

BİLANÇO TARİHİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN OLAYLARIN DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE IN TERMS OF AUDITING STANDARDS

Yrd.Doç.Dr.Adnan DÖNMEZ*

Öz

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayınlanması için onay verilen tarih arasında ortaya çıkan olayları kapsamaktadır. Bu çalışmada, bilanço tarihinden sonraki olaylar denetim standartları açısından değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, bilanço tarihinden sonraki olayların denetimine ilişkin olarak, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC: Intenational Federation of Accountants) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standardı 560, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayınlanan AU Section 560 ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri X No:22 sayılı Tebliğ'in 23.Kısmı ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, Bağımsız Denetim, Denetim Standartları.

* Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

Abstract

Events After the Balance Sheet Date contains the events occur between the dates of balance sheet and the authorization date of financial statements for issue. The purpose of this paper is the assessment of events after the balance sheet date in terms of auditing standards. In this scope, relating to auditing of events after the balance sheet date, International Auditing Standart issued by International Federation of Accountants (IFAC), AU Section 560 issued by American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and Section 23 of the Communique Serial: X, No:22 issued by Capital Market Board are examined in detail.

Key Words: Events After The Balance Sheet Date, Independent Auditing, Auditing Standards.

1.GİRİŞ

Bağımsız denetim, müşterinin kabulü ile başlayıp, denetimin planlanması, denetim testlerinin yapılması-kanıtların toplanması ve değerlendirme-raporlama aşamalarından oluşan uzun bir süreçten oluşmaktadır. Bu sürecin bütün aşamaları denetçi için ayrı ayrı önem taşımaktadır.

Denetimin tamamlanması aşamasının önemli adımlarından bir tanesi de bilanço (rapor) tarihinden sonra meydana gelen olayların denetiminin yapılmasıdır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço düzenlendikten sonra gerçekleşmiş ve bilançoda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirecek olaylar ve işlemler şeklinde tanımlanmaktadır (Hayes ve ötekiler, 2005, 441; Janvrin ve Jeffrey, 2007, 295). Bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablolar üzerindeki etkilerinin dikkate alınması gerekliliği denetim standartları ile de vurgulanmıştır.

Bu çalışmada, denetimin tamamlanması aşamasının önemli bölümlerinden birini oluşturan bilanço tarihinden sonraki olaylar ve bu olayların denetim standartları açısından değerlendirilmesine yer verilecektir.

Çalışma kapsamında öncelikle denetim sürecinde bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin genel bilgiler verildikten sonra, bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların denetimine ilişkin olarak yayınlanmış olan denetim standartları açısından bir değerlendirme yapılacaktır.

2.BAĞIMSIZ DENETİMDE BİLÂNÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Türkiye Muhasebe Standardı 1’de (TMS 1) mali tabloların normal olarak bir yıllık bir dönemi kapsamak üzere hazırlanması ve sunulması gerektiği belirtilmiştir (TMS 1, m.36). Denetlenen mali tablolar genellikle takvim yılı eşdeğer olan bir hesap dönemine ilişkin düzenlenmekte iseler de, bu tarihten sonra mali tabloların ve raporların yetkililerce imzalanmasına kadar geçen sürede de meydana gelebilecek işletme aleyhine veya lehine bir takım bilânço tarihi sonrası olaylar nedeniyle de değişme olasılığı vardır (Kaval, 2003, 130).

Bağımsız denetim sürecinde denetçiler genel olarak denetimi yaptıkları işletmelerin geçmişte kalan bilgileri üzerinde yani bilânço dönemi ile ilgili çalışmalar yapmaktadırlar. Ancak bilânço tarihinden sonra denetimin tamamlandığı süreye kadar işletmeyi etkileyecek önemli olaylar gerçekleşmişse, denetçi gerçekleştirdiği denetimde bu olaylardan da sorumlu olacaktır (Bozkurt, 2006, 357). Diğer bir ifade ile, denetçiler, bilanço tarihi ile denetim çalışmalarının bittiği tarih arasında ortaya çıkan ve önemli kabul edilen olayları incelemek ve değerlendirmek zorundadır.

Denetçilerin bilanço tarihinden sonraki olayları dikkate alması gerekliliği denetim standartları ile de düzenlenmiştir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA-American Institute of Certified Public Accountant) tarafından yayınlanan “AU 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” yönetmeliğinin 1.paragrafında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanan “Uluslararası Denetim Standardı 560

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” standardının 6. paragrafında ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ yirmi üçüncü kısım madde 4’te, denetçilerin bilanço tarihinden sonraki olayları göz önüne alması ve değerlemesi gerektiği vurgulanmıştır.

