



**T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**COVID-19'UN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ; FİNANSAL TABLO
DİPNOTLARINDAKİ COVID-19'A İLİŞKİN BİLGİLERİN İÇERİK
ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KADER KELEŞ

**DANIŞMAN
DOÇ. DR. ALPER ERSERİM**

2023 - Muğla

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

COVID-19'UN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ; FİNANSAL TABLO
DİPNOTLARINDAKİ COVID-19'A İLİŞKİN BİLGİLERİN İÇERİK
ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KADER KELEŞ
2041041002

DANIŞMAN
DOÇ. DR. ALPER ERSERİM

2023 - Muğla

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

COVID-19'UN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ; FİNANSAL TABLO
DİPNOTLARINDAKİ COVID 19'A İLİŞKİN BİLGİLERİN İÇERİK
ANALİZİ

KADER KELEŞ
2041041002

Sosyal Bilimler Enstitüsünce
Tezli Yüksek Lisans
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Sözlü Savunma Tarihi: 15.06.2023

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 14.07.2023

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Alper ERSERİM
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Hatice Hicret ÖZKOÇ

2023 - Muğla

TUTANAK

Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 22/05/2022 tarih ve 1099/6 sayılı Yönetim Kurulu Kararı ile tez jürisi olarak atandığımız, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı **Tezli Yüksek Lisans Programı** öğrencisi KADER KELEŞ'in "Covid-19'un Finansal Tablolara Etkisi: Finansal Tablo Dipnotlarındaki Covid-19'a İlişkin Bilgilerin İçerik Analizi" adlı tezini incelemiş ve aday 15.06.2023 tarihinde saat 13:30 'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 24. maddesi doğrultusunda yapılan tez savunma sınavı sonucunda tezin **kabul** edilmesine *O.y...bir...ile* karar verilmiştir.

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Alper ERSERİM

Üye

Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Üye

Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

YEMİN

Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak sunduğum “Covid-19’un Finansal Tablolara Etkisi; Finansal Tablo Dipnotlarındaki Covid-19’a İlişkin Bilgilerin İçerik Analizi ” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

KADER KELEŞ

12.07.2023

Covid-19’un Finansal Tablolara Etkisi; Finansal Tablo Dipnotlarındaki Covid-19’a İlişkin Bilgilerin İçerik Analizi

ÖZET

2019 yılının sonlarında ortaya çıkan Covid-19 salgını bütün dünyada küresel bir salgına sebebiyet vermiş ve ekonomide belirsiz bir ortam yaratmıştır. Hemen hemen bütün sektörleri farklı boyutlarda etkilemiştir.

Bu çalışmada Covid-19’un yarattığı ekonomik belirsizlik sektörel bazda (havacılık, ilaç, perakendecilik, turizm sektörü) incelenerek, işletmelerin finansal raporlarında nasıl yer aldığı ve işletme yönetiminin pandemi ile ilgili olarak finansal raporlarında hangi konularda açıklamada bulunduğu araştırılacaktır. Bu amaçla Covid-19’un etkileri finansal tablolar üzerinden incelenecek daha sonra dipnotlardaki ifadeler değerlendirilip içerik analizi yapılacaktır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre işletmelerin çoğunun Covid-19 hakkında en az bir başlık altında açıklamada bulunduğu ve açıklamaların genellikle ‘*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*’ ve ‘*Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar*’ başlıkları altında olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Tablolar, Covid-19, Dipnotlara İlişkin Açıklamalar

Effect of Covid-19 on Financial Statements; Content Analysis of Information Related to Covid-19 in the Footnotes of the Financial Statements

ABSTRACT

The Covid-19 epidemic, which emerged at the end of 2019, caused a global epidemic all over the world and created an uncertain environment in the economy. It has affected almost all sectors in different dimensions.

In this study, the economic uncertainty created by Covid-19 will be examined on a sectoral basis (aviation, pharmaceutical, retail, tourism sector) and it will be investigated how businesses are included in their financial reports and what issues the business management explains in their financial reports regarding the pandemic. For this purpose, the effects of Covid-19 will be examined through the financial statements, then the statements in the footnotes will be evaluated and content analysis will be made. According to the findings obtained as a result of the research, it is seen that most of the enterprises make statements about Covid-19 under at least one title and the explanations are generally under the headings of 'Events After the Reporting Period' and 'Principles Regarding the Presentation of Financial Statements'.

Keywords: Financial statements, Covid-19, Explanations on Footnotes

ÖNSÖZ

Bu çalışmada bana yol gösteren, bilgilerini ve tecrübelerini paylaşan, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen danışmanım Doç. Dr. Alper ERSERİM'e teşekkürlerimi sunuyorum.

Eğitim hayatım boyunca arkamda olan, bana her zaman destek olan, bu zorlu dönemde beni motive eden canım babam, annem ve kardeşime teşekkür ediyorum.

Kader KELEŞ

MUĞLA

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
İÇİNDEKİLER.....	II
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VI
TABLolar LİSTESİ.....	VII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

FINANSAL TABLOLAR VE MUHASEBE POLİTİKALARI STANDARDLARININ İNCELENMESİ

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE ÖNEMİ.....	3
1.2. FINANSAL TABLOLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	4
1.2.1. Finansal Tablo Kavramı	4
1.2.2. Finansal Tabloların Amacı.....	5
1.2.3. Finansal Tabloların Kapsamı	7
1.2.4. Finansal Tablo Kullanıcıları	7
1.2.5. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri	8
1.2.6. Finansal Tabloların Unsurları Ve Tanımları	9
1.2.6.1. Finansal durum.....	9
1.2.6.2. Faaliyet sonuçları	10
1.2.7. Finansal Bilgi Sistemi.....	11
1.3. TMS 1 FINANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI	11
1.3.1. Standardın amacı	13

1.3.2. Standardın kapsamı	13
1.3.3. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına Göre Genel Amaçlı Finansal Tabloların İncelenmesi	15
1.3.3.1.1. Finansal durum tablosu kalemleri	15
1.3.3.1.2. Finansal durum tablosunda veya dipnotlarda sunulması gereken bilgiler	18
1.3.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir- Gider Tablosu)	19
1.3.3.2.1. Dönem kâr/ zararı	21
1.3.3.2.2. Kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarda sunulan bilgiler ...	22
1.3.3.3. Öz kaynak Değişim Tablosu	24
1.3.3.4. Nakit Akış Tablosu	24
1.3.3.5. Dipnotlar	25
1.3.3.5.1. Sermaye	25
1.3.3.5.2. Diğer açıklamalar	26
1.4. TMS 8 Muhasebe Politikaları ve Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı	26
1.4.1. Standardın amacı	26
1.4.2. Standardın kapsamı	27
1.4.3. Muhasebeleştirme Yöntemleri	27
1.4.3.1. Geriye yönelik uygulama	27
1.4.3.2. İleriye yönelik uygulama	27
1.4.4. Muhasebe Politikaları	27

1.4.4.1. Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması	28
1.4.4.2. Muhasebe politikalarının tutarlılığı	29
1.4.4.3. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin uygulanması	29
1.4.4.4. Muhasebe politikasındaki değişikliklere ilişkin açıklanacak hususlar	30
1.4.5. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler	31
1.4.6.Hatalar.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

COVID-19'UN GENEL ETKİSİ, SEKTÖRLERE OLAN ETKİSİ VE MUHASEBE RAPORLAMALARINDA ETKİSİ

2.1. COVID-19'UN GENEL ETKİLERİ	35
2.1.1. Covid-19'un İşletmelere Etkisi	40
2.1.2. Covid-19 Salgınının Finansal Raporlara Olası Etkileri	41
2.1.2.1 İşletmenin sürekliliği üzerine etkisi	42
2.1.2.2. Finansal olmayan araçlara yönelik etkileri.....	43
2.1.2.2.1. Şerefiye üzerine etkileri.....	43
2.1.2.2.2. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yarattığı değer düşüklüğünün etkileri.....	43
2.1.2.2.3. Stokların değerlendirilmesi üzerindeki etkisi.....	43
2.1.2.2.4. Ertelenmiş vergi varlıkları üzerinde yarattığı etkileri.....	44
2.1.3. Finansal Araçlara Yönelik Etkileri.....	44

2.1.3.1. Beklenen kredi zararlarının değerlendirilmesi üzerine yarattığı etkiler.....	44
2.1.3.2. Devlet yardımı ve teşvikleri	45
2.1.4. Hasılat ve Sözleşme Düzenlemelerinde Oluşabilecek Değişiklikler	45
2.2. Literatür Taraması	46
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
COVID-19'UN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİNİN İNCELENMESİ, FİNANSAL TABLO DİPNOTLARINDAKİ COVID 19'A İLİŞKİN BİLGİLERİN İÇERİK ANALİZİ	
3.1. Araştırmanın Amacı	51
3.2. Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi	51
3.3. Bulgular.....	52
SONUÇ ve ÖNERİLER	98
KAYNAKÇA	100

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri.....	9
Şekil 1.2. Kaliteli Muhasebe Bilgilerin Taşınması Gereken Özellikler.....	11
Şekil 1.3. Finansal Raporlar.....	14
Şekil 1.4. Muhasebe Olaylarının Niteliğine Göre Kullanılacak Yöntemler.....	27

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. Covid-19 Salgınına Karşı Alınan Önlemler.....	35
Tablo 2. 2. Ekonomi Alanında Alınan Önlemler.....	37
Tablo 2. 3 Türkiye’de 2014 ve 2021 Yılları Arasındaki Yolcu Trafiği.....	45
Tablo 3. 1 THY İşletmesi Covid-19’a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar	53
Tablo 3. 2. PEGASUS İşletmesi Covid-19’a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar	59
Tablo 3. 3. TAV İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar	63
Tablo 3. 4. DEVA İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar ...	67
Tablo 3.5.ECZACIBAŞI İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar	71
Tablo 3. 6. SELÇUK İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar	75
Tablo 3. 7. AYCES İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar ..	79
Tablo 3. 8. AVTUR İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar ..	85
Tablo 3. 9. MAALT İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar ..	88
Tablo 3. 10. BİM İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar	91
Tablo 3. 11. MİGROS İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar	93
Tablo 3. 12. ŞOK İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar	95

KISALTMALAR

Kısaltmalar	Açıklama
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
FİFO	İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi
AYCES	Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisler A.Ş.
MAALT	Marmaris Altın Yunus Turistik Tesisler A.Ş.
AVTUR	Avrasya Petrol ve Turistik Tesisler Yatırımlar A.Ş.
THY	Türk Hava Yolları
BIST	Borsa İstanbul A.Ş.

GİRİŞ

2019 yılında Çin’de meydana gelen Covid-19 salgını bütün dünyayı etkilemiştir. Salgın kontrol altına alınamadığı için Dünya Sağlık Örgütü tarafından 11 Mart 2020’de pandemi(büyük salgın) ilan edilmiştir. Covid-19 salgını yalnızca insan sağlığını etkilemekle kalmamış ekonomiyi de derinden etkilemiştir. Uçuşların iptal edilmesi, alışveriş merkezlerinin kapatılması, online siparişe geçilmesiyle bazı sektörlerin faaliyetleri durma noktasına gelmiştir. Ortaya çıkan bu durumun finansal tablolara yansması kaçınılmazdır. Her sektörün faaliyetleri birbirinden bağımsız olduğu için Covid-19’un sektörleri etkileme düzeyi de farklı olacaktır. Bu noktada işletme paydaşları işletmenin mevcut belirsizlik ortamındaki finansal tabloları sunarken esas unsurları anlamak istemektedirler (Financial Reporting Council (FRC), 2020). Covid-19’un yarattığı belirsizliğin finansal tablolara önemli etkileri olabileceği için şirket yöneticileri ara dönemin yanında yıllık finansal tablolar üzerindeki etkilerini de dikkatli bir şekilde değerlendirmelidir. Finansal tablolar üzerinde yarattığı etkiler yalnızca varlık ve yükümlülüklerin ölçülmesiyle sınırlı kalmayıp aynı zamanda dipnot açıklamalarının ve işletmenin sürekliliğini de değerlendirilmesini içermektedir (Türkiye Denetim, Vergi ve Danışmanlık Hizmeti (PWC,2020). Bundan dolayı işletme paydaşları Covid-19’un işletmenin geçmiş faaliyetlerinde ortaya çıkan etkilerinin yanında gelecekteki muhtemel etkilerine dair bilgi talebinde de bulunmaktadır (Grant Thornton, 2020). Bu bağlamda tüm finansal rapor hazırlayıcıların, Covid-19’un belirsizlik ortamındaki etkisini finansal raporlarda şeffaf bir şekilde sunmaları gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Covid-19 salgınının Türkiye’de yarattığı ekonomik etkileri işletmeler bazında incelemektir. Salgının hangi sektörleri pozitif ya da negatif yönde etkilediği, bu etkilerin finansal tablolara nasıl yansıdığı ve belirlenen sektörlerin finansal tablo dipnotlarında yer verilip verilmediği araştırılacaktır. Bu amaçla, Covid-19’un etkileri 2019-2020-2021-2022 yıllarını kapsayan finansal tablolar üzerinden incelenecek daha sonra finansal tablo dipnotlarındaki ifadelerle değerlendirilip içerik analizi yapılacaktır. Böylelikle hem çeyrekler arasındaki farklılıklar görülecek hem de karşılaştırma olanağına sahip olunacaktır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde finansal raporlar, finansal bilgi ve muhasebe standartları hakkında bilgi verilecektir. Daha sonra Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMS 1) ve Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı (TMS 8) hakkında genel bilgilere yer verilecektir.

İkinci bölüm de ise Covid-19'un işletmeye ve muhasebe raporlamalarına olan etkisi incelenmiştir. Daha sonra Covid-19 ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise araştırılması planlanan sektörlerin finansal tabloları incelenmiş olup işletmelerin dipnotlarında salgın ile açıklama yapılıp yapılmadığı içerik analizi kullanılarak yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLAR VE MUHASEBE POLİTİKALARI STANDARTLARININ İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde finansal tablolar ve muhasebe standartları hakkında bilgilere yer verilecektir. Ardından da TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve TMS 8 Muhasebe Politikaları Standardı hakkında açıklamalar yapılacaktır.

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE ÖNEMİ

İşletmelerin zorlu rekabet koşullarında faaliyetlerini sürdürmek zorunda kaldığı günümüz koşullarında, ülkelerarası ekonomik sınırların gitgide ortadan kalktığı düşünüldüğünde sağlıklı bilginin önemi de artmaktadır. Küreselleşme sonucu, uluslararası düzeyde şirket birleşmelerinin çoğalması ve bu bağlamda uluslararası yatırımların, gelişmekte olan ülkelere doğru kayması ve bunun sonucunda da işletmelerin değişen çevre koşullarına uyum sağlamayı zorlaştırmaktadır (Kısa, 2008: 26).

İşletmelerin faaliyetleriyle ilgili sonuçların başta finansal tablo kullanıcılarına daha sonra diğer tüm kesimlere aktarılmasında finansal tabloların; ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılır olması sağlanmalıdır. Finansal tablolarla ilgili bu ilkelerin yerine getirilebilmesi için muhasebe standartlarına uyumun sağlanması gerekmektedir (Bekçi, 2007: 27).

Küreselleşme sonucu muhasebe uygulamalarında uluslararası alanda uzlaşma sağlanması amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulmuştur. UMS, işletmelerin finansal tablolarını, finansal performansını ve nakit akışını en doğru ve anlaşılabilir bir şekilde göstermeyi hedeflemektedir. Gerçeğe uygun bir şekilde sunabilmek için, gerekli bilgilere dipnotlarda yer vererek ve standartlara uygun muhasebe yöntemlerinin uygulanmasıyla sağlanabilir (Çalış, 2008: 6).

Muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarına ve yöntemlerine yön veren ve tek tip olarak uygulama bütünü sağlamak amacıyla oluşturulmuş kurallardır. Bu standartlar, muhasebedeki olayların ve işlemlerin hangi değer ile kayıt edileceği, nasıl

kaydedileceği ve hangi raporlar aracılığı ile sunulacağını belirleyen kurallardır (Marşap ve Kurt, 1997: 229).

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının yürürlüğe girmesinin işletmeler ve ülke ekonomisi bakımından önemini aşığıdaki gibi özetleyebiliriz (Çalış, 2008: 8) :

- İşletmelerin finansal performansını farklı dönemler itibariyle aynı kıstaslara göre kıyaslamalarına ve işletme için önemli olan konularda doğru kararların alınmasına yardımcı olur,
- İşletmelerin finansal performansının gerçeğe uygun analizi yoluyla elde edilen bilgiler sayesinde ileriye dönük gerçekçi planların oluşturulmasını, doğru hedef ve amaçların tanımlanmasına yardımcı olur,
- İşletme yönetimine dönemler itibarıyla analiz kolaylığı sağlar ve bunun yanında da aynı sektörde faaliyet gösteren başka firmaların finansal performanslarını karşılaştırarak sağlıklı bir şekilde yorumlanmasına yardımcı olur,
- İşletmelerin kredi alabilmelerine ve denetim olanaklarının uygun bir şekil de yapılmasına yardımcı olur,
- İşletmelerin dünyadaki benzer işletmelerle kendilerini kıyaslayabilmesine, birleşme veya devir durumlarında doğru karar alabilmesine yardımcı olur.

Bu kapsamda çalışmayla ilgili olan TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı açıklanacaktır.

1.2. FİNANSAL TABLOLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu kısmında finansal tablolar hakkında bilgilere yer verilecektir.

1.2.1. Finansal Tablo Kavramı

Muhasebe; işletmelerin faaliyet dönemlerince yaşamış oldukları ekonomik ve mali olayların, parasal görünümlerine ait bilgileri toplayan, daha sonra bu bilgileri biriktiren, tarih sırası ile kaydederek sınıflayan, özetleyen ve elde edilen bu bilgilerin sonuçlarını analiz ederek yorumlayan ve daha sonra bir rapor halinde işletme ile ilgili taraflara sunan sosyal bir bilim dalıdır (Şener, 2004: 3).

Bu tanımdan da anlaşılabilceği gibi, muhasebenin yerine getirmiş olduğu raporlama görevi; finansal tablo kavramını ortaya çıkarmıştır. Muhasebenin kayıt etme ve sınıflandırma yoluyla üretmiş olduğu bilgilerin, belli zaman aralıklarıyla çeşitli karar süreçlerinde işletme paydaşları tarafından kullanılması için özetlenen tablolar finansal tablolar olarak adlandırılmaktadır (Akıncı ve Erdoğan 1995: 4).

Globalleşmenin neticesinde sermaye piyasası işlemleri gelişmiş ve uluslararası bir nitelik kazanmıştır. Aynı zamanda sermaye hareketleri ile şirket devir ve birleşmelerinin uluslararası boyutta bir nitelik kazanması işletme ile ilgili kişilerin verecek oldukları kararları etkilemiştir. Bunun sonucu olarak, mali tablolara olan gereksinim ve finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgilerin öneminin artmasına neden olmuştur. Finansal tablolar yalnızca ülke içerisindeki yatırımcıya değil, aynı zaman da uluslararası yatırımcıya da hizmet sağlayan bir bilgi aracı olmuştur (Akdoğan ve Tenker 2007: 4-5).

1.2.2. Finansal Tabloların Amacı

Finansal tablolar, muhasebedeki önemli olayları finansal tablo kullanıcılarına sunan bir araçtır. Finansal tabloların amacı, işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgiler sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar sayesinde yöneticilerin işletmenin kaynaklarını nasıl kullandıklarını görmektedir. Finansal tablolar bu amaçlara ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıda belirtilen bilgileri sunar (TMS 1 Paragraf 9);

- Varlıklar,
- Borçlar,
- Öz kaynaklar
- Gelir ve giderler, karlar veya zararlar dâhil,
- Ortakların ortak olmaları nedeniyle yapmış oldukları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve
- Nakit akışları

Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) yayımlanan, finansal tabloların amaçlarını üç madde olarak belirtilmiştir. Bunlar; ¹

1. Yatırımcılar, kredi sağlayanlar ve diğer şirket paydaşları tarafından alınacak kararlarda yardımcı olacak bilgiler sunmak,
2. İşletmelerin gelecek dönemlerdeki nakit akışlarını değerlendirmede faydalı olacak bilgiler sağlamak,
3. İşletmelerin sahip oldukları varlıkları, kaynakları ve bunlarda ortaya çıkan değişiklikler ile işletmenin faaliyet sonuçlarıyla ilgili bilgiler sağlamaktır.

Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolardan faydalanarak, işletme ile ilgili birçok bilgiye sahip olurlar. Bunlar (Akdoğan ve Tenker, 2007: 32):

- İşletme ile ilgili ekonomik kararların alınmasında faydalı olabilecek bilgiler,
- İşletmenin kazanma potansiyelini önceden görmek, kıyaslama yapmak ve değerlendirme yapabilmek için gerekli olan bilgiler,
- İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmede ve kaynaklarının etkili ve verimli olarak kullanılmasında yöneticilerin başarı derecesini ölçebilmek için gerekli olan bilgiler,
- İşletmenin parasal olanaklarında meydana gelen artışları veya azalışları ile ilgili bilgiler ve işletmelerin yeterli düzeyde kâr dağıtımını yapıp yapmadığına dair bilgiler,
- Devletin payı olan verginin belirlenmesini sağlamak amacıyla ihtiyaç duyulan bilgiler,
- İşletmelerin makroekonomik karar almalarına yardımcı olacak istatistiksel bilgiler,
- İşletmenin denetlenmesine imkân sağlayacak bilgiler,
- Halka açılmalarda olası ya da potansiyel yatırımcılara verilebilecek bilgiler,
- İşletme yöneticilerinin gelecekle ilgili kararlar almasına olanak verecek bilgiler.

¹ MALİYE BAKANLIĞI, 1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı.

1.2.3. Finansal Tabloların Kapsamı

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenler aşağıda belirtilen konular hakkında bilgiye ihtiyaç duyarlar (Kavramsal Çerçeve 1.4):

- a) İşletmenin sahip olduğu ekonomik kaynakları işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve sözü edilen kaynaklarda ve taleplerde ortaya çıkan değişiklikler,
- b) İşletme yönetiminin ya da yönetim kurulunun işletmenin sahip olduğu ekonomik kaynaklarını nasıl kullandığını ve etkili şekilde yerine getirdiğine yönelik bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu bilgilere de finansal tablolar sayesinde elde ederler.

TMS 1 Standardı gereğince finansal tablolar seti Dönem Sonu Finansal Durum Tablosu (Bilanço), Döneme Özgü Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir, Gider Tablosu), Döneme Özgü Nakit Akış Tablosu, Döneme Özgü Öz Kaynak Değişim Tablosu, Önemli Muhasebe Politikalarını Özetleyen Dipnotlar ve Diğer Açıklayıcı Notlar öğelerinden oluşmaktadır.

1.2.4. Finansal Tablo Kullanıcıları

Finansal tablo kullanıcıları; mevcut potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, müşteriler, hükümetler ve kamu kuruluşlarıdır. Bu kişiler finansal tabloları finansal bilgi gereksinimlerini gidermek için kullanmaktadırlar (Kavramsal Çerçeve, Paragraf 9).

İşletmelerin büyümesi, sermaye piyasasında yaşanan gelişmeler ve makroekonomik konjonktürel değişimler, işletme içinden ya da işletme dışından birçok kişinin işletme ile ilgili finansal bilgilere doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilenmesine sebep olmaktadır (Akıncı ve Erdoğan, 1995: 6).

Yukarıdaki açıklamaya göre finansal tablo kullanıcılarını doğrudan kullanıcılar ve dolaylı kullanıcılar olarak ayırabiliriz (Ataman, 2003: 33-34):

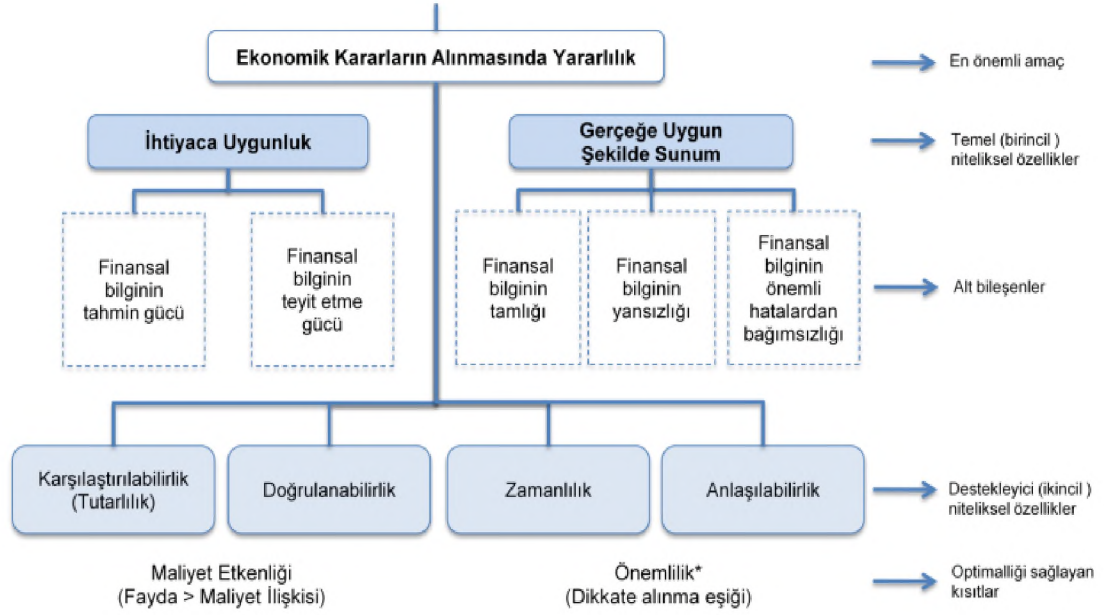
Doğrudan Kullanıcılar	Dolaylı Kullanıcılar
✓ İşletme Sahipleri, ✓ Kredi Kurumları ve Şirkete Borç Veren Diğer Kuruluşlar, ✓ Yönetim, ✓ İşçiler, ✓ Müşteriler,	✓ Mali Analistler, ✓ Sermaye Borsaları, ✓ Hukukçular, ✓ Sermaye Piyasasını Düzenleme ve Denetleme Kuruluşları, ✓ Mali Bilgi Yayın Organları, ✓ Ticaret Birlikleri, ✓ İşçi Birlikleridir.

İşletme yönetimi; işletmeye ait mali ve finansal tablolarının hazırlanmasından ve sunumundan sorumlu kişilerdir. İşletmenin yönetim fonksiyonunu yerine getirmek için katkı sağlayacak ilave yönetsel ve finansal bilgileri elde etse de, bunun yanında finansal tablolarda mevcut olan bilgilerle de ilgilenmektedir (Örtten, Kaval ve Karapınar, 2008: 3).

1.2.5. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri

Bir finansal tablonun niteliksel özellikleri barındırması mevcut bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına yararlı olması anlamına gelmektedir. Finansal tablolar altı t niteliksel özelliğe sahiptir. Bunların dördü destekleyici niteliksel özellikler, ikisi temel niteliksel özelliklerdir. Temel niteliksel özellikler finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe uygun olarak hazırlanmasıdır. Destekleyici niteliksel özellikler ise finansal tabloların anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir ve zamanında sunulmuş olmasıdır. Bu nitelikler aşağıda belirtilen şekilde gibidir (Kavramsal Çerçeve: 24).

Şekil 1. 1. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri



Kaynak: (Özdemir, 2011: 16).

1.2.6. Finansal Tabloların Unsurları Ve Tanımları

Finansal tablolar, olayların ve diğer işlemlerin finansal etkilerini ekonomik özellikleri yönünden sınıflandırılır. Yapılan bu sınıflandırmalar finansal tabloların unsurları olarak ifade edilmektedir. Bunlar, finansal durumun ölçülmesiyle ilgili unsurlar ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesiyle ilgili unsurlardır. Finansal durumun ölçülmesi ile ilgili unsurlar bilançodaki varlık, borç ve öz kaynaklardır. Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile ilgili unsurlar ise gelir ve giderlerdir (Kavramsal Çerçeve, 47).

1.2.6.1. Finansal durum

Finansal durumun ölçülmesiyle ilgili olan unsurlar bilançoda varlıklar, borçlar (yabancı kaynaklar) ve öz kaynaklar olarak yer almaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (Kavramsal Çerçeve, 47-68):

Varlık: Geçmişte gerçekleştirilen işlemlerin neticesinde ortaya çıkan ve işletmenin kontrolünde olan ve gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik açıdan yarar sağlayabilecek olan değerlerdir.

Herhangi bir varlıktan beklenen ekonomik fayda, işletmeye dolaylı ya da doğrudan nakit akımına katkı sağlayabilecek potansiyeldir. Varlıkların daima fiziken var olma şartı gerekli değildir, şayet gelecek dönemlerde oluşabilecek bir ekonomik değer taşıyorsa ve işletme tarafından kontrol ediliyorsa varlık olarak kabul edilmektedir.

Bir işletmenin varlıkları geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış işlemlerin ya da olayların neticesinde meydana gelir. İşletmeler varlıklarını iki şekilde elde ederler. Bunlar varlıklarını satın almak ya da üretmektir. Bununla beraber diğer işlemlerin ve olayların neticesinde de varlık elde edinilebilmektedir.

Borç: Geçmişte yapılmış işlemlerden ya da durumlardan kaynaklanmış ve ödenmesi durumunda işletmelerin ekonomik değerlerinde azalışa sebep olan mevcut sorumluluklardır. Borcun en temel özelliği ise mevcut bir yükümlülüğü kapsamasıdır. Yükümlülük ise koordineli bir şekilde hareket etmeyi ve davranmayı gerektiren görev ve sorumluluktur.

Öz Kaynaklar: İşletmelerin sahip olduğu varlık toplamından yükümlülüğün çıkarılması sonucunda kalan kısım öz kaynakları oluşturur. Bilançoda öz kaynaklara ilişkin bir alt sınıflandırma yapılabilir.

1.2.6.2. Faaliyet sonuçları

Faaliyet sonuçlarına ilişkin en önemli unsur kârdır. Kârın belirlenmesine yönelik değerler, gelirler ve giderlerdir (Kavramsal Çerçeve: 69-80).

Gelir: Muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda işletmelerin yapısında varlık artışına veya başka sebeplerle varlık girişi veya paydaşların öz kaynaklara yatırdıkları fonlar dışında kalemlerde artışa sebep olan borçlardaki eksilmeyi ifade etmektedir.

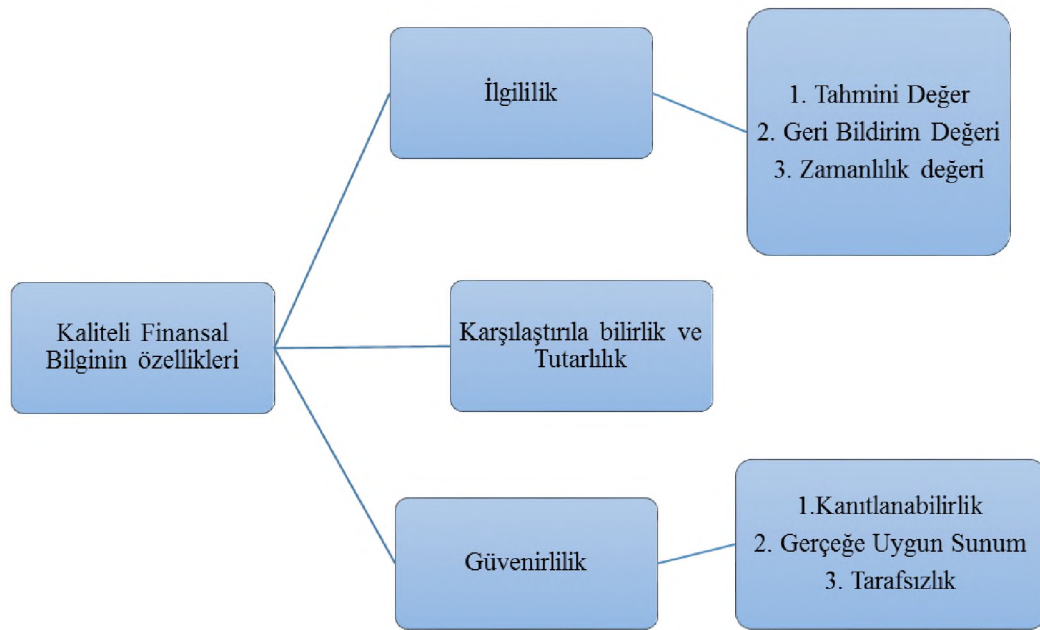
Gider: Muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda işletmelerin bünyesinde varlık çıkışına neden olan ya da başka nedenlerle varlık azalmaları sonucundaki eksilmeleri ya da öz kaynaklarda paydaşlara yapılan ödemelerin sonucunda meydana gelen eksilmelerin dışında öz kaynaklarda azalma sonucunu yaratan borçlarda ortaya çıkan artışları ifade eder.

1.2.7. Finansal Bilgi Sistemi

İşletme kaynaklarının hedefleri doğrultusunda etkin bir biçimde kullanılmasını sağlayan ve kullanıcıların kararlarını dolaylı ya da doğrudan etkileyen ve bilgileri üreten sisteme finansal bilgi sistemi denir (Usul ve Bekçi, 2001: 69).

Kamuoyuna sunulan finansal bilginin kapsamı, içeriği, formatı ve değerlendirme ölçütlerini belirleyen en önemli ilke bilgiyi kullanan kişilerin karar alırken bu bilgilerden faydalanabilmeleridir. Bilgilerden faydalanabilmek için kaliteli finansal bilgilerin özelliklerini taşıması gerekmektedir. Şekil 1.2 ‘de kaliteli finansal bilgilerin sahip olması gereken özellikler gösterilmektedir.

Şekil 1. 2. Kaliteli Finansal Bilgilerinin Taşınması Gereken Özellikler



Kaynak: Weygandt, Kieso ve Kimmel 1999: 519’den aktaran, Özkol, 2010: 22).

1.3. TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 01/01/2019 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 24/05/2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

TMS 1 Standardı diğer standartlara nazaran en çok değişikliğe ve revizyona uğramış standarttır. Diğer standartların herhangi bir yerinde değişiklik yapıldığında bu standardı da etkilemekte ve bunun sonucunda da bu standartta değişiklikler yapılmasına neden olmaktadır (Örten, 2008: 13).

Bu standartta geçen terimler aşağıda ifade edilen anlamlarda kullanılmaktadır (TMS 1: 7):

Genel Amaçlı Finansal Tablolar: TMS 1 Standardında finansal tablo olarak ifade edilmiştir. Bu tablolar, bir işletmenin kendine özgü gereksinimleri doğrultusunda, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak için hazırlanmış olan tablolarıdır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafınca yürürlüğe konulmuş olan standartlar ve yorumlardır. Yürürlüğe konulan standartlar; Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS Yorumları, TFRS Yorumlarıdır.

Önemlilik: Finansal tablo kalemleri kişisel veya topluca bu finansal tablolara göre karar alan kişilerin makro ve mikro ekonomik kararlarını etkilemesi muhtemelse, bu kalemlere gereken önemin verilmemesi, yanlış raporlanması veya gizlenmesi önemlidir. Önemlilik, mevcut durum içerisinde değerlendirilen ihmalin veya yanlış raporlamanın özelliklerine ve büyüklüğüne bağlıdır.

Dipnotlar: Bilançoda, kapsamlı gelir tablosunda, (sunulmuşsa) bireysel gelir tablosunda, (öz kaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulan bilgilere ilave olarak ek bilgiler de içermektedir. Dipnotlar, bu tablolarda bulunan kalemler ile ilgili açıklamaları veya açıklımları ve bu tablolarda raporlanan muhasebeleştirme ölçütünü sağlamayan kalemlerle ilgili bilgileri de içermektedir.

Diğer Kapsamlı Gelir (Öz Kaynaklara Yansıtılan Kâr veya Zararlar): Diğer TFRS'ler tarafından gerekli olduğunda ya da izin verildiği takdirde kâr ya da zararda zorunlu kılınmayan gelir veya gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil) kalemlerini içermektedir.

Sahipler: Öz kaynak olarak sınıflandırılmış olan araçları elinde bulunduran kişiler olarak tanımlanmaktadır.

Kâr ya da Zarar: Diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin dışında kalan toplam gelirlerden giderlerin indirilmesini ifade eder.

Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri: Cari dönemde veya geçmiş dönemlerde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen, cari dönemde kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılmış olan tutarlar olarak ifade edilmektedir.

Kapsamlı (Toplam) Gelir: Ortakların, ortak olmalarından dolayı meydana gelen işlemler dışında kalan işlemler ve diğer olaylar sonucunda belli bir dönemde öz kaynaklarda meydana gelen değişimlerdir. Kapsamlı (toplam) gelir, “kâr ya da zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” bütün bileşenlerini kapsamaktadır.

1.3.1. Standardın amacı

TMS 1 standardının amacını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (TMS1,1):

- İşletmenin genel amaçlı finansal tablolarının, işletmelerin geçmiş dönemlere ait finansal tablolarıyla ve birbirine benzeyen işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasını sağlamaya imkân verecek unsurları açıklamak ve
- Yukarıdaki hedefleri gerçekleştirmek için finansal tabloların sunumuyla ilgili ilkeleri, yapıları ve içerikle ilgili koşulları ortaya koymaktır.

1.3.2. Standardın kapsamı

İşletmeler TMS 1 standardını, TFRS'lere göre genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında uygulamaktadır (TMS 1: 2).

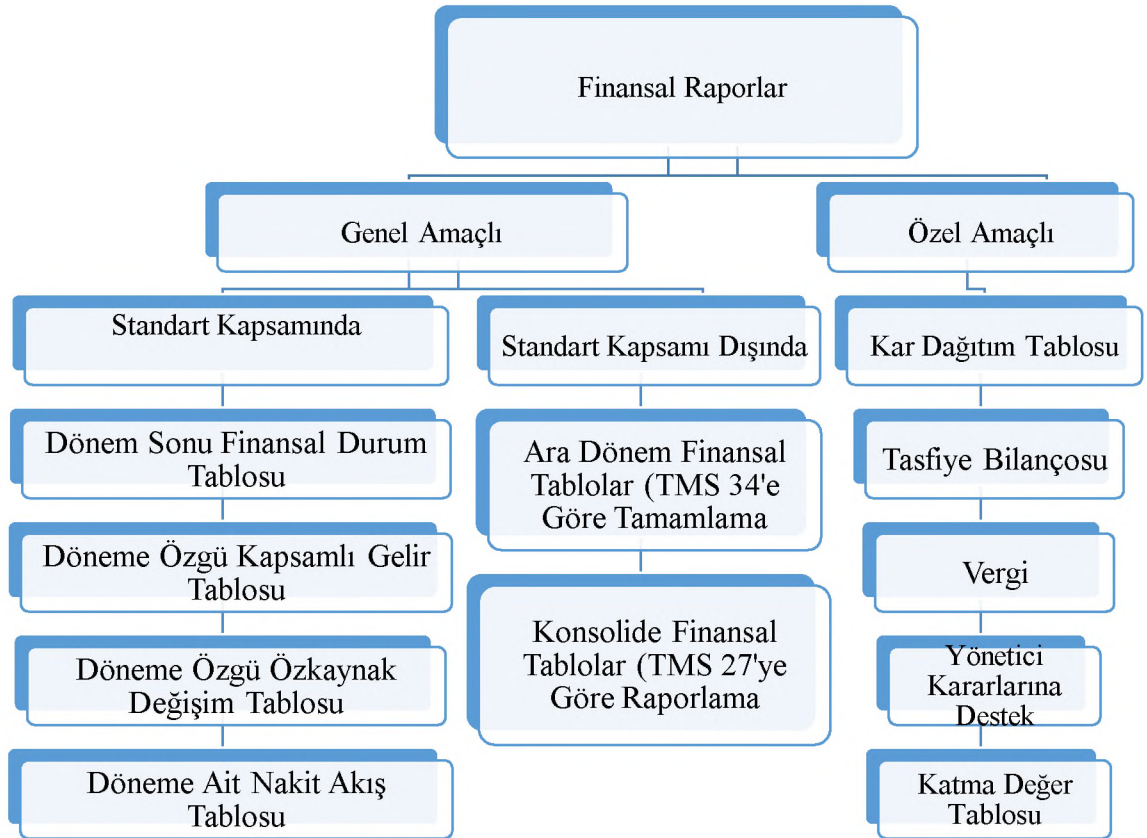
Bir işletmenin mali durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarının değerlendirilmesinde genel amaçlı finansal tablolardan faydalanılmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolar bilhassa kredi veren kurumların, yatırımcıların veya diğer tablo kullanıcılarının finansal bilgi gereksinimlerini karşılamak için, belli bir bilgi ihtiyacına odaklanmaktan ziyade genelin bilgi ihtiyacını karşılayacak şekilde hazırlanır (Epstein ve Jermakowicz 2010: 62).

