Beta.
- Boydaş Hazar, H. (2019, Mart 9-10). *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında Hasılatın Ölçümü ve Olası Sorunlar* [Konferans sunumu]. XI. IBANESS Kongreler Serisi Tekirdağ, Türkiye. [http://www.ibaness.org/conferences/tekirdag\\_2019/ibaness\\_tekirdag\\_proceedings\\_draft\\_7.pdf](http://www.ibaness.org/conferences/tekirdag_2019/ibaness_tekirdag_proceedings_draft_7.pdf)

- Boydaş Hazar (2020). Covid-19 Pandemisi Sonucunda İşletme Varlıklarının Kıymetlerinde Azalma ve Finansal Tabloların Hazırlanmasında TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Uygulanması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 470, 58-68.
- Büyükmirza, H. K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, (21. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Cavlak, H. (2020). Covid-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Olası Etkileri: BİST 100 Endeksi'ndeki İşletmelerin Ara Dönem Finansal Raporlarının İncelenmesi. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (Covid-19 Special Issue), 143 – 168.
- Deloitte (2020). Financial Reporting Alert 20-2. *Deloitte Accounting Research Tool (DART)*. <https://dart.deloitte.com/USDART/home/publications/deloitte/financial-reporting-alerts/2020/financial-reporting-considerations-economic-downturn-covid>
- Demir, Z. (2020). Covid-19'un TFRS Kapsamındaki Finansal Raporlamaya Olan Etkileri ve TMS Kapsamında Denetçinin Dikkate Alması Gereken Hususların Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 21 (61), 255 – 278.
- Ersen Cömert, Ç. (2018a). Hasılat. [Kitap Bölümü] Cömert, N. & Ersen Cömert, Ç.,ed., 2018. *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. ISMMMO. Bl. 5.
- Ersen Cömert, Ç. (2018b). Stoklar. [Kitap Bölümü] Cömert, N. & Ersen Cömert, Ç.,ed., 2018. *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. ISMMMO. Bl. 6.
- Eurostat (2020). Impact of Covid-19 crisis on industrial production. *Eurostat*. [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Impact\\_of\\_Covid-19\\_crisis\\_on\\_industrial\\_production#Development\\_of\\_industrial\\_production\\_in\\_2020](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Impact_of_Covid-19_crisis_on_industrial_production#Development_of_industrial_production_in_2020)
- Fairlie, R. W. (2020). *The Impact Of Covid-19 On Small Business Owners: The First Three Months After Social-Distancing Restricts* [Working Paper 27462]. National Bureau of Economic Research. <https://www.nber.org/papers/w27462.pdf>
- Gökçen, G., Ataman Akgül, B. & Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. Beta.
- Gökçen, G., Çelenk, H. & Horasan, E. (2014). *Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları*. Beta.
- Grant Thornton (2020). COVID-19 accounting considerations for CFOs. *Grant Thornton*. [https://www.grantthornton.com.my/globalassets/1.-member-firms/malaysia/publications/mfrs-2020/may\\_covid-19-impairment-of-intangible-assets-and-goodwill.pdf](https://www.grantthornton.com.my/globalassets/1.-member-firms/malaysia/publications/mfrs-2020/may_covid-19-impairment-of-intangible-assets-and-goodwill.pdf)
- Greuning, H. V., Scott, D. & Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide* (6. Baskı). The World Bank.
- Greuning, H. V., Scott, D. & Terblanche, S. (2013). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide* (6. Baskı). The World Bank.
- Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (14. Baskı). Pearson Prentice Hall.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2018). *IAS 10 Events after the Reporting Period*. IASB. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-10-events-after-the-reporting-period/>

- International Accounting Standards Board (IASB) (2018). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. IASB. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IFRS15.pdf>
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2014). *Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 570*. KGK. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20570.pdf>
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2018). *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*. KGK. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Finansal%20Raporlamaya%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20C3%87er%C3%A7eve%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Finansal%20Raporlamaya%20C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20C3%87er%C3%A7eve%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2019). *TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*. KGK. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS\\_2020/TFRS%2013.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2013.pdf)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2019). *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*. KGK. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS\\_2020/TFRS%2015.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2015.pdf)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2018). *TMS 2 Stoklar*. KGK. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%202.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2018). *TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*. KGK. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2010.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2010.pdf)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2019). *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*. KGK. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2016.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2016.pdf)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2017). *TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*. KGK. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2036.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2036.pdf)
- Karakaya, G. (2020). Covid - 19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (Covid-19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı), 14-19.
- KPMG (2020). Accounting implications of COVID-19: FAQ. KPMG. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/accounting-implications-of-covid19-faq.pdf>
- Otlu, F. & Çenberlitaş, İ. (2017). TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7 (14), 345-362.
- Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (11. Baskı). Gazi.
- Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. & Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Detay Yayıncılık.

---

Özsoy, İ. (2016). *Yönetim Muhasebesi: teoriler ve çözümlü örnek uygulamalar*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Türk Ticaret Kanunu – TTK, 2011. 13 Ocak 2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. *Resmi Gazete*, Tarih: 14/2/2011, Sayı: 27846, Tertip: 5, Cilt: 50.