Bilanço tarihinden denetim raporunun imzalandığı tarihe kadar geçen sürede ortaya çıkan olaylar iki şekilde değerlendirilir (AICPA AU 560 parag.2-6; TMS 10, md.8-11; Arens, Elder ve Beasley, 2005, 785):

1. Mali tablolarda düzeltme gerektiren olaylar
2. Mali tablolarda düzeltme gerektirmeyen ancak açıklama gerektiren olaylar

2.1. Mali Tablolarda Düzeltme Gerektiren Olaylar

Mali tablolarda düzeltme gerektiren olaylar, bilanço tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumları ifade etmektedir (TMS 10, md.3). İşletmeler, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, mali tablolarını yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdürler. Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar mali tablolarda bir değişiklik gerektiriyorsa, bu durum mali tablolara mutlaka yansıtılmalıdır (AICPA, AU 560, parag. 3). Mali tablolarda düzeltme gerektiren olaylara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Varlıkların, örneğin stokların ve alacakların, bilançoda yer alan kayıtlı değerlerinin fiili durumdan farklı olduğunun anlaşılması. Bu durumda bilanço ve gelir tablosunda ilgili düzeltmelerin yapılması gerekecektir (Boynton ve Kell, 1996, 720).
- Bilanço tarihi itibarıyla, döneme ilişkin olarak yapılmış olan bazı harcamalar kayıtlara geçmemiş olabilir. Bilanço tarihinden sonra belgeler ile harcamanın bilanço tarihinden önce yapıldığı anlaşılır ise, bu durumda bilançoda değişiklik yapılmasını gerektirecektir (Kaval, 2003, 132).

- Yatırımların kayıtlı değerlerinin altında bir değerle satılması (Arens, Elder ve Beasley, 2008, 785).
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önceki satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir (TMS10, parag.9/c).

2.2. Mali Tablolarda Düzeltme Gerektirmeyip Açıklama Gerektiren Olaylar

Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ve herhangi bir düzeltme işlemi gerektirmeyen olayları kapsamaktadır. Bu tür olaylara ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri (TMS 10, parag.11).
- Bilanço tarihinden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi (TMS 10, parag.22-a).
- Önemli varlık alımları, varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması (TMS 10, parag.22-c).
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra olağandışı büyüklükte değişikliklerin olması (TMS 10, parag.22-g).
- Grev ve lokavt gibi ihtilafların baş göstermesi (Kaval, 2003, 133).
- Tamamen bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan bir davanın başlaması (TMS 10, parag.22-j).

Yukarıda sayılan olaylar için bir düzeltme işlemi gerekmemesine karşın, bu olayların önemli olması durumunda bunlara ilişkin hiçbir açıklamama olmaması finansal tablo kullanıcılarının aldıkları kararları etkileyebilir. Bu nedenle, bu tür olayların önemli sayılabileceklerinin mutlaka mali tablo dipnotlarında açıklanması gereklidir (TMS 10, parag.21).

3.BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARIN DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bilanço tarihinden sonraki olayların denetimine ilişkin olarak denetim standartlarında değişik düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Çalışmanın bu kısmında bilanço tarihinden sonraki olayların denetimi ile ilgili AICPA tarafından yayınlanan AU Section 560 “Subsequent Events” (Bilanço tarihinden Sonraki Olaylar), IFAC tarafından yayınlanan ISA 560 “Subsequent Events” (Bilanço tarihinden Sonraki Olaylar) ve SPK tarafından yayınlanan Seri X No:22 Sayılı Tebliğ Kısım 23 “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar” başlıklı düzenleme ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

3.1 AICPA Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Denetimi

Bilanço tarihinden sonraki olayların denetimine ilişkin olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA-American Institute of Certified Public Accountant) tarafından ilki 1972 yılında yayınlanan ve 2007 yılında revize edilen AU Section 560 “Subsequent Events” başlığı ile günümüzde de geçerliliğini sürdüren bir standart yayınlamıştır.

Standart toplam 12 paragraftan oluşmaktadır. Standartın 1.-9. paragraflarında bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin genel açıklamalara , 10.-12.paragraflarında ise bilanço tarihinden sonraki periyotta uygulanacak denetim prosedürlerine yer verilmiştir.

Standartın birinci paragrafında bilanço tarihinden sonraki olayların tanımı yapılmıştır. Standartta göre; işletmelerde, bilanço tarihinden sonra gerçekleşen ancak başlangıcı bilanço tarihinden önceye dayanan ve mali tablolarda etkisi olabilecek ve bu etki nedeniyle ya bir takım düzeltmeler yapılmasını gerektiren ya da dipnotlarda belirtilmesi gereken işlemler gerçekleşmektedir. Bu tür olayların hepsi bilanço tarihinden sonraki olaylar olarak ifade edilmektedir (AU Section 560, parag.1).

Standardın 2-9.paragraflarında bilanço tarihinden sonraki olayların türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Denetçilerin ve işletme yönetiminin dikkat etmesi gereken iki tür bilanço tarihinden sonraki olay mevcuttur (AU Section 560, parag.2).

Bunlardan ilki, bilanço tarihinden sonra meydana gelen ve mali tabloları etkileyen ve bu nedenle düzeltme yapılmasını gerektiren olaylardır. Örneğin bilanço tarihinden sonra bir müşterinin finansal koşullarında olumsuzluklar baş gösterdi ve iflas durumuna geldi ve müşteriden olan alacaklar tahsili imkansızlaştı. Bu durum işletme mali tablolarını etkileyeceğinden mutlaka düzeltme gerektirmektedir (AU Section 560, parag. 3-4).