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre kâra yönelik işletmelerin yanında kâra yönelik olmayan tüm işletmeler de başvurabilir. Kâr amacı gütmeyen hem kamu sektöründeki hem de özel sektördeki işletmeler de bu standarda başvurabilirler. Fakat finansal tablo kullanıcıları finansal tabloların içerisinde yer alan

bazı kalemleri ve bu tablo da kullanılan tanımları değiştirme gereksinimi duyabilirler. Ayrıca özkaynağa sahip olmayan şletmeler ve paylara bölünmüş sermayesi özkaynak olmayan şletmeler finansal tablolarını, üyelerinin veya hisse sahiplerinin haklarını gösterebilecek şekilde düzeltme gereksinimi duyabilirler. (Epstein, 2010: 62).

Özel amaçlı tablolar, şletmelerin belli bir bilgiyi sunmak için hazırladıkları tablolardır. Kâr dağıtım tablosu, tasfiye işlemlerine ilişkin bilgiler, şletme sermaye hareketleri özel amaçlı tablolara örnek verilebilir. Genel amaçlı olmakla birlikte ara dönem ve konsolide finansal tablolar TMS 1 Standardının kapsamı dışında kalmaktadır. Bu durum Şekil 1.3.'deki gibi açıklanabilir.

Şekil 1. 3. Finansal Raporlar



Kaynak: Akdoğan ve Tenker (2007: 61).

1.3.3. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına Göre Genel Amaçlı Finansal Tabloların İncelenmesi

1.3.3.1.1. Finansal durum tablosu kalemleri

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlık ve kaynaklarını, başka bir deyişle işletmenin finansal durumunu gösteren tablodur. Finansal durum, işletmenin kontrolünde olan ekonomik kaynaklar, finansal yapısı, likiditesi, borç ödeyebilme gücünü ve içinde bulunduğu çevresine uyum sağlama yeteneği olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2007: 64).

Bilanço, aşağıda ifade edilen tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır(TMS 1, 54):

- a) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar,
- b) Yatırım amaçlı olarak elde bulundurulanan gayrimenkuller,
- d) Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) şıklarında gösterilenler hariç),
- d) Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- e) Canlı varlıklar,
- f) Stoklar,
- g) Ticari ve diğer alacaklar,
- h) Nakit ve nakit benzeri varlıklar,
- i) Satılma amacıylı olarak elde bulundurulanan varlıkların toplamı ile TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre satılmak üzere elde bulundurulanan ve elden çıkarılacaklar grubuna dâhil olan varlıkların toplamı,
- j) Ticari ve diğer borçlar,
- k) Karşılıklar,
- l) Finansal borçlar ((k) ve (1) şıklarında gösterilenler hariç),
- m) TMS 12 Gelir Vergileri Standardında ifade edildiği gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,

- n) TMS 12 'de ifade edildiği gibi, ertelenmiş vergi borçları ve vergi varlıkları,
- o) TFRS 5 Standardına göre elden çıkarılacaklar grubuna dâhil olan, satılmak amacıyla elde bulunduranlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- p) Öz kaynaklar grubunda gösterilen kontrol gücü olmayan azınlık payları,
- q) Ana şirket tarafından ortaklar için çıkarılmış olan sermaye ve yedekler.

İşletmenin, finansal durumunun gerçeğe uygun olduğu taktirde yukarıda ifade edilen kalemlere ilave kalemler, başlıklar ve alt toplamlar işletmenin bilançosun da gösterilebilir. Bilançoda yer alan kalemlerin sıralanması ve bilançonun biçim yapısı ile ilgili bu standart da herhangi bir kural bulunmamaktadır (Akdoğan, 2007: 46).

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına cari ve cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflama ile likidite esaslı sınıflama olmak üzere iki yöntem vardır. İşletmelerin bu yöntemlerden hangisini seçeceğine karar verirken iki kritere bakması gerekmektedir. Bunlar; işletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenip belirlenememesine ve hangi yöntemin uygun ve güvenilir bir bilgi sunacağıdır (Bayrı, 2010: 97).

Normal faaliyet döngüsü, işleme tabi olmak amacıyla tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri varlığa çevrilmesi arasında geçen süreci ifade etmektedir. Normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenebilen işletmelerde dönen/duran, varlık/kaynak sınıflaması yararlı bilgiler sağlamaktadır. Lakin bazı işletmeler için normal faaliyet döneminin açık bir şekilde belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Böyle durumlarda işletmeler normal faaliyet dönemini 12 ay olarak kabul etmekte ve likidite esaslı yöntemi kullanmaktadır. (Örten, 2008: 18).

Dönen varlıklar

Dönen varlıklar, işletmelerin cari dönem içerisinde varlıkların elden çıkarılması, satılması, ya da tüketilmesi olarak gerçekleşen varlıklardır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 66). Buna göre aşağıda ifade edilen birine uyduğu taktirde dönen varlık olarak sınıflandırılır (TMS 1: 66):

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi, satılması veya tüketilmesi hedefleniyorsa,
- Temel olarak ticari amaçlı elde tutuluyorsa,

- Bilanço tarihinden sonraki 12 ay içinde paraya çevrilmesi
- Bilanço tarihinden sonra minimum 12 ay içinde bir borcun ödenmesi sebebiyle kullanılmak üzere veya başka bir sebeple sınırlandırılmamış olmak şartıyla varlığın nakit veya nakit benzeriyse, dönen varlıklar olarak sınıflandırılır (TMS 1: 66).

Kısa vadeli borçlar

Bir yükümlülük aşağıdaki hususlardan herhangi birini karşıladığında kısa vadeli borçlar olarak sınıflandırılmaktadır (TMS 1: 69)

- a) Normal faaliyet dönemi içerisinde ödenmesinin beklenmesi,
- b) Temel olarak ticari amaçlı elde tutulması,
- c) Bilanço gününden itibaren 12 ay içinde ödenebilecek olması ya da
- d) İşletmenin yükümlülüğünün ödenmesi, bilanço tarihinin sonundan başlayarak minimum 12 ay süreyle ertelenebilir olmasına yönelik olarak koşulsuz bir hakkın olmamasıdır.

Yabancı kaynaklarda da varlıkların sınıflandırılmasında normal faaliyet döngüsü esas alınmıştır. Dolayısıyla borçlar, çalışma sermayesinin bir bölümünü oluşturuyorsa geri ödemeleri bilanço tarihinden başlayarak 12 aydan daha geç olması söz konusu ise kısa vadeli borç olarak kabul edilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 66).

Borçların sınıflandırılmasında TMS 1 Standardında dikkat çekilen bir diğer nokta ise, ‘erteleme hakkıdır’. Şayet bir işletme finansal borcunu 12 aydan kısa bir sürede ödenecekse, işletme raporlama tarihinden başlayarak bir yıl içinde borcu tekrar finanslama beklentisi içindeyse borç uzun vadeli olarak sınıflandırılmaktadır. Çünkü işletme borcunu erteleme hakkına sahiptir (Örten, 2008: 20).

Buna paralel olarak, bir işletmenin borcu uzun vadeli olsa bile, sözleşmede yer alan bir sorumluluğunun yerine getirilememesi ya da ihlali durumunda ödenebilir hale geliyorsa cari borç olarak sınıflandırılır (TMS 1: 74).

1.3.3.1.2. Finansal durum tablosunda veya dipnotlarda sunulması gereken bilgiler

Kamuyu aydınlatma sebebiyle açıklanan bilgilerin gerçeğe uygun, belirgin ve karşılaştırılabilir olmasının en önemli öğelerinden birisi de finansal tablo dipnotlarıdır (Özkan vd. 2008: 72).

İşletme sunulan kalemlerin alt sınıflamalarını, dipnotlarda veya finansal durum tablosunda açıklamalıdır (TMS 1: 77)

Yapılan alt sınıflamalardaki detay, TFRS'lerin hükümlerine ve tutarların büyüklüğüne, özelliklerine ve işlevlerine bağlıdır. Alt sınıflamaların belirlenmesinde kullanılan ölçütler işletmede varlıkların özellikleri ve likitidesi, fonksiyonları, borçların tutarı ve zamanlaması unsurları karar vermek amacıyla kullanılmaktadır (TMS 1: 78).

İşletme aşağıda ifade edilen kriterleri finansal durum tablosunda ya da öz kaynaklar değişim tablosunda veyahut dipnotlarda açıklaması gerekmektedir (TMS 1: 79):

- a) İşletmelerin sermayeyi temsil eden her pay sınıfı için,
 - i) Kayıtlı sermayeyi oluşturan pay senedi sayısı,
 - ii) Elden çıkarılmış ve tamamı ödenmiş veya elden çıkarılmış ancak tamamı ödenmeyen pay senetlerinin sayısı,
 - iii) Bir hisse senedinin üzerinde nominal değeri veya hisse senetlerinin üzerinde yazılı değerinin olmadığı,
 - iv) Dönem başı ve dönem sonundaki mevcut pay senetleri sayısının uyumlaştırılması,
 - v) Kâr payı dağıtımının ve sermayenin geri ödenmesinde kısıtlamalar da dâhil olup söz konusu sermaye sınıfı ile ilgili olarak haklar, ayrıcalıklar ve kısıtlar,
 - vi) İşletme tarafından veya iştirakleri veya bağlı ortaklıkları tarafından işletmenin kendisine ait olan hisse senetleri,
 - vii) Opsiyonlar ve sözleşmeler kapsamında hisse senetlerini ihraç etmek için işletmenin elinde bulundurduğu hisse senetleri ve bu hisse senetlerinin süreleri ve tutarları,

b) Öz kaynaklarda yer alan yedeklerin ayrı ayrı hepsinin özellikleri ve amacıyla ilgili açıklamalar.

1.3.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir- Gider Tablosu)

Gelir tablosu, bir işletmenin bir dönem boyunca ortaya çıkan gelirleri ile o dönemde katlandığı tüm maliyetleri ve giderleri ve bunların sonucuna bağlı olarak ortaya çıkan işletmenin elde etmiş olduğu dönem net kârını ya da uğramış olduğu dönem net zararını gösteren tablodur (TÜRMOB 1998: 24). Kapsamlı gelir tablosu; bir işletmenin bir dönem boyunca muhasebeleştirilmiş bütün gelir ve gider kalemlerinin açıklandığı tablodur. Kapsamlı gelir tablosunda sunulan bilgiler, iki bölümden oluşmaktadır. Bunlar; kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir bölümüdür (Erhan: 2019, 38).

Bir işletme bir dönemde muhasebeleştirilmiş bütün gelir ve gider kalemlerini; tek bir kapsamlı gelir tablosunda ya da kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki şekilde sunmaktadır (TMS 1: 81).

İkisi arasındaki fark; tek tablo sunumunda işletme tüm gelir ve gider kalemlerini tek bir tablo şeklinde hazırlar ve bunu tercih eden işletmeler kâr ya da zararı ara toplam olarak dâhil ederler. İki tablolulu sunumda ise kapsamlı gelir tablosunu birinci tabloda kâr ya da zarara yansıtılan gelir ve giderler açıklanır. İkinci tabloda ara toplam alınarak kapsamlı kâr unsurları sıralanır ve toplam kapsamlı kâr ya da zarar tutarına ulaşılmaktadır (Doğan ve Ertugay, 2010: 121)

Kapsamlı kâr, sermaye artışı ve kâr payı dağıtımını dışındaki, öz kaynaklar kalemlerinde ortaya çıkan tüm değişimleri kapsamı içine almaktadır. Bu şekilde kapsamlı kârın raporlanması, işletmenin gelecek dönemlerdeki olası kâr tahminlerini kolaylaştırmaktadır. Gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların kapsamlı kâr bileşeni olarak dönem net kârına ilave edebilmesi için öz kaynak kalemlerine kayıtlanmış olması gerekmektedir (Gücenme, 2014: 4)

Kapsamlı gelir tablosunun zorunlu biçimsel formatı bulunmaz ancak söz konusu dönem ile ilgili olarak aşağıda belirtilen bilgileri kapsamalıdır;

- Gelir,
- İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıpları,
- Finansman maliyetleri,
- Öz kaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirilmiş iştirakler ve iş ortaklarının kâr veya zararları,
- Bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması durumunda gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi sonucunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıpları,
- Vergi gideri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kâr ya da zarar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerin ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılması sonucundan muhasebeleştirilmiş vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını kapsayan tutarı,
- Kâr veya zararı,
- Kâr veya zarar tutarlar dışında olmak üzere, niteliklerine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kâr ya da zarar bileşenlerinin hepsi,
- Öz kaynak yöntemini kullanılarak muhasebeleştirilmiş olan iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kâr veya zarar payları ve
- Toplam kapsamlı gelir

İşletmenin çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerin ve olayların etkileri; sıklıkları, kâr ya da zarar yaratma güçleri ve tahmin edilebilmeleri açısından farklı olduklarından dolayı, finansal performansın bölümlerinin açıklanması, finansal tablo kullanıcılarının elde edilen sonuçların ulaşılan finansal performansı anlamalarına ve işletmenin gelecek dönemlerdeki finansal performansı hakkında tahmin etmelerine yardımcı olmaktadır. İşletme, finansal performansın unsurlarını açıklamak amacıyla gerekli olduğunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir unsurunun sunulduğu tabloda (ya da tablolarda) ilave ek kalemlere yer verir ve kullanılan tanımlamaların ve kalemlerin sıralamasını düzenler. Bu amaçla işletmeler, önemlilik ile gelir ve gider kalemlerinin özelliklerini ve fonksiyonlarını dâhil ederek birçok faktörleri dikkate alır. Örneğin bir

finansal kuruluş, faaliyetleriyle ilgili ihtiyaca uygun bilgiler sunmak maksadıyla yukarıdaki tanımlamalarda değişiklik yapabilir (TMS 1: 86).

Bir TFRS mecbur tutmadığı veya izin vermediği müddetçe gelir ve gider kalemleri mahsup edilemez. Birbirine benzer işlem ve olaylardan kaynaklanan kazanç veya zararlar örneğin kur farklarından kaynaklanan kârlar veya zararlar veya ticari amaç olarak tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar netleştirilerek raporlanmaktadır. Fakat sözü edilen kazanç veya kayıplar, önemli oldukları zaman mahsup edilmeden her biri ayrı ayrı gösterilmelidir (Doğan, 2010: 123).

TMS 1'e göre işletme, gelir ve gider kalemlerinin olağandışı başlıkları altında raporlama yapamaz. Buna göre gider ve gelir kalemlerindeki tutarların olağan gelir ve gider kalemlerini taşıması gerekmektedir (Terzi, 2008: 125).

1.3.3.2.1. Dönem kâr/ zararı

İşletme dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemlerini, bir TFRS öngörmediği müddetçe dönem kâr ya da zararında muhasebeleştirerek raporlar (TMS 1: 88).

Bazı TFRS'ler cari dönemde belirli kalemlerin ne zaman kâr veya zarar dışında finansal tablolara alınacağına ilişkin şartları belirlemektedir. Diğer TFRS'ler kavramsal çerçevede yer alan gider ve gelir tanımını içeren diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin kâr veya zarar dışında bırakılmasını gerektirir ya da buna izin vermektedir (TMS 1: 89).

İşletmeler, yeniden düzeltmeleri de içine alarak, her bir diğer kapsamlı gelir kalemi ile ilgili gelir vergisi tutarını, ya kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlar kısmında açıklamalıdır (TMS 1: 90).

Bir işletme diğer kapsamlı gelir bileşenlerini ya vergisel etkilerinden düşürülmüş net tutar üzerinden veya vergisel etkilerinden düşürülmeden önceki tutar üzerinden birini kullanarak sunabilir (TMS 1: 91).

İşletme, diğer kapsamlı gelir bileşenleri ile ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini açıklamaktadır. Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri diğer TFRS'ler geçmiş zamanlarda kapsamlı gelire yansıtılmış olan kâr veya zararda yeniden

sınıflandırma yapılacaksa, bu sınıflandırmanın ne zaman yapılacağını ifade eder. Yeniden sınıflandırma düzeltmesi, yapılan düzeltmenin kâr veya zarar olarak sınıflandırmanın yapıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelir ile ilgili bölümleri içerir. Daha önceki işlemlerde diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan rakamlar, cari ya da geçmiş dönemlerdeki kârlar olabilir. Sözü edilen gerçekleşmemiş olan kazançların gerçekleşmesi sonucunda kâr ya da zararda yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde yapılan ve sözü edilen kazançlar, toplam kapsamlı gelirin belirlenmesinde iki defa dikkate alınmamış olur (TMS 1: 92-93).

1.3.3.2.2. Kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarda sunulan bilgiler

Standartta gelir ve gider kalemleri önemli olduğu takdirde, işletmenin sözü edilen kalemlerin niteliğini ve tutarını ayrı bir şekilde açıklaması istenmiş ve bu bağlamda gelir ve giderlere ilişkin ayrı ayrı açıklamalar yapılmasına neden olabilecek hususlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Bayri, 2010: 102):

- a) Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirmek için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptalleri,
- b) İşletme faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetlerle ilgili karşılıkların iptalleri,
- c) Maddi duran varlık satış kâr veya zararları,
- d) Yatırımların satılmasıyla ilgili kâr veya zararları
- e) Durdurulan faaliyetlerle ilgili kâr veya zarar,
- f) Davalar ile ilgili ödenen tazminatlar ve
- g) Karşılıklar ile ilgili diğer iptaller.

Giderler, sıklık, kazanç ve kayıp yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilmeleri bakımından farklı olabilen finansal performansın bileşenlerinin belirlemek için alt bölümlere ayrılmaktadır. Bu analiz iki biçimden birini kullanılarak yapılır. Yöntemlerden ilki gider çeşidi yöntemidir. Gider çeşiti yönteminde işletme, kâr veya zarara yansıtılan giderleri çeşitlilikleri bakımından sınıflandırır ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz. Bu yöntemin seçilmesi diğer yönteme

göre kolay olabilmektedir. Çünkü giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılmasına tabii değildir. Giderlerin çeşitliliklerine göre sınıflamasına ilişkin örnek aşağıdaki gibidir (TMS 1: 101-102):

Hasılat	x
Diğer Gelirler	x
Mamul Ve Yarı Mamul Stoklarında Değişim (+, -)	x
Kullanılan Hammadde Ve Diğer Tüketim Malları	x
Çalışanlara Sağlanan Fayda Maliyetleri	x
Amortisman ve İtfa Giderleri	x
Diğer Giderler	x
Toplam Giderler	x
Vergi Öncesi Kâr	x

Diğer yöntem ise, giderlerin fonksiyonu veya satışların maliyeti yöntemidir. Giderlerin fonksiyonu yönteminde giderler satışların maliyeti veya örneğin dağıtım ya da yönetim faaliyetleri maliyetlerini fonksiyonlarına göre sınıflara ayırır. İşletme, sözü edilen yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden farklı olarak sunmaktadır. Bu yöntem finansal tablo kullanıcılarına giderlerin çeşitliliğine göre sınıflanmasından daha yararlı bilgi sunmaktadır. Maliyetlerin fonksiyonlara dağıtılması ihtiyari dağıtımları ve önemli değerlendirmeler gerekebilmektedir. Giderlerin fonksiyonuna göre yapılan sınıflamaya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir (TMS 1: 103):

Hasılat	x
Satışların Maliyeti	(x)
Brüt Kâr	<u>x</u>
Diğer Gelir	x
Dağıtım Maliyetleri	(x)

Yönetim Giderleri	(x)
Diğer Giderler	(x)
Vergi Öncesi Kâr	x

1.3.3.3. Öz kaynak Değişim Tablosu

Öz kaynak değişim tablosu, finansal durum tablosunda yer alan ilgili dönemde öz kaynak kalemlerinde ortaya çıkan artış ya azalışları gösteren tablodur (BOBİ- FRS).

