

BİLANÇO BARIŞININ DENETİMDEN GEÇMİŞ FİNANSALLARA ETKİSİ

Nusret AYYILDIZ – SMMM – Kamu Gözetimi Kurumu Eski Uzmanı

Önceki yazılarımızda “7326 sayılı Kanun” kapsamında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesiyle ilgili bağımsız denetim anlamında karşılaşılabilecek sorunları ele almıştık. İlgili kanundan bahsedip stok affından ve ortaklar cari hesabından bahsetmemek olmazdı.

Özellikle bağımsız denetim camiasında konuyla ilgili kafalar bir hayli karışık. Denetime tabi olup da kanundan faydalanan şirketler ve bu şirketlerin denetçileri, kanun kapsamında yapılan iş ve işlemlerin denetimden geçmiş finansal tablolara olan etkilerinin nasıl ele alınacağı ve bu etkilere nasıl karşılık verileceği konusunda henüz bir karar verebilmiş değiller.

İsterseniz şirketlerimizin ve bağımsız denetçilerimizin stok affı ve ortaklar cari hesabı kapsamında karşı karşıya kalacakları sorunları nasıl değerlendirebiliriz birlikte ele alalım.

Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stokların Faturalı Olması Şart mı?

Şirketimiz Türkiye Muhasebe Standartlarına göre raporlama yapıyor ve resmi envanterle fiili envanter arasında ciddi farklar söz konusu diyelim. Kayıt dışı olan bu stokları Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında finansal tablolarımıza taşıyalım mı? Taşımayalım mı?

“Faturasız, evraksız stok mu olur?” dediğinizi duyar gibiyim. Gelin cevabını birlikte verelim.

Türkiye Muhasebe Standartları söz konusu olduğunda çok fazla takıldığımız ya da fazlaca karmaşık olarak gördüğümüz konularla ilgili olarak basit düşünmemiz gerektiği kanaatindeyim. Bu konuda da basit düşünelim ve finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede yer alan varlık tanımına bir bakalım. Kavramsal çerçevede varlık, *“geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır”* şeklinde tanımlanır. Tanımdan yola çıktığımızda faturasız dahi olsa işletme bu stokları kullanma hakkına sahipse, stokları kullanarak bir ekonomik fayda yaratma potansiyeli varsa ve söz konusu stokları kontrol etme imkanına sahipse, varlık tanımını karşılıyor diyebiliriz.

Dolayısıyla denetimden geçmiş finansal tablolarımızda bu şartları karşılayan bir varlığı aktifleştirmek için af çıkmasını beklememize gerek yok.

Kayıtlarda Olmayan Stokların Kayda Alınması

Yukarıdaki cevabımızda şirketin bağımsız denetime tabi tutulduğu yıl içerisinde kontrolünde olan ancak kayıtlarında olmayan stokları kayda almasının önünde herhangi bir engel olmadığına değinmiştik. Varsayalım ki denetimden geçen dönemde şirketin kayıt dışı stokları vardı ve o stoklara finansal tablolarda yer verilmedi. Takip eden yılda da şirket geçmiş yıl stoklarında kayıtlı olmayan stoklar olduğu beyanında bulunarak aftan faydalandı. Bu durumda önceki yıl denetçisi olarak ciddi yükümlülüklerimiz söz konusu. Şimdi de *“Nasıl yani Şirket devletin verdiği bir haktan yararlandı, neden sorumlusu ben olayım ki?”* dediğinizi duyar gibiyim. Şöyle ki; bağımsız denetçi önceki dönem bağımsız denetimden geçen finansal tablolarda şirketin raporlamış olduğu stokların varlığına, doğruluğuna ve tamlığına ilişkin

güvence verdi. Söz konusu stoklar ilgili dönemde zaten şirket bünyesindeyse denetçi olarak biz neden bir tespitte bulunmadık ya da bulunamadık?

Şirket Stok Affından Faydalandı Ancak Ortada Stok Yok

2020 yılında olumlu görüş verdiğiniz şirket 2021 yılı içerisinde stok affından faydalandı diyelim. Takip eden yılın denetimi de yine tarafınızca üstlenildi. Saha çalışmaları ve yapılan sorgulamalar gösterdi ki beyan edilen stok fiilen yok.