İkinci tip olaylar ise bilanço tarihinden sonra meydana gelen ancak düzeltme gerektirmeyen olaylardır. Ancak bu tip olaylarında bazılarını mutlaka finansal tablo dip notlarında açıklanması gerekmektedir (AU Section 560, parag. 5). Finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını gerektirecek ancak mali tablolarda herhangi bir düzeltme gerektirmeyen olaylara aşağıdaki örnekler verilebilir (AU Section 560, parag. 6):

- Yeni bir işletmenin satın alınması
- Tahvil satışı veya hisse senedinden oluşan sermaye ile ilgili hususlar
- Yangın veya sel sonucu maddi duran varlıkların veya stokların kaybedilmesi
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşullardan kaynaklanan alacaklardaki kayıplar (Örneğin müşterilerin büyük zararlara uğramasından kaynaklanan)

İkinci tipteki olaylar eğer işletme üzerinde çok önemli maddi etkilere sahip ise bu durumda denetçiler raporlarının açıklama paragraflarında bu olayların etkilerini açıklamalıdır (AU Section 560, parag.9).

AICPA tarafından yayınlanan standardın 10.-12.paragrafları daha önce de ifade edildiği üzere bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürleri ile ilgilidir.

10. paragrafta, denetçinin denetim çalışmalarını tamamlamadan önce

üzerinde durmak zorunda olduğu bir noktanın da bilanço gününden sonraki periyot olduğu ve bu periyodun “bilanço tarihinden sonraki olaylar (subsequent events)” diye isimlendirildiği belirtilmiştir. Aynı madde de bu süreçteki denetim işlemlerinin süresinin denetim uygulamalarının gereklerine göre çok kısa bir süreden birkaç aylık bir süreye kadar değişebileceği, ayrıca tüm denetim prosedürlerinin aynı anda uygulanıp bitirilemeyeceği bazılarının tüm bilanço tarihinden sonraki periyot boyunca uygulanabileceği ifade edilmiştir. Denetçi bu aşamada, çözülmemiş olan denetim ve raporlama konularına yoğunlaşmalıdır. Ancak bu aşamada yer alan bazı olaylara ilişkin denetçi daha önce denetim prosedürlerini uygulamış ve istediği bilgileri elde etmişse, denetçinin bu aşamada da o olaylara ilişkin bir inceleme yapması beklenmez (AU Section 560, parag.10).

11.paragrafta, bilanço tarihinden sonra meydana gelebilecek bazı olay ve işlemler için uygulanabilecek denetim prosedürleri örneklerine yer verilmiştir. Örneğin bilanço tarihinden sonra denetçinin varlık ve borçları değerlemesine yardımcı olabilecek bilgileri sağlayacak verilerin incelenmesi gibi (AU Section 560, parag.11).

Bağımsız denetçiler, finansal tabloların doğru ve adil bir şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sunumuna esas teşkil edecek açıklamalar veya ayarlamalar gerektirebilecek bilanço tarihinden sonraki olayların doğruluğunu araştırmak amacıyla bilanço tarihinden sonraki döneme ilişkin olarak diğer denetim prosedürlerini de uygulamalıdır. Bu prosedürler denetçinin denetim raporunu düzenleyeceği tarihe yakın bir tarihte uygulanmalıdır (AU Section 560, parag.12). Bu paragrafta denetçinin uygulaması gereken prosedürler sayılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

a) Ara finansal tabloları okumalı, raporlama aşamasında olan mali tablo- larla karşılaştırmalı, ayrıca koşullara uygun diğer karşılaştırmaları da yapma- lıdır. Bu prosedürlerin olabildiğince anlamlı sonuçlar verebilmesi için de denetçi çalışanlar ve finans ve muhasebe konularından sorumlu üst düzey yöneticilerden soruşturma yoluyla bilgi elde etmelidir.

b) Denetçinin çalışanlar ve üst düzey yöneticilerden öğrenebileceği hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Bilanço tarihi itibariyle veya soruşturma tarihinde herhangi bir önemli şarta bağlı borç veya yükümlülüğün varlığının raporlanıp raporlanmadığı
- Soruşturma tarihi itibariyle, işletmenin hisse senetlerine bağlı sermayesinde, uzun dönem borçlarında veya çalışma sermayesinde önemli bir değişiklik olup olmadığı,
- Bilanço gününden soruşturma gününe kadar herhangi bir olağan olmayan düzeltme yapıp yapılmadığı,
- Finansal tablolarda yer alan varlıkların soruşturma tarihi itibariyle durumu hakkında bilgi.

c) Denetçi ulaşabilirse, pay sahiplerinin, yöneticilerin ve uygunluk komitesinin toplantı tutanaklarını okumalıdır. Eğer ulaşması mümkün değilse bu toplantılara ilişkin de soruşturma yapmalıdır.

d) Denetçi, işletmeyle ilgili davalar ve iddialarla ilgili de soruşturma yapmalıdır.

3.2 IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Denetimi

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC: International Federation of Accountant) "bilanço tarihinden sonraki olayların denetimi" ne ilişkin düzenlemeye, Uluslararası Denetim Standartları içinde International Standard on Auditing 560 "Subsequents Events" başlıklı standartla yer verdiğini görüyoruz.