Öz kaynak değişim tablosu, ödenmiş sermaye, sermaye ve kâr yedekleri ve geçmiş dönem kârı ya da zararı her birinin ayrı ayrı dönem başı tutarını ve dönem içerisinde ortaya çıkan artışları ve azalışları dönem sonu kalan tutarının her birini ayrı ayrı sunulacak biçimde düzenlenmektedir (Arat ve Çetin, 2011: 75).

Öz kaynak değişim tablosunun sunulmasına dair iki seçeneğe yer verilmiştir. Bunlar; ‘Tüm Değişimleri İçeren’ ve ‘Ortakların Kendi Başlarına Yaptıkları İşlemler Dışında Kalan Değişimleri İçeren’ tablolardır ve bu seçeneklerden hangisinin tercih edileceği konusunda işletmelere bırakılmıştır (Aytekin, 2009: 144).

Öz kaynak değişim tablosunda dönem net kâr zararı, öz kaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin ayrı ayrı gelir ve gider kalemleri ve bu gelir ve gider kalemlerinin toplamı, ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları, her biri ayrı olarak gösterilmek maksadıyla dönemin toplam gelir ve gideri, öz kaynaklar grubunda açıklanan muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve hataların meydana getirdiği etkilerine dair bilgiler yer almaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 69).

1.3.3.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akışlarına ilişkin bilgi, finansal tablo kullanıcılarına nakit ve nakit becerilerini yaratma potansiyelini ve bu nakit akışlarını kullanma sebeplerini değerlendirilmesinde teşkil etmektedir. TMS 7, nakit akış bilgilerinin içeriği ve niteliği ile ilgili açıklamaları ortaya koyar (TMS 1: 111).

Nakit akış tablosundaki amaç işletmenin nakdi ne şekilde yarattığını ve kullandığını belirlemektir. Nakdin nereden sağlandığını bilmek, gelecekte yine sağlanıp sağlanamayacağını tahmin edebilmek açısından önemli olmaktadır. Nakdin

ne şekilde kullanacağını bilmesi de işletmenin gelecekteki nakit gereksinimini değerlendirebilmek için önemli olmaktadır (Gücenme ve A. Porsoy, 2006: 67).

1.3.3.5. Dipnotlar

Dipnot açıklamaları, işletmelerin mevcut veya olası yatırımcıları, işletme faaliyetleri, işletmelerin gelecek hakkındaki beklentileri ve düşünceleri, finansal raporlarda kullanılan muhasebe yöntemleri ve stratejileri ile ilgili bilgi verme amacı ile kullanılan bir araçtır (Holland, 1998).

Dipnotlar TMS 1 paragraf 112’de belirtilen bilgileri sağlamaktadır. Bu bilgiler;

- a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana öğeleri ve özel muhasebe politikaları ile ilgili bilgileri açıklar.
- b) TFRS tarafından öngörülen fakat finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmayan bilgileri sunar.
- c) Finansal tablolarda yer alamayan ancak bunların anlaşılabilmesi bakımından ihtiyaç olan bilgiyi açıklar.

Dipnotlar, finansal tablo kullanıcı ya da diğer kullanıcıların finansal tabloları anlamalarına ve yorum yapmalarına ve bunların başka işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırılmalarını kolaylaştırılmasını sağlamak için aşağıda yer alan bilgileri sunar (TMS 1: 114);

- a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumsuz olan durumların nedenleri ile birlikte açıklanması,
- b) Kullanılan muhasebe politikaların özeti,
- c) Finansal tabloların içerisinde bulunan bilgileri ve bunları destekleyici bilgiler ile
- d) Finansal tablolarda açıklanmayan diğer bilgileri sunar.

1.3.3.5.1. Sermaye

İşletme finansal tablo kullanıcılarının işletmenin sermaye yönetimine ilişkin amaçlarını, politikalarını ve süreçlerine ilişkin niteliksel bilgileri, işletmenin sermaye olarak neyi yönettiğine dair rakamların özeti, geçmiş dönemde ortaya çıkan değişiklikleri, cari dönemde meydana gelen işletme dışından kaynaklanan sermaye

ihtiyaçlarını karşılanıp karşılayamadığı hususlar da bunların sonuçlarını açıklar (TMS 1: 134-135).

1.3.3.5.2. Diğer açıklamalar

Diğer açıklamalar kısmında dağıtılmayan kârlar ve hisse başına tutarı ile, hâlâ tahakkuk etmemiş kümülatif imtiyazlı temettü bilgileri yer almaktadır(Akdoğan, 2007: 71).

Finansal tabloların herhangi bir yerinde açıklanmaması durumunda işletme aşağıdakileri açıklamalıdır (TMS 1: 136):

- a) İşletmenin ikametgâhı, yasal yapısı ve niteliği, şirket olarak oluştuğu ülke ve kayıtlı büronun adresi,
- b) İşletmenin faaliyet konusu ve esas faaliyet alanlarının açıklaması,
- c) Ana şirketin ismi ve grubun son sahibi (holding),
- d) İşletme belirli bir süre için kurulmuşsa sürenin uzunluğuna dair bilgiyi açıklar.

1.4. TMS 8 Muhasebe Politikaları ve Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı

Türkiye Muhasebe Standartları'ndan (TMS) 8 no.lu “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak suretiyle, 20.10.2005 tarih ve 25972 sayı ile Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

1.4.1. Standardın amacı

TMS 8 standardının amacı; muhasebe politikaların seçilmesi ve değiştirilmesine yönelik ölçütleri belirlemek, muhasebe politikaları ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve hataların düzeltilmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik ana unsurları açıklamak, işletmelerin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini arttırmak, işletmenin geçmiş dönemlerdeki finansal tabloları ile diğer işletmelerinin finansal tabloları ile kıyaslamayı amaçlamaktadır (TMS 8: 1).

1.4.2. Standardın kapsamı

Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulamaya konulması, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde ortaya çıkan değişimleri ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine yönelik konuları kapsamaktadır (TMS 8: 3).

1.4.3. Muhasebeleştirme Yöntemleri

TMS 8 Standardına göre, muhasebe politikaları ve muhasebe tahminlerinde değişiklikler ile ortaya çıkan ve hataların muhasebeleştirilmesinde iki yöntem sunulmaktadır. Bunlar (TMS 8: 5):

1.4.3.1. Geriye yönelik uygulama: Yeni bir muhasebe politikasının işlem, olay ve durumlara sözü edilen bu politika her zaman kullanılıyormuş gibi uygulanması ve düzeltilmiş olan tutarların hiçbir hata olmamış gibi mali tablolarda yer alması ve açıklanmasıdır.

1.4.3.2. İleriye yönelik uygulama: Yeni bir muhasebe politikasında yapılan değişikliğin, değiştirildiği tarihten sonra ortaya çıkan işlemlere, olaylara ve koşullara uygulanması ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkileri ve bu değişiklikten etkilenen cari dönemde ve gelecek dönemlerde finansal tablolarda sunulmasıdır.

İşletme bu yöntemlerden hangisini kullanılacağına karar verirken, olayın niteliğine göre karar vermektedir. Aşağıda yer alan tabloda olayların niteliğine göre kullanılacak yöntemler gösterilmektedir. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 93).

Şekil 1.4. Muhasebe Olaylarının Niteliğine Göre Kullanılacak Yöntemler

OLAY	KULLANILACAK YÖNTEM
Muhasebe Politikasındaki Değişiklik	Geriye Dönük Uygulama
Muhasebe Tahmininde Değişiklik	İleriye Dönük Uygulama
Hataların Ortaya Çıkması	Geriye Dönük Uygulama

Kaynak: (Örten, Kaval ve Karapınar: 2011, 93).

1.4.4. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında işletme tarafınca uygulanan kurallar, ilkeler ve uygulamalar bütünüdür (TMS 8: 5).

Herhangi bir olayın muhasebeleştirilmesinde ya da raporlanmasında birden fazla yöntem olabilmektedir. İşletmeler bu sözü edilen yöntemlerden hangisi kendine uygunsa onu tercih ederler. Tercih edilen yöntem, işletmenin muhasebe politikasını oluşturmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 91-92).

Yönetim, herhangi bir muhasebe politikasının açıklanıp açıklanmayacağına karar verirken yapılan bu açıklamanın; finansal tablo kullanıcılarının işlem, diğer olay ve koşullarının raporlanan finansal performans ve finansal duruma ne şekilde yansıtıldığını anlamalarına yardımcı olup olmayacağını dikkate almalıdır. Belirli muhasebe politikalarının açıklanması bilhassa, bu politikalar TFRS kapsamında izin verilen politikalar arasından seçildiğinden finansal tablo kullanıcıları açısından fayda sağlamaktadır (TMS 1: 119)

1.4.4.1. Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması

Bir işlem, olay veya duruma özel amaçlı olarak uygulanan bir TFRS'nin olması durumunda, kaleme uygulanacak olan muhasebe politikası ya da politikaları ile ilgili TFRS hükümlerine göre belirlenir (TMS 8: 7). Eğer bir işlem, olay ve duruma özel olarak uygulanan bir TFRS'nin olmaması durumunda işletme yönetimi, aşağıda yazılan niteliklere sahip olan muhasebe politikasını geliştirmelidir. Bunlar (TMS 8: 10):

- a) Finansal tablo kullanıcılarının karar vermede ihtiyaçlarına elverişli olan,
- b)Güvenilir bilgi olan. (İşletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışlarını gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesi, işlemlerin ve olayların sadece hukuki yapısını değil, bunun yanında ekonomik özünü de yansıtması, tarafsız, ihtiyatlı ve tüm yönlerinin eksiksiz olarak tam bilgiye sahip olarak sunulmasıdır)

İşletme yönetimi, TFRS 'nin olmadığı durumlarda karar alırken (TMS 8: 11-12):

- a)Benzer veya birbirleriyle ilişki olan TFRS'ler,
- b)Kavramsal çerçeve bölümünde açıklanan varlıklar, borçlar, gelir ve gider tanımlarına ilişkin muhasebeleştirme kıstasları,

c)Yukarıdaki iki maddeyle çelişmemek şartıyla, muhasebe standardını geliştirmek için birbirine benzer kavramsal çerçeve kullanan diğer standart koyucu organlarının açıklamalarından yararlanabilir.

1.4.4.2. Muhasebe politikalarının tutarlığı

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık kavramı muhasebe politikalarının birbirini takip eden dönemlerde değişiklik yapmadan her dönemde uygulanmasıdır (Bayazıtlı, Çelik ve Gürdal, 2016: 79).

Bir TFRS, değişik politikalar uygulanmasının uygun olabileceği kalemlere yönelik bir sınıflandırmayı bilhassa zorunlu tutmadığı ya da buna izin vermediği müddetçe, işletmeler benzer işlem olay ve koşullarda uyumlu muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. Bu durumda işletme ayrı ayrı her bir sınıf için elverişli muhasebe politikası seçmeli ve uygulamalıdır (TMS 8: 13).

1.4.4.3. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin uygulanması

Muhasebe politikasındaki değişiklikler, işletmenin olaylara, işlemlere ve koşullara özel olarak uyguladıkları muhasebe politikalarını terk ederek tercih edilen yeni muhasebe politikasının uygulanmasını ifade etmektedir (Van, 2017: 27). Örneğin bir işletme stok değerleme yöntemlerinden FIFO yöntemini uyguluyorken, daha sonra ortalama maliyet yöntemine geçilmesi işletmenin yapmış olduğu muhasebe politikaları değişikliğidir (Özerhan ve Yanık, 2012: 738).

İşletme muhasebe politikasını bazı durumlarda değiştirebilir. Muhasebe politikasındaki değişikliğin bir TFRS tarafından zorunlu tutuluyorsa ya da yeni muhasebe politikanın, işletmenin finansal durumunu veya performansını ve nakit akışları üzerinde yarattığı etkilerinin finansal tablolar üzerinde elverişli ve güvenilir bir şekilde sunuyorsa değiştirebilir (TMS 8: 14).

Ancak bazı durumlarda muhasebe politikalarında yapılan bir değişiklik olarak kabul edilmemektedir. Bunlar; daha önceki dönemlerde gerçekleşen muhasebe politikasının özü itibari ile farklı olan işlem ve durumlar için uygulanması durumunda veyahut daha önceki zamanlarda ortaya çıkmamış ya da önemli olarak

nitelendirilmemiş işlem, olay ve koşullara uygulanması durumunda muhasebe politikalarında yapılan bir değişiklik olarak kabul edilemez (TMS 8: 16).

İşletmeler muhasebe politikasında yapılan değişikliği, muhasebe standartlarının bir gereği olarak ya da ihtiyari olarak değiştirebilmektedir. Yeni bir TFRS' nin ilk defa uygulanması, durumunda TFRS 'de geçiş hükümleri varsa bu hükümlere göre muhasebeleştirmelidir. Geçiş hükümlerine yer verilmemişse, politika geriye dönük olarak uygulanmalıdır (TMS 8: 19).

İşlemlere, olaylara ya da durumlara elverişli olarak uygulanan bir TFRS' nin olmaması halinde işletme, muhasebe standartlarını düzenlemek için, kavramsal çerçeve kullanan diğer standart belirleyici organların standartlarını dikkate alabilir. İşletme yapılan böyle bir değişikliği tercih etmesi sonucunda, ihtiyari bir değişiklik olarak muhasebeleştirir (TMS 8: 21).

İşletme, yeni bir muhasebe politikasını geçmişe yönelik olarak uyguladığında, mümkün olduğu müddetçe en eski dönemden başlamalı ve geriye yönelik olarak uygulama yapmalıdır. Geçmişe dönük uygulama sadece açılış ve kapanış bilançosuna özgü kümülatif etkilerinin hesaplanabildiği hususlarda uygulanabilir. Açıklanmayan dönemlere ait ise en eski dönemin öz kaynak hesaplarının açılış bakiyesine yapılır. Düzeltme işlemi çoğunlukla öz kaynak hesaplarındaki 'geçmiş yıllar kârları' kalemine yapılır (TMS 8: 26).

İşletme yeni muhasebe politikasının geçmişteki bütün dönemlere uygulanmasının yaratacağı kümülatif etkisi belirlenemiyorsa, bu tercih edilen politika geçmişe yönelik olarak uygulanamıyorsa, olabildiğince en erken dönemin başlangıç tarihinden başlayarak ileriye yönelik olarak uygulanmalıdır. Bu bağlamda önceki döneme ait düzeltmenin varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynaklar üzerindeki yarattığı etki dikkate alınmamaktadır (TMS 8: 27).

1.4.4.4. Muhasebe politikasındaki değişikliklere ilişkin açıklanacak hususlar

Bir işletme yeni bir TFRS'yi ilk defa uyguladığı cari dönem de ya da geçmiş dönemler üzerinde etkisi olması durumunda, aşağıda belirtilen hususları açıklamalıdır (TMS 8: 28).

- a) Uygulanacak olan yeni TFRS'nin adı,
- b) Mümkinse geçiş hükümlerine göre yapılan muhasebe politikasındaki değişiklik,
- c) Muhasebe politikasında yapılan değişikliklerin açıklanması,
- d) Mümkin olduğunca, geçiş hükümlerine dair açıklamalar,
- e) Mümkinse ileriki dönemlerde etkisi olabilecek geçiş hükümleri,
- f) Mümkin olduğu müddetçe, cari ve sunulan her bir geçmiş dönem ile ilgili düzeltme tutarları,
- g) Mümkin olduğu müddetçe, raporlanmayan dönemlerden önceki düzeltme tutarları,
- h) Geçmişe yönelik uygulamanın mümkün olmamasına sebep olan olayların ve durumların ifade edilmesi hususları açıklanmalıdır.

İhtiyari olarak muhasebe politikasında yapılan değişikliklerin cari dönemi veya önceki dönemleri ve gelecek dönemleri de etkileyebilecek olması halinde işletme, muhasebe politikasında yapılan değişikliğin niteliğini tercih edilen muhasebe politikasının uygulanmasının niçin ve daha uygun bilgi sağladığını, mümkün olduğu müddetçe, cari ve sunulan her bir geçmiş dönem ile ilgili düzeltme tutarını, mümkün olduğu durumlarda, sunulmuş olan dönemlerden önceki dönemlere ilişkin düzeltme tutarlarını ve geçmişe dönük uygulamanın, geçmiş veya sunulan dönemlerden önceki dönemler için mümkün olmaması durumunda, bu hususa neden olan olaylar ve muhasebe politikasındaki yapılan değişikliğin hangi tarihten başlayarak uygulandığı ve nasıl uygulandığı hakkında açıklamalar yapılmalıdır (TMS 8: 29).

İşletme, yayınlanmış ve yürürlüğe girmemiş bir TFRS'yi uygulamaya başlamamışsa TFRS'nin henüz uygulanmadığını yeni TFRS'nin ilk defa kullanılacağı döneme özgü finansal tablolara yaratacağı muhtemel etkileriyle ilgili açıklamaları ifade etmelidir (TMS 8: 30).

1.4.5. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

İşletme faaliyetlerindeki belirsizlikten dolayı mali tabloların birçok kalemi kesin olarak ölçülmemekte fakat tahmin edilebilmektedir. Tahminler ise güvenilir bilgilere dayanarak yapılmalıdır. Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygun muhasebe tahminlerinin kullanılması finansal tablolar için önem taşımaktadır.

Tahminin yapıldığı durumlarda değişikliklerin ortaya çıkması, yeni bilgilerin elde edilmesi veyahut tecrübe kazanılması gibi nedenlere bağlı olarak geçmiş zamanlarda yapılan tahminlerde değişiklik ortaya çıkabilir. Bu durumda tahminin revize edilmesi gerekmektedir. Yapısı gereği bir tahminin düzeltilmesi önceki dönemlerle hiçbir bağlantısı yoktur (TMS 8: 32-34).

Ölçüm esnasında uygulanan bir değişiklik, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak kabul edilmemekte, muhasebe politikasında yapılan bir değişiklik olarak kabul edilmektedir. Muhasebe politikasında yapılan bir değişiklik ile muhasebe tahmininde yapılan değişikliği ayırt etmenin zor olduğu durumlarda yapılan değişikliği muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak uygulanmalıdır (TMS 8: 35). Muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi, ileriye yönelik olarak kâr veya zarara dâhil etmek suretiyle, yalnızca değişikliğin yapıldığı dönem ile ilgiliyse, değişikliğin yapıldığı cari dönemde ya da ileriki dönemlerle de ilgiliyse hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem ileriki dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır (TMS 8: 36).

Muhasebe tahminindeki bir değişiklik cari dönemin kârını veya zararını etkileyebileceği gibi cari ve gelecek dönemleri de etkilemektedir (TMS 8: 38).

İşletme, cari döneme etkisi olan ya da izleyen dönemlere etkisi olması durumunda muhasebe tahminindeki bir değişikliğin, niteliği ve tutarı itibarıyla finansal tablo dipnotlarında açıklamalıdır. Fakat muhasebe tahminindeki değişikliğin sonraki dönemler üzerindeki etkisinin, tahmin edilmesinin mümkün olmaması sebebiyle açıklanamadığı hususlarda, işletme bu hususları belirtmelidir (TMS 8: 39-40).

Tahmindeki belirsizliğin kaynakları

İşletme bir sonraki hesap döneminde varlık ve yükümlülüklerin defter değerinde önemli düzeltmelere neden olmanın ciddi bir risk taşıyan ve geleceğe yönelik olarak yapılan varsayımlar ve tahminlerdeki belirsizliklerin temel kaynaklarıyla ilgili bilgiyi cari dönemin sonunda dipnotlarda açıklamalıdır. Söz konusu dipnotlar; ilgili varlık ve yükümlülükler açısından aşağıdaki bilgileri içerir (TMS 1: 125):

- a) Varlık ve yükümlülüklerin niteliği
- b) Varlık ve yükümlülüklerin raporlama dönemi sonundaki defter değerleri.