Bu durumda yine gerçeğe uygun sunumdan uzaklaşmamak adına şirketin stoklarının fiili duruma yani gerçek duruma getirilmesi sağlanmalıdır. Şirket tarafından yasal kayıtlarda atılan söz konusu stok kaydı iptal edilmelidir.

Şirket İptalini Sağladığımız Bu Stokları Maliyetle İlişkilendirdi

Şirket yasal kayıtları vasıtasıyla aktifine taşıdığı bu stokları elbette dönemler itibarıyla maliyetle ilişkilendirecek. Böyle bir durumda yine maliyetle ilişkilendirilen bu kısımların da denetimden geçmiş finansal tablolarda iptal edilmesi gerekecek.

Şirketin Stok Affından Faydalanmış Olması Denetçiyi Şarta Mı Götürmeli?

Elbette hayır.

Şirketin yasal kayıtlarında af kapsamında yaptığı iş ve işlemler fiili durumu yansıtmasa dahi, verilecek görüş denetimden geçmek üzere hazırlanmış finansal tablolar nezdinde olacağı için, bu yanlışlıklar denetimden geçmiş finansal tablolarda düzeltilmiş ve fiili duruma getirilmişse, sırf aftan faydalandı diyerek şart vermek şirketleri mağdur etmekten öteye gitmeyen bir hareket olacaktır.

Ortaklardan Alacak Hesabı Kapsamında Aftan Faydalanılması

Vergi otoritesi, ilgili kanun kapsamında aftan faydalanılan tutarların esas faaliyet dışındaki işlemlerden, özellikle de ödünç para verme işlemlerinden kaynaklı olması durumunda kapsama nasıl dahil edileceğini ve mükellefe kolaylık sağlamak adına ortaklar cari hesabının nasıl kapanacağını bile muhasebe kayıtlarıyla ele almıştır. Otorite yasal kayıtlarda ortaklar cari hesabının “*Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar*” hesabıyla giderleştirilerek kapatılmasını öngörmektedir.

Peki, denetimden geçmiş finansal tablolarda bu tutarları gider olarak ele almak ne derece doğru?

Yukarıda da değindiğimiz gibi yine basit düşünelim ve finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede yer alan gider tanımına bir göz atalım isterseniz. Kavramsal çerçevede gider, “*özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır*” şeklinde tanımlanır.

Özkaynak üzerinde talep sahibi olanlarla (şirket ortakları) esas faaliyet kapsamı dışındaki borç alışveriş işlemlerinin özü itibarıyla kar dağıtımından farklı olarak değerlendirilmemesi gerektiği kanaatindeyim. Dolayısıyla ilgili tutarın yasal kayıtlardakinden farklı olarak gider olarak raporlanması yerine özkaynakta azalış yaratan bir unsur olarak ele alınması en doğrusu.

Ortaklar Carisi İçin Ödenen Verginin Akıbeti Ne Olacak?

Şirketin ortak cari kapsamında ilave olarak ödemiş olduğu %3 oranındaki vergiye ortağa sağlanan kar dağıtımı neticesinde katlanıldığı düşünüldüğünde, yasal kayıtlarda gider olarak raporlanan bu tutarın da denetimden geçmiş finansal tablolarda özkaynakta azalış yaratan bir unsur olarak ele alınması en doğru yaklaşım olacaktır.

Şirket Af Kapsamında Özkaynakta Yer Verdiği Tutarı Sermayeye Eklerse

Bu kapsamda yasal kayıtlarda yapılan bu işlemin ters kayıtla iptal edilmesi çok muhtemel değil. Şirketin tescil edilmiş sermayesine ilişkin düzeltme yapılması imkân dahilinde değil.

Dolayısıyla böyle bir durumda şirket, özkaynak kalemleri arasındaki bu geçişi geçmiş yıl karı/zararı hesabını ya da ikinci bir yöntem olarak da özkaynakta düzenleyici bir kalem kullanarak sermayeye eklenen tutarı ayrı bir başlıkta izlenmesini de sağlayacak şekilde düzeltebilecektir.

KAYNAK

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/bilanco-barisinin-denetiminden-gecmis-finansallara-etki/642492>