Bu standart 17 paragraftan oluşmaktadır. Standartın 1.-3.paragrafları giriş paragraflarıdır. Standartın ilk paragrafında standardın amacının, finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetçinin sorumluluklarını açıklamak olduğu belirtilmiştir. 2.paragrafta ise bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu paragrafta,

finansal tabloların yayınlanma tarihinden sonra meydana gelebilecek bazı olaylardan finansal tabloların etkilenebildiği ve bir çok finansal raporlama çerçevesinin de (Örneğin Uluslararası Denetim Standardı 10 “Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar”) özellikle bu tür olaylara atıfta bulunduğu ifade edilmiştir. Standardın 3.paragrafında ise standardın yeniden düzenlenmiş bu halinin 15 Aralık 2009 tarihinden sonra yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Standardın 4.paragrafında denetçinin amaçları açıklanmıştır. Buna göre:

- Bağımsız denetçi denetim raporu tarihi ile finansal tabloların yayınlanma tarihine kadar olan sürede finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektirebilecek olayların olup olmadığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplamalıdır.

- Eğer denetim raporu yayınlanmışsa ve denetçi gerçekten böyle bir olayın varlığından haberdar olmuşsa bu durum denetçinin raporunu değiştirmesine neden olabilir.

Standardın 5.paragrafında,finansal tabloların tarihi, finansal tabloların onaylanma tarihi, denetçi raporu tarihi, finansal tabloların yayınlanma tarihi ve bilanço tarihinden sonraki olaylar gibi kavramların tanımlamalarına yer verilmiştir. 5.paragrafta bilanço tarihinden sonraki olaylar; “finansal tablolar tarihi ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetim raporu tarihinden sonra gerçekleşen ve denetçi tarafından bilinen olaylar” şeklinde tanımlanmıştır.

Standardın 6.-17.paragrafları ise “gereklilikler” başlığı altında yer almıştır. Bu başlığın altında da 6.-9.paragrafları kapsayan “Finansal Tabloların Tarihi ve Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar”, 10.-13.paragrafları kapsayan “Denetçinin Rapor Tarihinden sonra Fakat Finansal Tabloların Yayınlanma Tarihinden Önce Meydana Gelen ve Denetçi Tarafından Bilinen Olaylar” ve 14.-17.paragrafları kapsayan “Finansal Tablolar Yayındıktan Sonra Meydana Gelen ve Denetçi Tarafından Bilinen Olaylar” olmak üzere üç alt başlık yer almaktadır.

6.paragrafta “bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihi ile finan-

sal tabloların tarihi arasında meydana gelen ve açıklama ya da düzeltme gerektirebilecek tüm olaylara ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamalıdır. Ancak bağımsız denetçi, daha önceden uyguladığı bağımsız denetim prosedürlerinin tatmin edici sonuçlar sağladığı tüm hususlarla ilgili sürekli inceleme yapmak zorunda değildir” denilmektedir.

7.paragrafta ise mali tabloların hazırlanması tarihi ve denetim raporu tarihi arasında geçen sürede meydana gelen olaylara ilişkin uygulanacak olan denetim prosedürlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu prosedürler bağımsız denetim raporu tarihine en yakın tarihe kadar gerçekleştirilmelidir. Bu prosedürler genellikle aşağıdaki hususları içerir (ISA 560, parag.7):

a)Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak amacıyla işletme yönetimi tarafından prosedürlere ulaşılarak incelenmesi,

b) Finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir bilanço tarihi sonrası olay olup olmadığına ilişkin işletme yönetimine yönelik soruşturma yapılması,

c) Denetçi ulaşabilirse, pay sahiplerinin , yöneticilerin ve yönetim komitesinin toplantı tutanaklarını okumalıdır. Eğer ulaşması mümkün değilse bu toplantılara ilişkin de soruşturma yapılmalıdır.

d) Eğer varsa işletmenin son ara dönem mali tablolarının da incelenmesi.

Bağımsız denetçi paragraf 6 ve 7’nin gereği uygulanan prosedürlerin sonucu olarak, olayların bilançoda düzeltme veya açıklama gerektirip gerektirmediğini belirlemelidir. Ayrıca bu olayların başvuru finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığına da karar vermelidir (ISA 560, parag.8).

9.paragraf yazılı sunuma ilişkindir. Bu paragrafta “denetçi, yönetim ve uygunluk komitesinden finansal tablolarda düzenleme veya ayarlama yapılmasına neden olan bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin ISA 580 “Yazılı Sunum” (ISA 580 Written Representations) standardına göre hazırlanmış yazılı bir sunum istemelidir” denilmektedir.

Standardın 10.paragrafında, bağımsız denetçinin, bağımsız denetim

raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama zorunluluğu yoktur denilmektedir. Yine aynı paragrafta, finansal tabloların düzenlenme tarihinden önce meydana gelmiş ancak denetim raporunun yayınlanmasından sonra denetçi tarafından öğrenilen bir olayın denetçinin bağımsız denetim raporunda değişiklik yapmasına neden olabileceği ifade edilmiştir. Bu tür bir olayla ilgili olarak denetçinin yapması gerekenler aşağıdaki gibi açıklanmıştır (ISA 560, parag.10):

- a) Bu konunun denetçi tarafından işletme yönetimi ve eğer varsa uygunluk komitesi ile tartışılması,
- b) Finansal tablolarda değişiklik ihtiyacı olup olmadığına karar verilmesi
- c) İşletme yönetiminin, olayı finansal tablolarda gösterme niyetinin olup olmadığını soruşturulması.