Tahminlerdeki belirsizliğin başka unsurları; yönetimin en zor, subjektif veya karmaşık yargılarda ya da değerlerde bulunmasını gerektiren tahminlerle ilgilidir. Belirsizliklerin gelecekteki olası çözümlerini etkileyen değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça, bu yargılar daha subjektif ve karmaşık hale gelmekte ve bunun sonucunda da varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde önemli düzeltmeler yapılmasına neden olmaktadır (TMS 1: 127).

Sunulan bilgilerin nitelikleri, kapsamı, varsayımı ve diğer koşulların niteliklerine ve özelliklerine göre değişmektedir. Bir işletme tarafından yapılan açıklamaların bazı örnekleri aşağıdaki gibidir (TMS 1: 129):

- a) Yapılan varsayımın ya da diğer tahmin belirsizliğinin kapsamı,
- b) Defter değerinin hesaplanmalarındaki yöntemlere, varsayımlara ve tahminlere olan duyarlılığı ve bu duyarlılığa neden olan hususlar,
- c) Etkilenmiş olan varlıkların ve borçların defter değerleri bakımından, izleyen yılda belirsizliklerin muhtemel çözümleri ve muhtemel sonuçların kapsamı ve
- d) Şayet belirsizlikler çözüme kavuşturulamamışsa, bu varlık ve borçlarla ilgili önceki dönemlerde varsayımlarda yapılan değişikliklerin açıklamasıdır.

1.4.6. Hatalar

Hatalar finansal tablolardaki kalemlerin ölçülmesinde, sunulmasında ve açıklanmasında ortaya çıkabilir. Finansal tablolar önemli hataları kapsıyorsa ve işletmenin mali durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını yanlış göstermeye sebep olan önemsiz bir hatayı içerse de TFRS'ye uygun değildir. Eğer bir hata, finansal tablolar yayımlanmadan önce tespit edilirse bu hata cari dönemde düzeltilmelidir. Bazı hatalar cari dönemlerde değil, sonraki dönemlerde fark edilebilmektedir ve geçmişe yönelik hatalar izleyen döneme ait finansal tablolarda açıklanan karşılaştırmalı bilgilerde düzeltilir (TMS 8: 41).

Hatalar geriye yönelik olarak düzeltilmelidir. İşletme geriye yönelik düzeltme işlemi; hatanın ortaya çıktığı dönemlerde karşılaştırmalı olarak açıklanan tutarları yeniden düzenler ve hatanın açıklanan en eski dönemden daha önceki dönemde meydana gelmişse, varlık yükümlülük ve öz kaynakların açılış tutarları yeniden düzenler (TMS 8: 42-43).

Bir hatanın ortaya çıktığı döneme ait etkileri belirlenemiyorsa, işletme geriye yönelik en erken dönemden başlayarak düzeltme yapmalıdır (TMS 8: 44).

Önceki dönem finansal tablo unsurlarında hata saptandığında işletme aşağıda belirtilen hususları açıklamalıdır. Bunlar (TMS 8: 49);

- Önceki dönemlerde ortaya çıkan hataların niteliği,
- Mümkün olduğu durumlarda her bir önceki dönem için düzeltme tutarları,
- Açıklanan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarları,
- Geriye yönelik uygulamanın belirli bir geçmiş dönem için mümkün değilse, buna sebep olan olaylar, koşullar ve durumlar açıklanmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

COVID-19'UN SEKTÖRLERE VE MUHASEBE RAPORLARINA OLAN ETKİLERİ

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak Covid-19 salgını hakkında genel bilgilere ardından sektörlerin etkilenme düzeylerine ve konuya ilişkin yapılan çalışmalara yer verilecektir.

2.1. COVID-19'UN GENEL ETKİLERİ

2019 yılı sonlarında Çin de ortaya çıkan Covid-19 salgını tüm dünyayı etkilemiş ve birçok kişinin hastalanmasına ve ölümüne neden olmuştur. Türkiye’de ise ilk salgın 2020 yılında görülmüştür. Daha sonra salgının yayılması engellenemediği için Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi ilan edilmiştir (Arıboğan, 2020: 360). Covid-19’un global bir salgına dönüşmesinin sebebi ise ülkelerin salgına karşı hazırlıksız olmaları ve bazı alınacak önlemlerde gecikmelerin yaşanmış olmasıdır (Üstün ve Özçiftçi, 2020: 144). Covid-19 salgını yalnızca insan sağlığını etkilemekle kalmamış ekonomiye de derinden etkilemiş ve buna bağlı olarak da ekonomik bozulmalara sebep olmuş ve bununla sınırlı kalmayıp Covid-19’un etkileri eğitim, çalışma sistemleri ve üretim gibi alanlarda da kendini göstermiştir. Tedarik zincirinde yaşanan sorunlar, arz ve talebin aynı anda düşmesi, ekonomide bozulmalar, işletmelerdeki faaliyetlerin aksaması, istihdamın azalmasına ve işsizliğin artmasına neden olmuştur. Kısacası Covid-19 salgını küresel ve ülke açısından ekonomik faaliyetlerin durma noktasına gelmesine neden olmuştur (Yardımcı, 2021: 289). Bu salgını kontrol altına almak için devletler birçok tedbir almıştır. Salgına karşı alınan önlemler aşağıda Tablo 2.1.’ belirtilmiştir:

Tablo 2.1. Covid-19 Salgınına Karşı Alınan Önlemler

10.01.2020	T.C. Sağlık Bakanlığı çatısı altında “Koronavirüs Bilim Kurulu ve Operasyon Merkezi” kurulmuştur.
14.01.2020	Covid-19 kılavuzu hazırlandı.
27.01.2020	Dış İşleri Bakanlığı tarafından seyahat önerisi yayımlanmıştır.
05.02.2020	Çin’den Türkiye’ye yapılan tüm uçuşlar durduruldu.
23.02.2020	İran’dan Türkiye’ye tüm seferler durduruldu.
29.02.2020	İtalya, İran ve Güney Kore ile seferler durduruldu.

11.03.2020	Türkiye’de ilk vaka tespit edildi DSÖ pandemi ilan etti.
12.03.2020	Eğitime ara verildi.
16.03.2020	6 ülkeye daha uçuş yasağı konuldu. Bazı işletmelerin faaliyetleri durduruldu.
18.03.2020	Ekonomik destek paketi açıklandı.
19.03.2020	Yunanistan ve Bulgaristan ile olan sınır kapıları kapatıldı.
20.03.2020	Kültürel ve bilimsel etkinlikler ertelendi.
21.03.2020	65 yaş üstü vatandaşlara sokağa çıkma yasağı getirildi. Kuaförler ve güzellik salonları kapatıldı. ”Hayat Eve Sığar” çalışması başlatıldı. Vefa Sosyal Destek Grupları kuruldu.
23.03.2020	Marketlerdeki müşteri sayılarına sınırlama getirildi. Şehir içi ve şehirlerarası yolcu taşıması kapasitesi yarı yarıya düşürüldü.
03.04.2020	30 Büyükşehir ve Zonguldak iline 15 gün süre ile girişler ve çıkışlar yasaklanmıştır. THY iç hat seferleri faaliyetine ara verildi.
04.04.2020	20 yaş altı vatandaşlara için sokağa çıkma yasağı getirildi.
10.04.2020	30 Büyükşehir ve Zonguldak’ta hafta sonu için sokağa çıkma yasağı getirildi.
14.04.2020	THY tüm dış hat uçuşları seferlerini 20 Mayıs 2020 tarihine kadar durdurdu.
16.04.2020	Belirli bir süre boyunca işçi çıkarma yasaklandı. Sağlık çalışanlara yönelik şiddetin engellenmesi için yasa çıkarıldı.
17.04.2020	Deniz yolu seferleri ile İstanbul’a giriş çıkışlar yasaklandı.
18.04.2020	Celp ve terhis tarihleri ertelendi.
23.04.2020	Resmi tatil ve hafta sonu birleştirildi ve bunun sonucunda 4 gün sokağa çıkma yasağı getirildi.
04.05.2020	Cumhurbaşkanlığı tarafından normalleşme adımları açıklandı. 7 ilde seyahat yasağı kaldırıldı. Kuaför, berber ve güzellik salonlarının 11 Mayıs’ta açılacağını duyurdu.
08.05.2020	Hafta sonu bazı illerde 9 ile 10 Mayıs tarihleri arasında sokağa çıkma kısıtlaması getirildi.
10.05.2020	65 yaş üstü vatandaşlara belli saatlerde 4 saat sokağa çıkma izni verildi. Bazı illerde karantina uygulamaları kaldırıldı.
11.05.2020	Kuaför, berber, güzellik salonları ve alışveriş merkezleri açıldı.
13.05.2020	14 yaş altı vatandaşlara belirli saatlerde 4 saat sokağa çıkma izni verildi.
15.05.2020	15-20 yaş arasındaki vatandaşlara belirli saatlerde sokağa çıkma izni verildi
16.05.2020	Bazı illerde 4 günlük sokağa çıkma yasağı getirildi.
23.05.2020	Ramazan bayramında tüm ülkede 4 gün boyunca sokağa çıkma kısıtlaması getirildi.
29.05.2020	Camiler belirli şartlar altında ibadete açıldı.
31.05.2020	Ertelenmiş olan celp ve terhisler yeniden başlatıldı.
01.06.2020	Kafe, restoran, spor salonları, park, yüzme havuzları belirli saatlerde ve belirli kurallar çerçevesine açılmaya başladı 14 büyükşehir ve Zonguldak’ta uygulanan yasaklar sona erdi. Kamuda esnek mesai uygulamasına son verildi. Hava yolu şirketleri iç hat seferlerine başladı. Giyim pazarları açıldı. Müzeler açıldı.

09.06.2020	Düğün ve nikah salonlarının faaliyete başlayacağı tarihler açıklandı.
10.06.2020	65 yaş üstü vatandaşların ve 18 yaş altı vatandaşların sokağa çıkma uygulaması esnetildi. Lokanta ve kafelerin çalışma saatleri uzatıldı. Sinema, tiyatro ve gösteri merkezlerinin faaliyete başlayacağı tarihler açıklandı.
14.06.2020	Belirli kurallar ve önlemler neticesinde Milli Savunma Üniversitesi sınavı yapıldı.
20.06.2020	Belirli kurallar ve önlemler sonucunda Liselere Giriş Sınavı gerçekleştirildi. Sınavın yapıldığı gün yurt genelinde sokağa çıkma yasağı getirildi.
27.06.2020 28.06.2020	Belirli kurallar ve önlemler sonucunda Yüksek Öğretim Giriş Sınavları gerçekleştirildi. Sınavın yapıldığı gün yurt genelinde sokağa çıkma yasağı getirildi.

Kaynak: (Anadolu Ajansı, 2020a, AA, 2020b; BBC, 2020; BBC, 2020; Haberler.com, 2020a, NTV, 2020, Haberler.com, 2020).

Alınan tedbirler bununla sınırlı kalmayıp ekonomik alanda da bazı tedbirler alınmıştır. Bunlar aşağıda tabloda belirtilmiştir.

Tablo 2. 2. Ekonomi Alanında Alınan Önlemler

• 2 Milyondan fazla mükellefin muhtasar, KDV ve prim ödemelerinin 6 ay'a kadar ertelenmesi, • Tüm gelir vergisi mükellefi vatandaşlar mücbir sebep hali kapsamına dâhil edilmesi, • Otel kiralamalarına ait ödemelerin 6 aya kadar ertelenmesi, • Vergi beyannamelerinin ve taahhuk eden vergi ödemeleri sürelerinin ertelenmesi, • 65 yaş üzerinde ve kronik rahatsızlığı olması sebebiyle ve sokağa çıkma yasağından dolayı dışarıya çıkamayacak olan vergi mükellefi vatandaşların beyanname ve ödemelerinin yasağın sonuna kadar ertelenmesi, • Konaklama vergisinin 2021 yılının Ocak ayına kadar ertelenmesi, • Hava yolu taşımacılığında 3 ay süreyle KDV oranlarının %18'den %1'e düşürülmesi, • 31 Mart 2020 tarihine kadar taksit, faiz ve anaparasını ödemeyen vatandaşların ödemelerini belirli bir tarihe kadar erteleyebilmesi, • Bireysel kredi müşterilerinin kredilere ait taksit ödemelerini 3 aya kadar erteleyebilmesi, • Kamu bankalarının aylık 5.000 TL'nin altında geliri olan vatandaşların temel ihtiyaç desteği paketi uygulanması, • Salgından doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen tüm firmalara 'İşe Devam Kredi Desteği' verilmesi, • Halk bank tarafından uygulanan tüm esnaf için 'İşletme ve Finans Desteği' ve ' Paraf Esnaf Kart Desteği' paketlerinin devreye sokulması, • Asgari ücret desteğinin devam ettirilmesi, • Kamu ve özel sektörler de esnek çalışma sisteminin devreye sokulması,

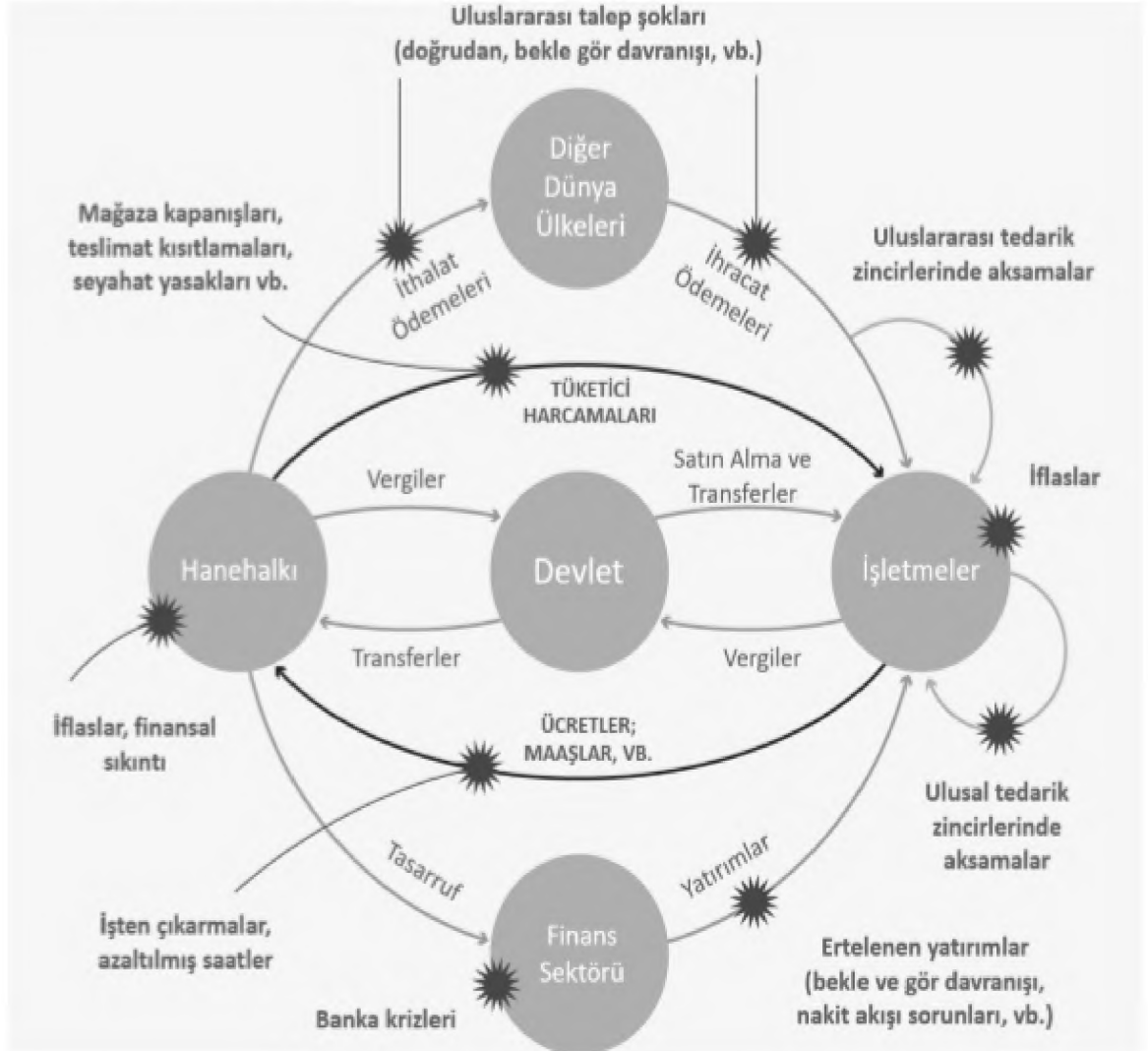
- Çalışma yerlerinde işçilere ait kısa çalışma ödeneğinin faaliyete geçilmesi,
- Kısa çalışma ödeneği ile faaliyetlerini düşüren ya da faaliyetlerini durdurmak zorunda kalan işletmelerde çalışanlara 3 ay maaş desteği sağlanması,
- İhtiyaç sahibi kişilere 1.000 TL nakdi yardımın devreye sokulması,
- Geliri 5 bin TL'nin altında olan vatandaşlara 40 milyar lira finansman desteği sağlanması,
- Belediyelere ilave olarak 3 milyar TL'lik kaynak desteği verilmesi,
- En düşük emekli maaşını 1.500 TL'ye çıkarıldı,
- Devlet destekli alacak sigortası kapsamının genişletilmesi,
- Teknoloji ve geliştirme bölgesinde yer alan işletmelerden 2 ay süresince kira alınmaması,
- Halkbank aracılığıyla çiftçilere 27 milyar lira destek sağlanmıştır,
- 32 bin sağlık personel alımı gerçekleştirilmiştir,
- Bütün sağlık çalışanları için performans ödemelerinin 3 ay süresince en üst tavadan yapılmasına karar verilmiştir.

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı Covid 19 Ekonomik İstikrar Kalkınma Paketi Paketlere İlişkin Genel Bilgiler ve Ekonomiye İlgilendiren Diğer Tedbirler. <https://www.isim.org.tr/content/upload/attached-files/covid-19-ekonomik-istikra-20200414170956.PDF>

Covid-19 salgınında yaşanan olumsuzluklar, alınan tedbirler ve karantina uygulamaları bireylerin fiziksel ve ruhsal sağlık sorunlarının da artmasına sebep olmuştur (Duran ve Acar, 2020: 66).

Salgının ekonomik sistemde oluşturduğu olumsuz etki Şekil 2.1. 'de gösterilmiştir.

Şekil 2.1. Salgının Ekonomik Sistemde Oluşturduğu Etki



Kaynak: (Baldwin, R. 2020'den aktaran: Cavlak, 2020: 147).

Şekil 2.1.'den anlaşılacağı gibi global ölçekte birbirlerinin faaliyetlerine etkileşim içinde olan hane halkları, işletmeler, hükümetler, finans sektörleri ve yabancı kuruluşlar gibi bütün ekonomik aktörlerin birbirleriyle ilişkili olduğu anlaşılmaktadır. Bu ilişkiyi domino taşına benzetebiliriz. Yani salgının meydana getirdiği belirsizlik ortamı, yukarıdaki dairesel döngüde herhangi bir yerinde kesinti meydana gelmesi durumunda diğer yerlerde de etkisi görülecektir (Baldwin, 2020).

Yukarıdaki şekilden de görüleceği üzere salgının yarattığı olumsuz etkiler: finansal piyasalarda bozulmalara, tedarik zincirlerinde aksaklıklara, üretimlerin gecikmesine ya da kesintiye uğramalarına, müşterilerden ve tüketicilerden gelen

taleplerin azalmasına, satışlarda ve kazançlarda verimliliklerin düşmesine neden olmuştur (McKinsey ve Company, 2020).