İşletme yönetiminin finansal tablolarda değişiklik yaptığı durumda denetçinin yapması gerekenler 11.paragrafta açıklanmıştır. Buna paragrafta göre denetçi, ihtiyaç halinde değişiklik gerektiren koşullara ilişkin prosedürleri uygulamalıdır. Paragraf 6 ve 7 de bahsedilen prosedürler denetçinin yeni rapor tarihine kadar yürütülmelidir. Denetçi finansal tablolardaki bu değişiklikler üzerine yeni bir denetim raporu hazırlamalıdır. Denetçinin düzenleyeceği bu raporun tarihi, düzeltme yapılmış finansal tabloların onaylanmasından önceki bir tarih olmamalıdır.

12.paragrafta, “yasaların, düzenlemelerin ve finansal raporlama ile ilgili çerçevenin, bilanço tarihindeki olayların etkilerinin yönetim tarafından finansal tablolarda değişiklik yapılarak gösterilmesini yasaklamadığı durumlarda, bağımsız denetçi de bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulayacağı denetim prosedürlerini sınırlandırabilir” denilmiştir

Bazı durumlarda yasalar, düzenlemeler ve finansal raporlama çerçevesi yönetimin değiştirilmiş finansal tabloları onaylamasını gerektirmeyebilir. Bu durumda bağımsız denetçi mevcut denetim raporunu değiştirmek veya yeni bağımsız denetim raporu hazırlamak durumunda değildir. Bazı durumlarda denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasına gerektiğine inanmasına

rağmen işletme yönetimi tarafından herhangi bir değişiklik yapılmamışsa, bağımsız denetçinin aşağıdakileri uygulaması gereklidir (ISA 560, parag.13):

a) Eğer bağımsız denetim raporu işletmeye sunulmamışsa, bağımsız denetçi görüşünü UDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler (ISA 705 “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report”) standardının gerektirdiği şekilde değiştirmelidir.

b) Bağımsız denetçinin değiştirilmesine gerek görmesine karşın işletme yönetiminin finansal tabloları değiştirmedeği ve bağımsız denetim raporunun da işletmeye teslim edildiği durumlarda ise bağımsız denetçi, finansal tabloların gerekli değişiklik yapılmadan üçüncü kişilere ulaştırılmaması konusunda işletme yönetimini uyarmalıdır. Eğer buna rağmen işletme yönetimi finansal tablolarda gerekli değişiklikleri yapmıyorsa, bağımsız denetçinin bu durumun gerekli kişilere duyurulması için gerekli önlemleri alması gereklidir.

Standardın 14.paragrafına göre finansal tablolar yayımlandıktan sonra denetçinin finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama zorunluluğu yoktur. Yine aynı maddeye göre, bağımsız denetçi, finansal tablolar yayımlandıktan sonra bağımsız denetim raporu tarihinde mevcut olan ve o tarihte bilinseydi denetçinin bağımsız denetim raporunu gözden geçirip değiştirecek bir olayı fark etmesi halinde, bu durumu işletme yönetimi ile tartışmalı, finansal tablolarda herhangi bir değişiklik yapılmasına gereksinim olup olmadığına karar vermeli ve bu olayın finansal tablolarda gösterilmesi konusunda yönetimin niyetini soruşturmalıdır.

Eğer işletme yönetiminin finansal tabloları gözden geçirip değiştirdiği bir durum olmuşsa, bağımsız denetçi bu duruma uygun bağımsız denetim tekniklerini uygulamalı, daha önce yayınlanmış finansal tabloları ve bağımsız denetim raporunu alan kişilerin durumdan haberdar edilmesine yönelik işletme yönetiminin aldığı önlemleri incelemeli ve değiştirilmiş finansal tablolar üzerine yeni bir rapor hazırlamalıdır (ISA 560, parag.15).

Standardın 16.paragrafı ise bağımsız denetçinin hazırlayacağı yeni rapora ilişkindir. Buna göre, denetçinin hazırlayacağı yeni denetim raporu, ilgilile-

rin dikkatine sunulması gerekli hususlar paragrafını içermeli ve bu paragrafta daha önceden yayınlanmış finansal tablolar ve bağımsız denetim raporundaki değişikliklerin nedenlerinin daha detaylı olarak anlatıldığı rapor notuna atıfta bulunulmalıdır.

İşletme yönetimi, daha önce yayınlanmış olan finansal tablolar ve bağımsız denetim raporunu alan kişileri bilgilendirme görevini yerine getirmez, gerekli önlemleri almaz ve bağımsız denetçinin gerekli görmesine karşın finansal tabloları değiştirmezse, bağımsız denetçi işletme yönetimini bağımsız denetim raporuna itimat edilmemesi konusunda gerekli önlemleri alacağına dair uyarmalıdır (ISA 560, parag.17).

3.3 Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemelerde Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Denetimi

Bilanço tarihinden sonraki olaylar ve denetimine ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemeler incelendiğinde ise, SPK'nın 2006 Yılında çıkardığı ve temel amacı Uluslararası Denetim Standartları ile uyumun sağlanması olan Seri X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in Yirmiüçüncü Kısımında bu konuya yer verildiği görülmektedir. Tebliğ'in 23.Kısım "Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar" başlığını taşımaktadır. Tebliğde bu kısmın Uluslararası Denetim Standardı 560 "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" standardına karşılık geldiği belirtilmiştir.

Tebliğin bu kısmının amacı birinci madde de, "bağımsız denetçinin ve işletmenin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin sorumluluklarıyla ilgili ilke, usul ve esasları belirlemek" olarak açıklanmıştır (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.1).

İkinci madde de kısmın kapsamı "bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların bağımsız denetimine ve bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin bağımsız denetçinin ve işletme yönetiminin sorumluluklarına ilişkin hükümleri içerir" şeklinde ifade edilmiştir.

Üçüncü madde de “bağımsız denetim raporu tarihi”, “bilanço tarihi”, “bilanço tarihinden sonraki olaylar”, “finansal tabloların onaylandığı tarih” ve “finansal tabloların yayınlanma tarihi” gibi ifadelerin açıklanmasına yer verilmiştir. Burada bilanço tarihinden sonraki olaylar, “bilanço tarihi ve bağımsız denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan hususlar” şeklinde tanımlanmıştır (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.3/c).

Tebliğ ilgili kısmı 4.maddeden itibaren üç bölüm halinde ele alınmıştır. Birinci bölümde “Bağımsız Denetim Raporu Tarihine Kadar Gerçekleşen Olaylar”, ikinci bölümde “Bağımsız Denetim Raporu Tarihinden Sonra Ancak Finansal Tabloların Yayın Tarihinden Önce Ortaya Çıkan Olaylar” ve son olarak üçüncü bölüm ise “Finansal Tablolar Yayınlandıktan Sonra Ortaya Çıkan Hususlar” alt başlığı ile ele alınmıştır.

Birinci bölüm 4.ve 7.maddeleri kapsamaktadır. Dördüncü madde de, bağımsız denetçinin, bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablolar ve bağımsız denetim raporu üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurması gerektiği ifade edilmiştir. Yine aynı madde de bağımsız denetçinin, bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan ve finansal tablolarda açıklama ya da düzeltme gerektirebilecek tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini uygulaması gerektiği vurgulanmıştır. Uygulanacak tekniklere ilişkin ise; “bilanço tarihindeki hesap bakiyelerine dair bağımsız denetim kanıtı elde etmek için bilanço tarihinden sonra gerçekleşen belirli işlemlere uygulanabilen rutin bağımsız denetim tekniklerine ek olarak yapılır. Ancak, bağımsız denetçinin önceden uyguladığı bağımsız denetim tekniklerinin tatmin edici sonuçlar sağladığı tüm hususlarla ilgili olarak sürekli inceleme yapması gerekmeyebilir” şeklinde bir açıklama yapılmıştır.

Finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektiren olayların tespit edilmesinde kullanılacak tekniklerin içereceği hususların neler olduğuna 5.madde de yer verilmiştir.Buna göre bu hususlar aşağıdaki gibidir (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.5/1):

a) Bilanço tarihinden sonraki olayların tespitini sağlamaya yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan yöntemlerin incelenmesi,

b) Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen genel kurul, yönetim kurulu, denetim komitesi ve icra komitesine ait toplantı tutanaklarının okunması, toplantılarda tartışılan ancak tutanağı henüz hazırlanmamış konuların soruşturulması,

c) İşletmeye ait en son ara dönem finansal tabloları ile gerekli ve uygun olduğu takdirde, bütçe, nakit akımları ve diğer ilgili işletme yönetiminin raporlarının okunması,

ç) İşletmenin avukatlarıyla dava ve iddialarla ilgili yapılan soruşturmalar ya da daha önce yapılan yazılı ve sözlü soruşturmaların genişletilmesi,

d) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olay olup olmadığına dair işletme yönetiminden bilgi talep edilmesi.

İşletme yönetiminden talep edilecek bilgilere ilişkin ise aşağıdaki örnekler verilmiştir (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.5/1-d):

1) İlk verilere veya nihai olmayan verilere dayanılarak muhasebeleştirilmiş kalemlerin cari durumu,

2) Yeni teminatların, kredilerin, garantilerin olup olmadığı,

3) Varlık satışları veya satış planları olup olmadığı,

4) Yeni hisse senedi veya borç senedi ihracı yapılıp yapılmadığı veya planlanıp planlanmadığı ile birleşme ya da tasfiye ile sonuçlanacak bir anlaşma olup olmadığı veya planlanıp planlanmadığı,

5) Devlet tarafından el konulan ya da yangın ya da sel gibi nedenlerle yok olan herhangi bir varlık olup olmadığı,

6) Risk alanları ve şarta bağlı durumlarla ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı,

7) Olağandışı herhangi bir düzeltme kaydı verilip verilmediği,

8) İşletmenin sürekliliği kavramı gibi finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda bağımsız denetçiye şüpheye

düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ya da gerçekleşme ihtimalinin olup olmadığı.

Bağımsız denetim faaliyetleri sırasında, şube, ofis veya bağlı ortaklık gibi bir bölümün başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi durumunda ise, bağımsız denetçinin diğer bağımsız denetçinin bilanço tarihinden sonraki olayları denetlemesine ilişkin uyguladığı yöntemleri göz önünde bulundurması gerekir. Ayrıca bağımsız denetçi, diğer bağımsız denetçiye denetim raporunun planlanan tarihini de bildirmelidir (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.6).

Eğer bağımsız denetçi, bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin incelemeleri sonucu finansal tabloları önemli ölçüde etkileyecek olayların olduğunu saptamışsa, bu olayların finansal tablolara gerektiği şekilde yansıtılarak açıklanıp açıklanmadığı hususunu göz önünde bulundurmalıdır (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.7).