2.1.1. Covid-19'un İşletmelere Etkisi

Covid-19 salgını tüm sektörleri doğrudan ve dolaylı olarak farklı şekillerde etkilemiştir. Çünkü sektörlerin faaliyet ve yapıları birbirinden farklıdır. Kimi sektörleri olumlu yönde etkilerken (temizlik, maske, temel gıda ürünleri üreten ve hijyenik ürünler üreten firmalar) kimi sektörleri de olumsuz yönde etkilemiştir ve hatta iflas etme durumuna getirmiştir. Aşağıdaki Şekil 2.2.'de Covid-19 salgının sektörleri etkilenme düzeyleri gösterilmiştir.

Şekil 2. 2. Covid-19 Salgınının Sektörleri Etkileme Düzeyleri

Covid-19'un Salgınının Sektörleri Etkileme Düzeyleri				
Yüksekten Düşüğe Doğru				
Konaklama ve Gıda Hizmetleri	Toptan ve Perakende Ticaret, Motorlu Taşıtlar	İnşaat	Finans ve Sigorta Faaliyetleri	
Üretim				
Emlak, Ticari ve İdari Faaliyetler	Sanat, Eğlence ve Diğer Hizmetler	Madencilik ve Taşocakçılığı	Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	
	Ulaşım, Depolama, İletişim			
		Eğitim	Kamu Yönetimi, Savunma	
		İnsan Sağlığı, Sosyal Hizmet Faaliyetleri	Kamu Hizmetleri	

Kaynak: (Global Times, 2020).

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi Covid-19 salgının ekonomi üzerinde meydana getirdiği etkiler, ulusal ve uluslararası boyutta hemen hemen bütün sektörlerde görülmektedir. Hava ulaşımı başta olmak üzere ulaşım, otel ve lokantalar, eğlence, spor ve kültürel etkinlikler gibi hizmet sektörleri salgından en çok nasibini alan sektörlerdir (Bahar ve Çelik İlal, 2020: 128). Şekil 2.2’de de görüleceği üzere, insan hareketliliğinin kalabalık olduğu yerlerde ve ülke ekonomileri için önemlilik arz eden üretim, turizm, ticaret hava yolları gibi sektörler salgından olumsuz etkilenen sektörler olmuştur (Deloitte. 2020f). Salgından olumlu etkilenen sektörler ise; kişisel bakım, tarım, perakende ve gıda, sağlık, petrol ve gaz, otomotiv, ve e-ticarettir (TÜBA: 2020: 83).

2.1.2. Covid-19 Salgınının Finansal Raporlara Olası Etkileri

Mossadams (2020)’a göre Covid-19 salgınının meydana getirdiği belirsizlik ve bozulmalar, küresel boyutta iş ve tüketici faaliyetlerinin etkilenmesine neden olmuştur. Sözü edilen durum işletme paydaşları tarafından dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi gereken muhasebe, raporlama ve iç kontrol gibi durumlarda etkisini göstermektedir. Bu etkinin değerlendirilmesi hem geçmiş zamana yönelik hem de geleceğe yönelik yapılmalıdır.

İşletme paydaşları, Covid-19’un işletmelerdeki muhtemel etkilerini farklı durumlar açısından değerlendirmelerini talep etmektedirler. Bununla beraber işletme yatırımcıları Covid-19’un yarattığı belirsizlik durumundaki dayanıklılığını ve finansal tablolar hazırlanırken esas varsayımları da bilmek istemektedirler (Financial Reporting Council (FRC), 2020).

2020 yılının Mart ayı sonu itibariyle Covid-19 kapsamında alınan önlemler(kısmı veya uzaktan çalışma modeli) çerçevesinde bazı sektörlerin faaliyetlerine sınırlamalar getirildiği görülmektedir. Bu bağlamda bazı sektörler hariç (online ticaret yapan işletmeler, temel gıda satışı yapan işletmeler ve sağlık sektöründe faaliyet yapan işletmeler) birçok işletme yaşanan bu olumsuz durumdan etkilenmiştir.

Covid-19 ‘un meydana getirdiği belirsizlik ortamı işletmelerin finansal tablolara etkileri olabileceği için şirket yöneticileri ara dönemin yanında yıllık finansal tablolar üzerindeki etkilerini de dikkatli bir şekilde değerlendirmelidir. Finansal tablolar üzerinde yarattığı etkiler yalnızca varlık ve yükümlülüklerin ölçülmesiyle

sınırlı kalmamakta aynı zamanda dipnot açıklamalarını ve işletmenin sürekliliğini de değerlendirilmesini de kapsamaktadır (PWC 2020).

2.1.2.1 İşletmenin sürekliliği üzerine etkisi

Finansal tablolar hazırlanırken muhasebenin bir gereği olarak işletmeler faaliyetlerini belirli bir dönem ile sınırlandırmamakta, sınırsız bir dönem ilkesine dayandırmaktadır. Covid-19 salgınından ötürü alınan önlemler birçok işletmelerin ekonomik durumunun belirsizliğinin artmasına neden olmuş bu da işletmelerin sürekliliğini değerlendirmesi ve işletme yönetiminin dikkat etmesi gereken durumlardan biri olmuştur (KPMG: 2020). İşletme yönetimi, işletmenin sürekliliğini değerlendirirken Covid-19'un yarattığı etkilerini ve ortaya çıkardığı sonuçlarını da dikkatli bir şekilde değerlendirme yapmalı, eğer işletmenin tasfiyesi ya da faaliyetlerine son verilmesi gibi bir husus var ise bunu bildirmek zorundadır (Karakaya, 2020: 15).

Hem şirketler için hem de denetçiler için işletmenin sürekliliğini değerlendirirken dikkate alınacak hususlar aşağıdaki gibidir (KPMG: 2020);

- Covid-19'un şirketin faaliyetlerini etkileme düzeyleri,
- Salgının meydana getirdiği belirsizlik ortamında işletmenin yeterli düzeyde likitideye sahip olup olmadığı,
- Salgında alınan tedbirlerin uzaması durumunda nakit akışlarının ne şekilde etkileneceği,
- Nakit akışlarının gelecek dönemdeki ödemelerine yeterli düzeyde olup olmadığı,
- İşletmelerin yeni kaynak bulma imkanlarının değerlendirilmesi,
- Borç geri ödemelerinin ötelenmesi,
- Kredi taahhütlerinin ihlal edilmesi,
- Devletin yapmış olduğu teşviklerden ve yardımlardan yararlanılması.

Şirketin sürdürülebilirliği şüpheyne düşmesine sebep olabilecek belirgin bir durumun ya da varlığın olması durumunda, şirket yönetimi bunları açıklamalıdır. Ayrıca finansal araçlara sahip şirketler, likitide riskine ilişkin nicel verilerini açıklamalı ve likitide riskini nasıl yönettiğini de açıklamalıdır (KPMG: 2020).

2.1.2.2. Finansal olmayan araçlara yönelik etkileri

İşletmeler finansal olmayan varlıkları değer düşüklüğü bakımından değerlendirmelidirler. Herhangi bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından fazla çıkması durumunda sözü edilen varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. İşletme bu değer düşüklüğünü muhasebeleştirmelidir. Covid-19 salgınının sebep olduğu ekonomik bozulmalar sonucunda işletmenin sahip olduğu varlıklarda değer düşüklüğü muhtemel olması durumun da işletmeler varlığın geri kazanılabilir tutarını tespit etmeli ve değer düşüklüğüne testi tutmalıdır (Ergün, 2021: 16).

2.1.2.2.1. Şerefiye üzerine etkileri

İşletmeler, her raporlama döneminde değer düşüklüğü testi uygulamalıdır. Covid-19 salgının yarattığı ekonomik bozulmalar şirketlerin üretiminde ve işleyişinde ilişkili olabileceği gibi aynı zaman da işletmenin sahip olduğu hisse senetlerinin değerlerinin düşmesi sonucu varlıklarının taşınan değerlerinin piyasa değerlerinin üzerinde olması, kilit personel kayıpları gibi durumlar da söz konusu olabilmektedir (Akkaş, 2020: 5).

2.1.2.2.2. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yarattığı değer düşüklüğünün etkileri

Varlıklarda değer düşüklüğü standardına göre işletmenin sahip olduğu varlıklarında değer düşüklüğüne uğramış olduğuna dair göstergeler olması durumunda değer düşüklüğü analize tabii tutulmalıdır. Bu göstergeler işletme içi bilgi kaynaklarında olabileceği gibi işletme dışı kaynaklarda da olabilir (Akkaş, 2020: 5).

Salgınla birlikte artan belirsizlik işletmelerin varlıklarında değer düşüklüğünün artmasına ve bunun sonucunda da işletme kârlılığının daha düşük seviyelerde ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İşletme sahip olduğu varlıklarında değer düşüklüğü olması halinde bunları mutlaka açıklamalıdır. Yapılan bu açıklama finansal tablo kullanıcılarına şirketin gelecek dönemlere ilişkin varsayımları hakkında bilgi vermesi ve şirket ile ilgili belirsizliği anlamalarına yardımcı olmaktadır (KPMG: 2020).

2.1.2.2.3. Stokların değerlendirilmesi üzerindeki etkisi

Covid-19 salgını için alınan tedbirler birçok sektörü etkilemiş, bazı sektörler üretime ara vermek zorunda kalmış bazılarında ise üretim yavaşlamıştır. Bundan

dolayı arz ve talep şokunun ortaya çıkmasına, pazar dengesinin bozulmasına ve tedarik zincirlerinde gecikmelere neden olmuştur. Yaşanan bu aksamalar sonucunda firmaların stoklarındaki ürünleri hemen tüketilmesi gereği duyulmuş, ürünlerde bozulmalar, fiyat seviyesinde meydana gelen değişimler mevcut stoklarda zarar riskini doğurmuştur (Grant Thornton, 2020: 3). Bu bahsedilen hususlar göz önüne alındığında stokların değerlendirilmesinin revize edilmesi gerekmektedir.

2.1.2.2.4. Ertelenmiş vergi varlıkları üzerinde yarattığı etkileri

Covid-19 salgınından dolayı, ekonomide işletmelerin gelecek dönemler için tahmin ettiği ve öngördüğü kâr oranlarının değişim gösterecek olması nedeniyle ertelenmiş vergi varlıklarının dönem içinde muhasebeleştirilmesinde farklılık oluşacaktır (Ergün, 2021: 18).

2.1.3. Finansal Araçlara Yönelik Etkileri

Bu kısımda beklenen kredi zararlarının değerlendirilmesi, devlet yardımı ve teşvikleri ve hasılat ve sözleşme düzenlemelerinde oluşabilecek değişiklikler hakkında bilgilere yer verilecektir.

2.1.3.1. Beklenen kredi zararlarının değerlendirilmesi üzerine yarattığı etkiler

TFRS 9 Standardının amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecek zamanlarda nakit akışların tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini değerlendirebilmesi amcacığıyla ihtiyaca uygun ve faydalı olabilecek bilgiyi sunacak şekilde finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin ilkeleri belirlemektir (TFRS 9: 1.1).

Finansal tablolarda Covid-19 salgının TFRS 9 gereğince beklenen kredi zararlarına olan etkileri dikkate alınmalıdır. Covid-19'un, borçluların içinde bulunduğu ekonomik duruma bağlı olarak kredi sözleşmelerindeki yükümlülüklerini yerine getirme kapasitesini etkilemesi göz önünde bulundurulmalıdır (Akkaş, 2020: 5).

İşletmeler her yıl finansal araçlardaki kredi risklerini değerlendirmelidir. Bunu yaparken de standartta yer alan kriterleri kullanmalıdır. Buna bağlı olarak işletmeler salgın nedeniyle ticari alacaklarına ve borçlanma araçlarına, sözleşme konusu varlıkların beklenen kredi zararlarını arttırabilme ihtimali söz konusu olduğu için yeniden değerlendirme yapmalıdır (Demir, 2020: 6-7).

2.1.3.2. Devlet yardımı ve teşvikleri

TMS 20 Standardı kapsamında devlet teşvikleri; işletmelerin faaliyetleri ile ilgili belirli koşulların geçmiş zamanda ya da gelecek dönemlerde yerine getirilmesi karşılığında işletmeye ek bir kaynak transferi şeklindeki yardımlar olarak ifade edilmiştir (TMS 20: madde 3).

Devlet Covid-19'un etkilerini azaltmak için 100 milyar TL'lik 'Ekonomik İstikrar Kalkınma Paketi'ni' açıklamıştır (Koç ve Yardımcıoğlu: 2020: 139). Daha önce de devletin yapmış olduğu yardımlardan ve teşviklerden faydalanmamış işletmeler, Covid-19 salgını ile devletin hazırlamış olduğu İstikrar Kalkınma Paketi kapsamında bu teşvik ve yardımları kullanabilirler. Buradaki önemli nokta, devletin yapmış olduğu desteğin hibe ya da teşvik olarak ayırt edilebilmesidir. Devlet yardımları TMS 20 Standardına göre muhasebeleştirilmelidir. Bazı devlet teşvikleri vergi ertelemesi ya da başka vergisel faydalar biçiminde gerçekleşebilmekte ve bunlar da TMS 12 standardına göre muhasebeleştirilmektedir (Akkaş, 2020: 7).

2.1.4. Hasılat ve Sözleşme Düzenlemelerinde Oluşabilecek Değişiklikler

Covid-19 salgınının yayılmasını önlemek için devlet tarafından alınan tedbirler ekonominin yavaşlamasına neden olmuş ve işçilerin, malların ve tüketicilerin hareketlerini yavaşlatmıştır (Akkaş, 2020: 6). Bunun en büyük örneği havacılık sektörüdür. Aşağıda Tablo 2.3.'de Türkiye'de havacılık sektörünün yolcu trafiği gösterilmiştir.

Tablo 2. 3 Türkiye'de 2014 ve 2021 Yılları Arasındaki Yolcu Trafiği

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Toplam Yolcu Trafiği (Direk Transit Dahil)	166.181.339	181.437.004	174.153.146	193.576.844	210.947.639	208.911.338	81.703.685	128.350.222
Toplam Yolcu Trafiği	165.720.234	181.074.531	173.743.537	193.045.343	210.498.164	208.373.696	81.616.140	128.155.762
İç Hat	85.416.166	97.041.210	102.499.358	109.511.390	112.911.108	99.946.572	49.740.303	68.466.177
Dış Hat	80.304.068	84.033.321	71.244.179	83.533.953	97.587.056	108.427.124	31.875.837	59.689.585
Direk Transit Yolcu	461.105	362.473	409.609	531.501	449.475	537.642	87.545	194.460

Kaynak: Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü 2021 Havayolu Sektör Raporu

<https://www.dhmi.gov.tr/Lists/HavaYoluSektorRaporlari/Attachments/15/2021-Havayolu-Sektor-Raporu.pdf>

2019 yılında toplam yolcu sayısı 208.373.696 iken 2020 yılında ise 81.616.140 olmuştur. Düşük olmasının sebebi ise alınan tedbirler çerçevesinde yolcu sayılarının yarı yarıya düşmesi ve uçuşların bir kısmının iptal edilmesidir.

Covid-19 salgını ile birlikte nakit akışlarının belirsizliği ve krizin hala devam etmesi sebebiyle tahsilatı belirsiz duruma gelen alacakların değişen bedellerin ve belirsizliklerin ölçümü ile ilgili açıklamalar UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardında açıklanmıştır. Salgın nedeniyle üretimi yavaşlayan, tahsilatlardaki düşme sonucu sebebiyle likidite oranı bozulan, ekonomik tutarsızlık sonucu önceden gerçekleşmiş sözleşmeler ve alacaklar için, ilave fiyat tavizleri, gecikmiş teslimatlar için fiyatlarda oluşan indirimlerden dolayı alacakların ve sözleşmelerin revize ya da yenilenmesini ortaya çıkarmaktadır (Debell ve Kalides, 2020).

2.2. Literatür Taraması

Bu bölümde Covid-19 salgınının finansal raporlamaya etkisiyle ilgili yapılan çalışmalara yer verilecektir. Yapılan çalışmalar belirli bir stratejiye göre sıralanmıştır. Covid-19'un finansal tablolara olan etkilerine yönelik yapılan çalışmalara ve Covid-19'un genel etkilerine yönelik yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

Covid-19'un Finansal Tablolara Olan Etkilerine Yönelik Yapılan Çalışmalar

Cavlak (2020) BIST 100 Endeksinde yer alan işletmelerin Covid-19 salgınının yarattığı etkilerini yayımlanan ilk finansal raporlarında nasıl yer aldığı ve salgın ile ilgili hangi başlıklar altında açıklamalar bulunduğunu belirlemek için içerik analizi yöntemini kullanmıştır. Yapılan araştırma kapsamında salgın döneminde yayımlanan ilk finansal raporlarda çoğunlukla Covid-19 hakkında en az bir başlık altında açıklamalarda bulunduğu tespit edilmiştir. Fakat bu açıklamaların daha çok raporlama

döneminden sonraki dipnotlar da yer aldığı, işletmenin sürekliliği, muhasebe tahmin ve varsayımları ve muhasebe politikaları hakkında çok az bilgilere yer verildiği tespit edilmiştir.

Karacan (2020) Covid-19 salgının finansal tablolarda muhtemel etkilerini araştırmıştır. 2019 yılına ait finansal tablolar pandemi ilan edilmeden önce yayınlanmıştır. 2019 yılı finansal tablolar düzeltilme gerektirmeyen olaylar olarak değerlendirilmesi gerektiğini ve bunları dipnotlar da yer verilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Akkaş (2020) Covid-19 salgının finansal raporlar üzerindeki etkileri ve bu etkilerin sonuçlarını işletmelerin finansal tablolarda açıklamalarda bulunması gereken hususlara değinmiştir.

Ergün (2021) Covid-19 salgınının global boyuttaki etkilerini araştırmış ve Türkiye’de otomotiv, perakende, gıda, ulaştırma ve depolama, tekstil, deri ve giyim eşyası sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin 2019’da meydana gelen değişiklikleri analiz etmiştir. Seçilen firmaların 2019 ve 2020 yıllarına ait finansal raporları rasyolar aracılığıyla incelenmiştir. Araştırma sonucuna göre sağlık, gıda ilaç gibi sektörlerde faaliyet gösteren firmalar olumlu etkilenirken, ulaştırma, hizmet, inşaat, lüks tüketim sektörlerinde faaliyet gösteren firmalar ise Covid-19 salgınından olumsuz etkilenmiştir.

Demir (2020) Covid-19 salgınının TFRS kapsamındaki finansal raporlara etkilerini, TMS kapsamında denetçinin göz önünde bulundurulması gereken durumların değerlendirilmesini ve Covid-19 salgını sebebiyle etkilenecek standartlar ve yapılması gereken açıklamaları değerlendirmiştir.

Ayanoğlu vd. (2021) BIST 100 Endeksinde Covid-19 salgınından olumlu olarak etkilenen ilaç sektöründeki üç işletme ile salgından olumsuz yönde etkilenen havacılık sektöründeki üç işletmenin 30.06.2020 ve 30.09.2020 tarihleri arasındaki ara dönem finansal tablolarını bir önceki yılın aynı ara dönem finansal tablolarıyla kıyaslayarak Covid-19’un etkilerini araştırmışlardır. Elde edilen bilgilere göre havacılık ve ilaç sektöründe nakit bulundurma pozisyonları artmış, havacılık sektöründeki işletmeler salgının yarattığı etkileri dipnotlar da açıklamalarda

bulunduğu ilaç sektöründe ise yeteri kadar açıklamaya yer verilmediğini vurgulamışlardır.

Tektüfekçi ve Kutay (2021) BIST Turizm Endeksinde yer alan 7 işletmenin (Ayces, Avtur, Maalt, Martı, Pkent ve Tektu) 2019 ve 2020 yılları itibari ile finansal tablolar üzerindeki etkisini içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Elde edilen bulgulara göre Turizm İşletmelerinin salgından çok fazla etkilendiklerini ifade etmişlerdir.

Akdoğan ve Işık (2021) Türk Bankacılık Sektörünün Covid-19 salgının etkilerini finansal tablolara ne şekilde yansıdığını finansal analiz oranları yardımıyla incelemişler ve daha sonra salgından dolayı alınan önlemlerin finansal tablolara ne şekilde yansıdığını incelemişlerdir. Mevduat bankaları salgının olumsuz etkilerine karşı hane halkına ve reel kesime kredi verilmesine, kredi vadelerinin uzatılması sonucuna varmışlardır.