İkinci bölüm ise 8.ve 11.maddeleri kapsamaktadır. 8.madde de rapor tarihinden sonra çıkan olayların açıklanmasında sorumluluk konusuna açıklık getirilmiştir. Bu madde de, bağımsız denetçinin, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir soruşturma yapma veya bağımsız denetim tekniklerini uygulama sorumluluğunun olmadığı, eğer bağımsız denetim raporu tarihinden finansal tabloların yayınlanacağı tarihe kadar geçen zamanda finansal tabloları etkileyebilecek önemli hususlar ortaya çıkmışsa bu hususlara ilişkin denetçinin bilgilendirilmesinin işletmenin sorumluluğunda olduğu ifade edilmiştir.

Dokuzuncu madde denetçinin bağımsız denetim raporu tarihinden sonra çıkan olayları değerlendirmesine ilişkindir. Bu maddede bu konuyla ilgili olarak, “bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ancak, finansal tabloların yayınlanmasından önce finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek bir hususu fark etmesi durumunda, finansal tablolarda herhangi bir değişikliğe ihtiyaç olup olmadığını gözden geçirerek konuyu işletme yönetimiyle görüşür ve gerekli işlemleri yapar” denilmektedir.

İşletme yönetiminin finansal tabloları değiştirdiği durumlarda ise, bağımsız denetçinin gerekli bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak işletme yönetimine değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir rapor sunması gerekecektir ((Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.10).

Onbirinci madde de finansal tablolarda düzeltme yapılması gerektiği halde gerekli düzeltmelerin yapılmaması durumunda denetçinin nasıl hareket etmesi gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddeye göre, bağımsız denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasına gerek görmesine karşın işletme yönetimi finansal tabloları değiştirmemiş ise ve bağımsız denetçi de henüz denetim raporunu işletmeye teslim etmemiş ise, denetçi raporda şartlı ya da olumsuz görüş bildirecektir. Bağımsız denetçinin değiştirilmesine gerek görmesine karşın işletme yönetiminin finansal tabloları değiştirmedeği ve bağımsız denetim raporunun da işletmeye teslim edildiği durumlarda ise, bağımsız denetçi, finansal tabloları ve bağımsız denetim raporunun kamuya açıklanmaması için işletme yönetiminden en üst düzeyde sorumlu kişiyi yazılı olarak uyarmalıdır. Bu uyarıya rağmen aksi bir durumla karşılaşılırsa, bağımsız denetçi SPK ve ilgili borsaya konu hakkında hızlı bir şekilde bilgi vermek suretiyle gerekli önlemleri almak zorundadır (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.11).

Üçüncü bölüm 12. ve 14.maddeleri kapsamaktadır. Bu bölümde finansal tablolar yayımlandıktan sonra ortaya çıkan hususlar ve sermaye piyasası araçlarının halka arzı konularına açıklık getirilmiştir.

Onikinci madde finansal tablolar yayımlandıktan sonra bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgilidir. Bu maddeye göre, finansal tablolar yayımlandıktan sonra, bağımsız denetçinin finansal tablolarla ilgili herhangi bir soruşturma yapma yükümlülüğü yoktur. Bağımsız denetçi, finansal tablolar yayımlandıktan sonra, bağımsız denetim raporu tarihinde mevcut olan ve o tarihte fark edilmiş olsaydı bağımsız denetçinin gözden geçirip değiştirmesini gerektirebilecek bir hususu far etmesi durumunda, finansal tabloların değiştirilmesi gerekip gerekmediğini gözden geçirmek ve konuyu işletme yönetimi ile görüşerek uygun önlemleri almak zorundadır.

Eğer işletme yönetiminin finansal tabloları gözden geçirip değiştirdiği bir durum olmuşsa, bağımsız denetçi bu duruma uygun bağımsız denetim tekniklerini uygulamalı, daha önce yayınlanmış finansal tabloları ve bağımsız denetim raporunu alan kişilerin durumdan haberdar edilmesine yönelik işletme yönetiminin aldığı önlemleri incelemeli ve değiştirilmiş finansal tablolar üzerine yeni bir rapor hazırlamalıdır (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.12/3). Denetçinin hazırlayacağı yeni denetim raporu, ilgililerin dikkatine sunulması gerekli hususlar paragrafını içerir ve bu paragrafta daha önceden yayınlanmış finansal tablolar ve bağımsız denetim raporundaki değişikliklerin nedenlerinin daha detaylı olarak anlatıldığı rapor notuna atıfta bulunulur. Yeni bağımsız denetim raporunun tarihi, tarihi düzeltilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten sonraki bir tarih olmalıdır (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.12/4). İşletme yönetimi, daha önce yayınlanmış olan finansal tablolar ve bağımsız denetim raporunu alan kişileri bilgilendirme görevini yerine getirmez, gerekli önlemleri almaz ve bağımsız denetçinin gerekli görmesine karşın finansal tabloları değiştirmezse, bağımsız denetçi işletme yönetimini bağımsız denetim raporuna itimat edilmemesi konusunda gerekli önlemleri alacağına dair uyarmalıdır (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.12/5).