Hazar (2020) Covid-19 salgınının finansal tablolar üzerindeki etkilerini ve etkileyebilmesi muhtemel olan bazı muhasebe standartlarını ve işletmenin sürekliliğine ilişkin etkisini araştırmıştır. İşletmenin sürekliliği varsayımı, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standartlarını doğru bir şekilde uygulanmasını ve finansal tabloların hazırlanmasındaki önemini belirtmiştir.

Covid-19'un Etkilerine Yönelik Olarak Yapılan Diğer Çalışmalar

Andersen, Hansen, Johannesen ve Sheridan (2020) Covid-19 salgını boyunca tüketicilerin harcamalarındaki değişiklikleri incelemek için Danimarka'da banka hesap işlem verilerini kullanmıştır. Araştırma verileri sonucunda toplam kart harcamaların %25'e gerilediğini belirtmiştir. Düşmenin sebebi ise kısıtlanan mal ve hizmetler olarak ifade etmiştir.

Deniz (2021) Covid-19 salgının bankaların sınırlı bağımsız denetim raporunda ne kadar yer aldığını araştırmak için BIST 100' de yer alan mevduat bankalarının 2020 yılında yayınlanmış olan finansal bilgilere ait sınırlı denetim raporları içerik analizi ve regresyon analizi yöntemlerini kullanmıştır. Araştırma sonucuna göre mevduat bankaların nerdeyse hepsi Covid-19 sürecine ilişkin açıklamalar da bulunduğunu ve sınırlı bağımsız denetim raporlarında yer aldığını vurgulamıştır.

Durak ve Yücel (2020) BIST’te işlem gören imalat sektöründe ki firmaların Covid-19’un finansal etkilerini araştırmak için finansal oran kullanarak analiz etmiştir. 2019 yılının ilk altı aylık finansal oranlar ile 2020 yılının ilk altı aylık finansal oranları tartılı aritmetik ortalama ile hesaplamış sonra bu iki dönem arasında ayırt edilebilir bir farklılık olup olmadığını belirlemek için Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi uygulamıştır. Elde edilen sonuçlara göre İmalat Sektörü firmalarının hasılatlarında ve kârlılıklarında önemli azalmaların olduğunu ancak bazı firmaların ise(dezenfektan, ilaç ve hijyen üreten firmalar) bu yaşanan salgından olumlu yönde etkilendiğini ifade etmiştir.

Bahşi (2021) Covid-19 salgınının perakende sektörlerine olan etkilerini belirlemek için BIST’te işlem gören 12 perakende işletmelerin 2019 ve 2020 6 aylık mali tablolarını kıyaslayarak etkilerini belirlemeye çalışmış ve elde edilen bulgulara göre perakende işletmelerin Covid-19 salgınından olumsuz olarak etkilendiğini vurgulamıştır.

Köse ve Ağdeniz (2020) Covid-19 salgınının işletmenin sürekliliğine ilişkin etkisini belirlemek için BIST’te faaliyet gösteren işletmelerin, bağımsız denetim raporlarında salgının işletmenin sürekliliği üzerine yarattığı etkisini açıklamalarda bulunup bulunmadığını içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Elde edilen bulgulara göre işletmenin denetim raporlarında salgın ile ilgili açıklamalara yer verilmediği tespit edilmiştir.

Adana ve Özbirecikli (2020) Covid-19 salgınının bağımsız denetim sürecine etkilerini araştırmak için 04.06.2020 tarihi itibarıyla yayınlanmış olan 81 adet denetçi raporunu dökümantasyon yöntemini kullanarak incelemişlerdir. Araştırma sonuçlarına göre Covid-19 salgınının bağımsız denetim sürecine etkileri olduğunu belirtmiştir. Bağımsız denetçiler bu etkileri denetim sürecini planlarken göz önünde bulundurulması gerektiğini de vurgulamıştır.

Karamahmutoğlu Kılıç (2022) Covid-19 salgınının Ulaştırma Ve Turizm Sektörlerinin finansal performansına etkisini belirlemek için BIST Endeksinde yer alan Ulaştırma Ve Turizm İşletmelerinin finansal performanslarını oran analizi yöntemi ile incelemiştir. Araştırma kapsamında elde edilen sonuçlara göre işletmelerin finansal risklerini arttırırken, karlılıkta bir düşüşe neden olduğunu ve salgın sürecinde yaşanan olumsuz etkilerin ulaştırma ve turizm sektörlerinde likitide

oranları üzerinde anlamlı bir etki oluşturmadiğini, mali yapı ve faaliyet oranlarının ve kârlılık oranlarının ise tamamında anlamlı bir etkisi olduğunu ifade etmiştir.

Soylu (2020) Covid-19 salgınının Türkiye ekonomisine sektörel etkilerini ve Covid-19'un turizm ve işgücü istatistiklerine, büyüme rakamlarına, sektörel güven endekslerine ve sanayi üretim endekslerine etkisini incelemiştir.

Canlı ve Özdemir (2021) Türkiye'de BIST 100 Endeksin de hava taşımacılığı sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2019-2020 yıllarına ait ara dönem finansal raporları oran analizi yöntemini kullanarak finansal performanslarını ve sektöre özgü göstergeleri kıyaslamışlar ve finansal tablo dipnotlarında Covid-19'a ilişkin bilgileri içerik analizi yöntemi ile incelemişlerdir. Araştırma sonucunda ulaşılan bulgulara göre Türkiye'de hava yolu taşımacılığı yapan işletmelerin 2020 yılının ilk üç çeyreğinde Covid-19 salgınından negatif yönde etkilendiği ve 1. Çeyrekteki etkilerin daha hafif hissedildiği, 2. ve 3. Çeyrekte ise Covid-19 salgınından daha çok etkilendiğini ifade etmiştir.

Güven (2020) Covid-19 salgınının e- ticaret üzerinde yarattığı etkisini ve salgın sürecinde tüketicilerin farklı ürün ve ürün gruplarına olan talepteki değişikliklerin etkisini araştırmıştır. Elde edilen bulgulara göre satış talebinin en fazla düştüğü ürünler seyahat ve tatil malzemesi olduğu, en fazla artışın ise tıbbi ürünler, bebek ürünleri ve temizlik ürünleri olduğunu ifade etmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

COVID-19'UN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİNİN İNCELENMESİ VE FİNANSAL TABLO DİPNOTLARINDAKİ COVID 19'A İLİŞKİN BİLGİLERİN İÇERİK ANALİZİ

Bu bölüm de seçilen sektörlerin finansal tabloları incelenecek, daha finansal tablo dipnotlarındaki Covid-19'a ilişkin bilgilerin içerik analizi yapılarak sorulara cevap aranacaktır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Covid-19 salgının Türkiye'de yarattığı ekonomik etkileri işletmeler bazında incelemektir. Yarattığı etkilerin hangi sektörleri negatif yönde ya da pozitif yönde etkilediğini ve bu etkilerin finansal tablolara nasıl yansıdığını ve sektörlerin finansal tablo dipnotlarında bu duruma ilişkin açıklamaları içerik analizi yapılarak araştırılacaktır. Bu amaçla Covid-19'un etkileri ilk finansal tablolar üzerinden incelenecek daha sonra finansal tablo dipnotlarındaki ifadelerle değerlendirilip içerik analizi yapılacaktır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi

İşletmelerin Covid-19 salgınına ait yapacakları açıklamalar finansal tablo dipnotları aracılığıyla gerçekleşmektedir. Buna göre Covid-19 salgınının sektörler üzerindeki etkisini belirlemek için 2019-2020-2021-2022 yıllarını kapsayan ara dönem finansal raporlar, içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Böylelikle hem çeyrekler arasındaki farkı görebiliriz hem de karşılaştırma olanağına sahip olabiliriz. İçerik analizi, metinsel verileri sistemli ve düzenli bir şekilde kategorize etmek için kullanılan araştırma yöntemidir (Forman ve Damscroder, 2007). Buna göre içerik analizi verileri tanımlamaya, verilerin içerisinde yer alan gizli gerçekleri ortaya çıkarmaya çalışır. (Yıldırım ve Şimşek, 2004: 174-175). Araştırmaya dâhil edilen firmalar BIST 100 Endeksinde yer alan havacılık sektörü, ilaç sektörü ve perakende gıda sektöründeki firmalardır. Bu sektörlerin seçilmesinin nedeni havacılık ve turizm sektörlerinin olumsuz etkilenen (Deloitte, 2020), ilaç, perakende gıda sektörleri ise

olumlu etkilenen (KPMG, 2020) sektörler olmasıdır. Buna bağlı olarak Havacılık Sektöründe incelenen firmalar; Türk Hava Yolları A.O., Pegasus Hava Taşımacılığı ve TAV Havalimanları A.Ş. işletmesi, İlaç Sektöründe EİS Eczacıbaşı İlaç Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş., Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve A.Ş. ve Deva Holding A.Ş., Perakende Sektöründe BİM Birleşik Mağazalar A.Ş., Migros Ticaret A.Ş. ve Şok Marketler Ticaret A.Ş. Turizm sektöründe seçilen firmalar ise BIST Turizm Endeksinde işlem gören sıraya ve unvana göre baz alınarak seçilen firma, Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisler AŞ. (AYCES), Avrasya Petrol Ve Turistik Tesisler Yatırımlar AŞ. (AVTUR), Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler AŞ (MAALT) Ayrıca tablo şekilde sunmak çeyrekler arasındaki hem farkı gözetmek, hem de yıllar arasındaki ve sektörler arasındaki görünümü vermek için aşağıdaki tablo oluşturulmuştur. Covid-19’la ilgili açıklamalar; sundukları dipnot belgelerinde “koronavirüs”, “virüs”, “covid-19”, “pandemi” ve “salgın” gibi anahtar kelimeler üzerinden taranmakta ve işletmeler tarafından yapılan açıklamalar sınıflandırılarak aşağıda belirtilen sorulara cevap aranmaktadır. Cavlak (2020) yaptığı çalışmasında kullandığı sorulardan yararlanılmıştır.

- İşletmeler Covid-19’un etkisine dair herhangi bir açıklama yapmışlar mıdır?
- Covid-19’un finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslarından biri olan işletmenin sürekliliği üzerinde etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?
- Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?
- Raporlama dönemi sonrası olaylar/hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?

3.3. Bulgular

HAVACILIK SEKTÖRÜ

Bu sektör de seçilen işletmeler; Türk Hava Yolları, Pegasus ve Tav İşletmeleridir. Bu işletmelerin finansal tablo dipnotları incelenecek daha sonra sorulara cevap aranılacaktır.

Tablo 3. 1 THY İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

THY	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?				✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?							✓					
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?					✓	✓	✓	✓	✓			
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?				✓	✓				✓			

2020 yılının 1.Çeyreğinde THY'nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Covid -19 salgınından korunmak amacıyla iç hat uçuşları 4 Haziran 2020, dış hat uçuşları 10 Haziran 2020'ye kadar durdurulmuştur. Kapasite kullanım akaryakıt riskinden türev işlemlerinin gerçekleştirdiği tarihteki tahminlerin altında kalacağı öngörülmektedir. Bu sebeple bazı koruma araçları gelecekteki akaryakıt alımlarını karşılayamamakta ve bu türevlere ilişkin korunma ilişkisinin bir kısmı sonlandırılmıştır."

2020 yılının 2. Çeyreğinde THY'nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. 2020 yılının ilk yarısında küresel hava trafiği önemli ölçüde düşmüş ve buna bağlı olarak da tedbirler alınmıştır. Salgın sebebiyle devlet tarafından ilave destek paketleri açıklanmış %18 olan KDV oranları %1'e düşürülmüştür. Nisan, Mayıs ve Haziran'a ait KDV ve SGK prim ödemeleri 6 ay süreyle 2021 yılına ertelenmiştir. Salgın öncesi belirlenen uçak teslim planları ve uçak alımı için yapılan ön ödemeler tedarikçilerle tekrardan gözden geçirilmiştir. Covid-19 salgını nedeniyle filo, kullanım hakkı varlıkları ve ertelenmiş vergilerin geri kazanılabilirliğini yeniden gözden geçirmiştir ve değer düşüklüğü testleri uygulamıştır. Ancak varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Salgın nedeniyle muhasebe tahmin ve varsayımlar yeniden değerlendirilmiştir. Kapasite kullanım akaryakıt riskinden

türev işlemlerinin gerçekleştirdiği tarihteki tahminlerin altında kalacağı öngörülmektedir. Bu sebeple bazı koruma araçları gelecekteki akaryakıt alımlarını karşılayamamakta ve bu türevlere ilişkin korunma ilişkisinin bir kısmı sonlandırılmıştır. Çalışanların ücretlerinde düzenleme yapma yoluna gidilmiştir.'

2020 yılının 3. Çeyreğinde THY'nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Salgının etkisi sonucunda küresel hava trafiği önemli derece de düşmüş ve tedbirler alınmıştır. Kısa çalışma ödeneğinde yararlanılmış ve salgın nedeniyle devlet tarafından ilave destek paketleri açıklanmıştır. %18 olan KDV oranları %1'e indirilmiştir. Nisan, Mayıs ve Haziran'a ait KDV ve SGK prim ödemeleri 6 ay süreyle 2021 yılına ertelenmiştir. THY, ticari kredilerine dair anapara ve faiz ödemelerinin bir miktarını 3 ay süre ile ertelemiştir. Salgın öncesi belirlenen uçak teslim planları ve bunlara ilişkin uçak alımı için yapılan nakdi olarak geri alınacak ön ödemeler tedarikçiler ile birlikte yeniden gözden geçirilmektedir. Covid-19 salgını nedeniyle filo, kullanım hakkı varlıkları ve ertelenmiş vergilerin geri kazanılabilirliğini yeniden gözden geçirmiştir ve değer düşüklüğü testleri uygulamıştır. Sonuç olarak herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Covid-19 salgını sebebiyle muhasebe tahmin ve varsayımlar yeniden değerlendirilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında ayrılan karşılıkların hesaplanmasında kullanılan enflasyon ve iskonto oranları salgının etkileri göz önünde bulundurularak tekrardan değerlendirilmiştir".

2021 yılının 1. Çeyreğinde THY'nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Salgının etkisi sonucunda 2020 yılının ilk yarısına küresel hava trafiğinde önemli düşüşler yaşanmış ve sıkı tedbirler alınmıştır. Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. THY'nın 2021 yılının birinci çeyreğinde Grup'un özkaynaklarındaki daralma kısıtlı olmuştur. Zaruri olmayan yatırım harcamaları ertelenmiştir. 2020-2021 yılı için salgın öncesi belirlenen uçak teslim planları görüşülmüş ve uçak teslimleri ertelenmiştir. Covid-19 salgını nedeniyle filo, kullanım hakkı varlıkları ve ertelenmiş vergilerin geri kazanılabilirliğini yeniden gözden geçirmiştir ve değer düşüklüğü testleri uygulamıştır. Sonuç olarak, herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında ayrılan karşılıkların hesaplanmasında kullanılan enflasyon ve iskonto oranları salgının etkileri göz önünde bulundurularak tekrardan değerlendirilmiştir"

2021 yılının 2. Çeyreğinde THY'nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Küresel hava trafiği önemli ölçüde etkilenmiş ve salgının etkisini azaltmak için tedbirler alınmıştır. Salgın sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. 2020- 2021 yılının ilk yarısında Grup'un özkaynaklarındaki daralma kısıtlı olmuştur. 2020-2021 yılı için salgın öncesi belirlenen uçak teslim planları görüşülmüş ve uçak teslimleri ötelenmiştir. Covid-19 salgını nedeniyle filo, kullanım hakkı varlıkları ve ertelenmiş vergilerin geri kazanılabilirliğini yeniden gözden geçirmiştir ve değer düşüklüğü testleri uygulamıştır. Sonuç olarak, herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Salgın nedeniyle muhasebe politikaları ve tahminleri yeniden gözden geçirilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında ayrılan karşılıkların hesaplanmasında kullanılan enflasyon ve iskonto oranları salgının etkileri göz önünde bulundurularak tekrardan değerlendirilmiştir.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde THY'nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Salgın küresel hava trafiğini önemli ölçüde etkilemiş ve salgını kontrol altına almak amacıyla tedbirler alınmıştır. Eylül 2021 itibarıyla Türkiye'de ve küresel ölçekte aşılama oranının artmasıyla birlikte kısıtlamalarda gevşemeler ve seyahat talebinde artışlar gözlenmiştir. 2020-2021 yılı için salgın öncesi belirlenen uçak teslim planları görüşülmüş ve uçak teslimleri ötelenmiştir. Covid-19 salgını nedeniyle filo, kullanım hakkı varlıkları ve ertelenmiş vergilerin geri kazanılabilirliğini yeniden gözden geçirmiştir ve altında değer düşüklüğü testleri uygulamıştır. Sonuç olarak, herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Muhasebe politikaları ve tahminleri yeniden değerlendirilmiştir. 01.10.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, mevcut ücretler üzerinden esas alınarak kokpit personelinin iş/uçuş tazminatlarına %25, diğer yurt içi iş gruplarının iş/kıdem tazminatlarına ise %20 oranında artış yapılması sonucuna varılmıştır.”

2022 yılının 1. Çeyreğinde THY'nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Salgın küresel hava trafiğini önemli ölçüde etkilemiş ve salgının yayılımının önlenmesi amacıyla tedbirler alınmıştır. Mart 2022 itibarıyla alınan kısıtlamalarda gevşemeler ve seyahat talebinde artışlar gözlemlenmiştir. Salgının etkisinin kaybetmesiyle beraber artan talebe

hızlı cevap verebilmek için çeşitli aksiyonlar almıştır ve salgına yönelik gelişmeleri takip etmektedir.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde THY’nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Salgın küresel hava trafiğini 2020 yılından itibaren önemli ölçüde etkilemiş ve Haziran 2022 yılı itibariyle Türkiye’de ve küresel ölçekte salgının hava trafiği üzerindeki etkisi azalmıştır. Grup salgına yönelik gelişmeleri takip etmektedir.”