Onüçüncü madde de yeni bağımsız denetim raporu düzenlenmesini gerektirmeyen durumlar ele alınmış ve şu şekilde bir açıklamaya yer verilmiştir: “izleyen döneme ait finansal tabloların yayımlanmasının çok yakın olduğu ve yeterli açıklamaların yeni finansal tablolarda yapılacağı durumlarda, finansal tabloları değiştirerek yeni bir denetim raporu yayımlamak gerekli olmayabilir”.

Sermaye piyasası araçlarının halka arzına ilişkin ise, bağımsız denetçinin, halka arz tarihine kadar ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamasının gerekebileceği, ayrıca halka arz için gereken izahnamede yer alan bilgilerin de bağımsız denetimi yapılan finansal bilgilerle tutarlı olup olmadığının denetçi tarafından değerlendirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır (Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 23, m.14).

3.4. Standartlara İlişkin Genel Değerlendirme

AICPA, IFAC ve SPK tarafından yapılan düzenlemelere bakıldığında IFAC tarafından yayınlanan ISA 560 ve SPK tarafından yayınlanan Seri X No:22 Sayılı Tebliğde yer alan düzenlemelerin küçük farklılıklar dışında birbirine paralel olduğu görülmektedir. Bu durum, çalışmanın önceki bölümlerinde değinildiği üzere, SPK'nın çıkardığı Tebliğ'in amacının Uluslararası Denetim Standartları'na uyum olmasının doğal bir sonucudur.

Standartlar genel olarak karşılaştırıldıklarında, AICPA tarafından yayınlanan standartta bilanço tarihinden sonraki olayların tanımının ve bu tür olaylara ilişkin örneklerin daha kapsamlı bir şekilde ele alındığı görülmektedir. Uluslararası Denetim Standartları ve SPK düzenlemesinde ise sadece bilanço tarihinden sonraki olayların tanımlaması ile yetinilmiştir. Buna karşılık denetçilerin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin karşılaşılabilecekleri hususlar ve bunlarla ilgili olarak uygulaması gereken denetim prosedürleri hem Uluslararası Denetim Standartları'nda hem de SPK düzenlemesinde AICPA düzenlemesine göre daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Yukarıda açıklanan bazı farklılıklar dışında her üç düzenlemenin de bilanço tarihinden sonraki olayların denetimi ile ilgili olarak denetçiye büyük ölçüde yol gösterici olduğu ve özleri itibariyle birbirlerinden çok büyük farklılıklarının olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır.

SONUÇ

Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar finansal tablolarda düzeltme gerektirebilecek veya düzeltme gerektirmeyip açıklama gerektirecek şekilde önemli ölçüde etkileyebilir. Örneğin bilanço tarihinden sonra meydana gelen bir yangın işletme maddi duran varlıklarına zarar verebilir ve mali tablo dipnotlarında düzeltme gerektirir. Yine işletmenin önemli alıcılarından birinin iflas etmesi ve bu alıcıdan olan alacakların tahsil kabiliyetinin kalma-

muş olması mali tabloların düzeltilmesini gerektirir. Bağımsız denetim sırasında denetçilerin bu tür olayları inceleyip etkilerini analiz etmeleri son derece önemlidir.

Denetim standartlarında da bilanço tarihinden sonraki olayların denetimi önemle vurgulanmış ve tamamen bu konuya ilişkin standartlar yayınlanmıştır. Çalışma kapsamında ele alınan AICPA, IFAC ve SPK tarafından yayınlanan standartlarda bağımsız denetçinin bilanço tarihinden sonraki olayların denetiminde yapması gerekenler ayrıntılı bir şekilde açıklandığı görülmektedir.

Standartlar genel olarak değerlendirildiğinde ISA 560 ve SPK düzenlemesinin birbirinin paralelinde düzenlemeler olduğu görülmektedir. Ancak AICPA tarafından yayınlanan AU Section 560 standardı ile aralarında da öz itibarıyla çok önemli farklılıklar yer almamaktadır.

Sonuç olarak denetçilere yol gösterici nitelikte düzenlemeler olan denetim standartlarında da önemle üzerinde durulmuş olan bilanço tarihinden sonraki olayların denetimi, denetçiler tarafından son derece dikkat edilmesi gereken bir denetim adımı olup denetimin güvenilirliği açısından da son derece önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Arens, Alvin, Elder, Randal J. ve Beasley, Mark S. (2005) **Auditing and assurance services: An integrated approach**. USA: Prentice Hall Publication.

AU Section 560: Subsequent Events(2007). New York : AICPA

Boynton, William C. ve Kell, Walter G. (1996) **Modern auditing**. New York: John Wiley & Sons Publication.

Bozkurt, Nejat (2006). **Muhasebe denetimi**. İstanbul: Alfa Yayınları.

Hayes, Rick...[ve öte.] (2005) **Principles of auditing: An introduction to international standards on auditing**. United Kingdom: Prentice Hall Publication.

International Standards on Auditing 560: Subsequent Evidence, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Service Pronouncements (2010). New York : IFAC

Janvrin, Diane J. Ve Jeffrey, Cynthia G. (2007). **An investigation of auditor perceptions about subsequent events and factors that influence this audit task.** [y.y.] : [yayl.y.]

Kaval, Hasan (2003). **Muhasebe denetimi.** Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Sermaye Piyasası Kurulu (12.06.2006) **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği Seri X, No:22.** Ankara : Resmi Gazete (26196 Sayılı)

TMS 10, Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar, (20.10.2005) Ankara : Resmi Gazete (25972 sayılı)