2022 yılının 3. Çeyreğinde THY’nın finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Salgının yayılmasını önlenmesi amacıyla önlemler alınmıştır. Salgın küresel hava trafiğini 2020 yılından itibaren önemli ölçüde etkilemiş ve Eylül 2022 yılı itibariyle Türkiye’de ve küresel ölçekte salgının hava trafiği üzerindeki etkisi azalmıştır. Grup salgına yönelik gelişmeleri takip etmektedir.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde THY’nın işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“Konsolide finansal tablolar, Grup’un önümüzdeki bir dönem de ve faaliyetlerinin doğal akışı içerisinde varlıklarından yarar elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği varsayımı altında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmıştır. Salgının olumsuz etkilerine rağmen, 2021’in ilk çeyreğinde 438 TL net kâr kaydetmiştir. Ayrıca, 31 Mart 2021 tarihi itibariyle Grup’un kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarını 17.709 TL tutarında aşmaktadır.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde THY’nın muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınından dolayı muhasebe politikaları ve tahminleri yeniden değerlendirilmiştir. Ticari alacaklara ilişkin beklenen kredi karşılığı hesaplamasında kullanılan tarihi zarar oranları salgına ilişkin gelecek zamanlara yönelik bilgileri de yansıtabilecek şekilde güncellenmiştir. Pilotlara ilişkin yapılmış olan eğitim alacaklarına ilişkin karşılık hesaplamalarında kullanılan yönetim tahminleri Covid-19 salgını sebebiyle değişmiş olan çevreyi de dikkate alınarak tekrardan değerlendirilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar

kapsamında ayrılan karşılıkların hesaplanmasında kullanılan enflasyon ve iskonto oranları salgının etkileri göz önünde bulundurularak tekrardan değerlendirilmiştir.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde THY’nın muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınından dolayı muhasebe politikaları ve tahminleri yeniden değerlendirilmiştir. Ticari alacaklara ilişkin beklenen kredi karşılığı hesaplamasında kullanılan tarihi zarar oranları salgına ilişkin gelecek zamanlara yönelik bilgileri de yansıtacak şekilde güncellenmiştir. Ayrıca pilotlara ilişkin eğitim alacaklarına dair karşılık hesaplamalarında kullanılan yönetim tahminleri salgın nedeniyle yeniden değerlendirilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında ayrılan karşılıkların hesaplanmasında kullanılan enflasyon ve iskonto oranları salgının etkileri göz önünde bulundurularak tekrardan değerlendirilmiştir.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde THY’nın muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınından ötürü muhasebe politikaları ve tahminleri yeniden değerlendirilmiştir. IFRS 9’a istinaden ticari alacaklara ilişkin beklenen kredi karşılığı hesaplamasında yer alan tarihi zarar oranları salgına dair geleceğe yönelik bilgileri de yansıtacak şekilde güncellenmiştir. Pilotlara ilişkin yapılan eğitim alacaklarına ilişkin karşılık hesaplamalarında kullanılan yönetim tahminleri salgın nedeniyle değişen tekrardan değerlendirilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında ayrılan karşılıkların hesaplanmasında yer alan enflasyon ve iskonto oranları salgının etkileri göz önünde bulundurularak tekrardan değerlendirilmiştir.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde THY’nın muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınından dolayı muhasebe politikaları ve tahminleri yeniden değerlendirilmiştir. Ticari alacaklara ilişkin beklenen kredi karşılığı hesaplamasında kullanılan tarihi zarar oranları salgına dair gelecek zamanlara yönelik bilgileri de yansıtacak şekilde güncellenmiştir. Pilotlara ilişkin eğitim alacaklarına dair karşılık hesaplamalarında kullanılan yönetim tahminleri salgın dolayı değişen güncel ortamı yansıtacak şekilde

tekrardan değerlendirilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında ayrılan karşılıkların hesaplanmasında yer alan enflasyon ve iskonto oranları salgının etkileri göz önünde bulundurularak tekrardan değerlendirilmiştir.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde THY’nın muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınından dolayı muhasebe politikaları ve tahminleri yeniden değerlendirilmiştir. Ticari alacaklara ilişkin beklenen kredi karşılığı hesaplamasında kullanılan tarihi zarar oranları salgına dair gelecek zamanlara yönelik bilgileri de yansıtacak şekilde güncellenmiştir. Pilotlara ilişkin yapılan eğitim alacaklarına ilişkin karşılık hesaplamalarında kullanılan yönetim tahminleri salgından dolayı değişen güncel ortamı yansıtacak şekilde tekrardan değerlendirilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında ayrılan karşılıkların hesaplanmasında yer alan enflasyon ve iskonto oranları salgının etkileri göz önünde bulundurularak tekrardan değerlendirilmiştir.”

2020 yılının 1. Çeyreğinde THY’nın raporlama dönemi sonrası olaylar açıklamasında covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“Covid-19 salgınından korunmak amacıyla iç hat uçuşları 4 Haziran 2020, dış hat uçuşları ise 10 Haziran 2020 tarihine kadar faaliyetlerine ara vermiştir. Haftalık çalışma süreleri geçici olarak azaltılmış devlet desteği kapsamında kısa çalışma ödeneği uygulamaya başlamıştır.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde THY’nın raporlama dönemi sonrası olaylar açıklamasında covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“Şirket, Covid-19 salgınının etkileri sebebiyle çalışanların ücretlerinde düzenleme yapmayı gündeme almıştır. Bu konuda, 13 Ağustos 2020 tarihi itibarıyla Hava-İş Sendikası ile görüşmeler sürmektedir.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde THY’nın raporlama dönemi sonrası olaylar açıklamasında Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“01.10.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, mevcut ücretler baz alınarak kokpit personelinin iş/uçuş tazminatlarına %25, diğer yurt içi iş gruplarının iş/kıdem tazminatlarına %20 oranında artış yapılması kararına varılmıştır.”

Yukarıdaki tabloya baktığımız zaman THY salgından olumsuz şekilde etkilenmiştir. İşletme salgından korunmak için gerekli tedbirler almıştır. 2019 yılının 3. Çeyreğinde salgın ile ilgili herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Salgının etkisi daha çok 2020 ve 2021 yılında hissedilmiştir. 2022 yılında alınan tedbirlerin gevşemesiyle ve salgının etkisinin azalmasıyla birlikte işletme artan talebe hızlı cevap verebilmeleri için gerekli önlemleri almışlar ve dipnotlarda fazla açıklamalara yer verilmemiştir. İşletmenin varlıklarında herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanmamıştır. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar’, ‘Finansal Tabloların Sumumuna İlişkin Esaslar’ başlıkları altında açıklamalarda bulunmuştur.

Tablo 3. 2. PEGASUS İşletmesi Covid-19’a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

PEGASUS	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19’un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?				✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?												
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?				✓								

2020 yılının 1. Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Coronavirüs salgını, havayolu operasyonlarında aksaklıklara yol açmıştır. Bunun sonucu olarak 2020 yılı Mart ayı operasyonları tahmininden daha düşük gerçekleşmiştir. Salgının şiddetinin belirsiz olması nedeniyle Şirket’in gelecek dönemlerdeki operasyonları üzerinde yaratacağı etkisi tahmin edilememektedir.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Salgın sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Salgını daha iyi yönetebilmek için çeşitli bankalardan kredi temin etmişlerdir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarlarda değer düşüklüğü riskinin bulunup bulunmadığını değerlendirmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Hükümetin sağladığı kısa çalışma ödeneğinde

faydalanılmıştır. Uzaktan çalışma modeline geçilmiştir. Genel harcama bütçeleri yeniden değerlendirilerek elzem olmayan proje ve yatırımlar ertelenmiştir. ”

2020 yılının 3. Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’a ilişkin yapılan açıklamalar:

“Salgın sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Maliyetlerini kontrol altına almak ve nakit pozisyonunu korumak için birtakım önlem alınmıştır. Bunlar; kısa çalışma ödeneğinden faydalanılmış, personelin uzaktan çalışma sistemine geçilmiş ve uçakların mevcut kullanım planlarını güncellemektir. Nakit akışını daha iyi yönetebilmek için çeşitli bankalardan yeni kredi limitleri temin etmektedir. ”

2021 yılının 1. Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’a ilişkin yapılan açıklamalar:

“Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Maliyetlerini kontrol altına almak, nakit pozisyonunu korumak ve cari oran dengesini sağlamak adına bir takım önlemler alınmıştır. Bunlar; kısa çalışma ödeneğinden faydalanılmış, personelin uzaktan çalışma sistemine geçilmiş, genel harcama bütçeleri yeniden gözden geçirilerek tasarruf sağlanmaya çalışılmış ve elzem olmayan proje ve yatırımlar ertelenmiştir. İşletme nakit akışını daha iyi yönetebilmek için çeşitli bankalardan yeni kredi limitleri temin etmektedir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü riskinin bulunup bulunmadığını değerlendirmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. ”

2021 yılının 2. Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotunda Covid-19’a ilişkin yapılan açıklamalar:

“Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Covid-19 salgının etkilerine bağlı olarak uçaklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü riskinin bulunup bulunmadığını değerlendirmiş herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Müşterilerin güveni ve seyahat etme arzusu önemli seviyede düşüş göstermiştir. Sabit maliyetlerini kontrol altına almak, nakit pozisyonunu korumak ve cari oran dengesini sağlamak adına bir takım önlemler almaktadır. Hükümet’in sağladığı kısa dönem çalışma ödeneğinden faydalanılmış ve personele sunulan ücretsiz izin uygulamaları ile personel maliyetleri optimize edilmeye çalışılmıştır. Genel harcama bütçeleri yeniden gözden geçirilerek tasarruf sağlanmaya çalışılmış ve bu kapsamda, acil ve kritik olmayan proje ve yatırımlar ertelenmektedir. ”

2021 yılının 3. Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'a ilişkin yapılan açıklamalar:

“Sabit maliyetlerini kontrol altına almak, nakit pozisyonunu korumak cari oran dengesini sağlamak için önlemler alınmıştır. Nakit akışını daha iyi yönetebilmek adına çeşitli bankalardan yeni kredi limitleri temin etmektedir. Kısa dönem çalışma ödeneğinden yararlanılmış ve ile personel maliyetleri optimize edilmeye çalışılmıştır. Finansal tablolarda yer alan varlıklar üzerinde değer düşüklüğü riskinin bulunup bulunmadığını değerlendirmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Covid-19 sebebiyle kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. 30 Eylül 2020 tarihi itibarıyla Grup, yakıt satın alma beklentilerinin azalmasına bağlı yakıt riskinden korunma işleminin bir kısmını durdurmuştur.”

2022 yılının 1.Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'a ilişkin yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını havacılık sektörüne ve gruba etkileri olmuştur. Covid-19 salgınından dolayı grubun faaliyet gösterdiği coğrafyalarda hükümetler seyahat kısıtlamaları getirilmiş ve bundan dolayı müşterilerin güveni ve seyahat etme arzusu ciddi derecede düşmüştür. Grup iç ve dış hatlara Haziran 2020 yılı itibarıyla izin verilen ülkeler dâhilinde uçuşlara tekrar başlamıştır. Salgının etkin olduğu dönemler grup nakit akışını daha iyi yönetebilmek için bankalardan yeni kredi limitleri temin etmiştir. Şirketin faaliyetleri ve finansal durumu tahmin edilemeyen Covid-19 salgınının süresine ve gelişmelerine bağlıdır.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'a ilişkin yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını havacılık sektörüne ve gruba etkileri olmuştur. Grup iç ve dış hatlara Haziran 2020 yılı itibarıyla izin verilen ülkeler dâhilinde uçuşlara tekrar başlamıştır. 2020 yılının ilk çeyreği sonundan beri covid-19 salgını grubun faaliyetlerini bazı dönemler de çok bazı dönemlerde az etkileye devam etmiştir. Nakit pozisyonunu korumak ve cari oran dengesini sağlamak amacıyla, ücretsiz izin, ttedarikçi sözleşmelerinde indirim ve ödeme dönemi güncellemeleri, acil ve kritik olmayan harcamalarının ertelenmesi gibi tedbirler almıştır. 2022 yılının başından itibaren yeni varyant etkilerinin azalmasıyla beraber uçuşlar büyük ölçüde pandemi öncesi seviyelere yaklaşmış Salgında yeni dalgaların oluşması, salgının sebep olduğu sağlık sorunları ile yeni bilgileri ortaya çıkması devlet tarafından salgının yayılımını önlemek amacıyla yeni karaların alınması gibi unsurlar şirketin faaliyetlerini ve finansal durumunu etkilemeye devam etmektedir.”

2022 yılının 3.Çeyreğinde Pegasus işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'a yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını havacılık sektörüne ve gruba etkileri olmuştur. Grup iç ve dış hatlara Haziran 2020 yılı itibariyle izin verilen ülkeler dâhilinde uçuşlara tekrar başlamıştır. 2020 yılının ilk çeyreği sonundan beri covid-19 salgını grupun faaliyetlerini bazı dönemler de çok bazı dönemlerde az etkileye devam etmiştir. Nakit pozisyonunu korumak ve cari oran dengesini sağlamak amacıyla, ücretsiz izin, t tedarikçi sözleşmelerinde indirim ve ödeme dönemi güncellemeleri, acil ve kritik olmayan harcamalarının ertelenmesi gibi tedbirler almıştır. 2022 yılının başından itibaren yeni varyant etkilerinin azalmasıyla beraber uçuşlar büyük ölçüde pandemi öncesi seviyelere yaklaşmış. Salgında yeni dalgaların oluşması, salgının sebep olduğu sağlık sorunları ile yeni bilgileri ortaya çıkması devlet tarafından salgının yayılımını önlemek amacıyla yeni kararların alınması gibi unsurlar şirketin faaliyetlerini ve finansal durumunu etkilemeye devam etmektedir.”

2020 yılının 1. Çeyreğinde Pegasus işletmesinin raporlama dönemi sonrası hususlar ve olaylar Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“Coronavirüs salgını, özellikle havayolu operasyonlarında aksaklıklara yol açmıştır. Bunun sonucu olarak 2020 yılı Mart ayı operasyonları tahmin edilenden düşük gerçekleşmiştir. Salgının belirsiz olması nedeniyle Şirket'in gelecek dönemlerdeki operasyonları üzerinde yaratacağı etkisi tahmin edilememektedir.”

Yukarıdaki tabloda Pegasus işletmesinin salgından olumsuz etkilendiği anlaşılmaktadır. İşletme salgından korunmak için gerekli önlemleri almıştır. THY işletmesinde olduğu gibi bu işletme de 2019 yılında Covid-19'un etkisine dair finansal tablo dipnotunda herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. Salgının etkisi daha çok 2020 ve 2021 yılında hissedilmiştir. 2022 yılında ise çok fazla açıklamalara yer verilmediği ve salgının azalmasıyla beraber dipnotlarda uçuşların yeniden başladığı belirtilmiştir. Bu işletmede de değer düşüklüğüne rastlanmamıştır. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Operasyonları Etkileyen Olaylar)’, ‘Grubun Organizasyonu Ve Faaliyet Konusu’, ‘Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar’ başlıkları altında açıklamalarda bulunmuştur.

Tablo 3. 3. TAV İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

TAV	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?				✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?												
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?				✓								

2020 yılının 1. Çeyreğinde TAV'ın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

"Coronavirüs salgını, özellikle havayolu operasyonlarında aksaklıklara yol açmıştır, bunun sonucu olarak 2020 yılı Mart ayı yolcu sayıları tahmin edilenden düşük gerçekleşmiştir. Salgının belirsiz olması dolayı Şirket'in operasyonları üzerinde yaratacağı etkisi tahmin edilememektedir."

2020 yılının 2. Çeyreğinde TAV'ın finansal tablo dipnotunda Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

"Covid-19 sağlık krizinin hava trafiğinde önemli etkilere sebep olmuş ve Mart ayından bu yana hava trafiğinin büyük ölçüde durmasına neden olmuştur. Hava trafiğindeki bu ani düşüşün hem havacılık gelirleri hem de iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlardan elde edilen ticari gelirler üzerinde etkisi mevcuttur. Covid-19 salgını sebebiyle kiracılara tanınan kira imtiyazlarının, kiralamada yapılan bir değişikliğin olup olmadığını değerlendirmeleri konusunda muafiyet tanınması amacıyla değişiklik yapılmıştır. Covid-19 salgınının etkisi sebebiyle refinansmanda birtakım düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte, ana maddeler üzerinde Şirketi ve sermayedarlarını etkileyecek önemli derecede bir değişiklik bulunmamaktadır."

2020 yılının 3. Çeyreğinde TAV'ın finansal tablo dipnotunda Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 sağlık krizinin hava trafiğinde önemli etkilere sebep olmuş ve Mart ayından bu yana hava trafiğinin büyük ölçüde durmasına neden olmuştur. Hava trafiğindeki bu ani düşüşün hem havacılık gelirleri hem de iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlardan elde edilen ticari gelirler üzerinde etkisi mevcuttur. Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar tanınmuştur. Covid-19 salgınının etkisi sebebiyle refinansmanda birtakım düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte, ana maddeler üzerinde şirketi ve sermayedarlarını etkileyecek önemli derecede bir değişiklik bulunmamaktadır.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde TAV’ın finansal tablo dipnotunda Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Salgından ötürü seyahat kısıtlamalarının yarattığı Mücbir Sebeplerden (Force Majeure) dolayı, Grup’un Türkiye’de işlettiği Antalya, Ankara Esenboğa, Gazipaşa-Alanya, İzmir Adnan Menderes ve Milas-Bodrum havalimanlarının işletme hakkı sürelerinin ikişer yıl uzatılmasına ilişkin karar verilmiştir. Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmışır. Değer düşüklüğü testleri uygulanmış ve değer düşüklüğü tespit edilmiştir.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde TAV’ın finansal tablo dipnotunda Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 sağlık krizinin hava trafiği üzerinde önemli etkileri olmuş ve 2020 Mart ayından itibaren hava trafiğinin büyük ölçüde durmasına neden olmuştur. Hava trafiğindeki bu ani düşüşün hem havacılık gelirleri hem de iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlardan elde edilen ticari gelirler üzerinde etkisi mevcuttur. Salgından ötürü kaynaklanan seyahat kısıtlamalarının yarattığı Mücbir Sebeplerden (Force Majeure) dolayı, Grup’un kontratları gereği yapmış olduğu başvuruların değerlendirildiği ve Grup’un Türkiye’de işlettiği Antalya, GazipaşaAlanya, İzmir Adnan Menderes ve Milas-Bodrum havalimanlarının işletme hakkı sürelerinin ikişer yıl uzatılmasına ilişkin karar verilmiştir. Değer düşüklüğü testleri uygulanmış ve değer düşüklüğü tespit edilmiştir. Covid-19’un mali tablolarda yol açtığı olumsuz etkiyi minimum seviyede tutabilmek için Grup yönetimi, operasyonel giderlerinde yüksek oranda tasarruf sağlamıştır. Bunlara ilaveten kredi verenler ile refinansman anlaşmaları imzalanmış ve bazı imtiyaz sözleşmeleri için ilgili devletlerin yetkili otoritelerinden süre uzatımı alınmıştır.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde TAV’ın finansal tablo dipnotunda Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 sağlık krizinin hava trafiği üzerinde önemli etkileri olmuş ve 2020 Mart ayından itibaren hava trafiğinin büyük ölçüde durmasına neden olmuştur. Hava trafiğindeki bu ani

düşüşün hem havacılık gelirleri hem de iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlardan elde edilen ticari gelirler üzerinde etkisi mevcuttur. Salgından kaynaklı seyahat kısıtlamalarının yarattığı Mücbir Sebeplerden (Force Majeure) dolayı, Grup'un kontratları gereği yapmış olduğu başvuruların değerlendirildiği ve Grup'un Türkiye'de işlettiği Antalya, Gazipaşa-Alanya, İzmir Adnan Menderes ve Milas-Bodrum havalimanlarının işletme hakkı sürelerinin ikişer yıl uzatılmasına ilişkin karar verilmiştir. Değer düşüklüğü testleri uygulanmış ve değer düşüklüğü tespit edilmiştir. Bunlara kredi verenler ile refinsman anlaşmaları imzalanmış ve bazı imtiyaz sözleşmeleri için ilgili devletlerin yetkili otoritelerinden süre uzatımı alınmıştır.”

2022 yılının 1. Çeyreğinde TAV'ın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'a ilişkin yapılan açıklamalar:

“Salgından dolayı seyahat kısıtlamalarının ortaya çıkardığı Mücbir Sebep (Force Majeure) koşulları sebebiyle Grup'un Türkiye'de işlettiği Antalya, Gazipaşa-Alanya, Ankara Esenboğa, İzmir Adnan Menderes ve Milas-Bodrum havalimanlarının mevcut işletme hakkı sürelerinin ikişer yıl uzatılmasına karar verilmiştir. Salgından dolayı kiracılara kira imtiyazları sunmaya devam etmiştir ve salgının etkilerinin devam etmesi nedeniyle KGK kolaylaştırıcı uygulamanın kullanılabileceği süreyi bir yıl uzatmıştır. TAV Bodrum'un 2022 yılına ait 28.680 Avro tutarı ve TAV Ege'nin 2022 yılına ait 28.975 Avro tutarındaki imtiyaz kira ödemesi salgından dolayı 2024 yılına ertelenmiştir. Salgının yarattığı krizin mali tablolarda yol açtığı olumsuz etkiyi en az seviye de tutabilmek için grup operasyonel giderlerinde tasarruf sağlanmıştır.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde TAV'ın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'a ilişkin yapılan açıklamalar:

Salgından dolayı seyahat kısıtlamalarının yarattığı Mücbir Sebep (Force Majeure) koşulları sebebiyle Grup'un Türkiye'de işlettiği Antalya, Gazipaşa-Alanya, Ankara Esenboğa, İzmir Adnan Menderes ve Milas-Bodrum havalimanlarının mevcut işletme hakkı sürelerinin ikişer yıl uzatılmasına karar verilmiştir. Salgından dolayı kiracılara kira imtiyazları sunmaya devam etmiştir ve salgının etkilerinin devam etmesi nedeniyle KGK kolaylaştırıcı uygulamanın kullanılabileceği süreyi bir yıl uzatmıştır. TAV Bodrum'un 2022 yılına ait 28.680 Avro tutarı ve TAV Ege'nin 2022 yılına ait 28.975 Avro tutarındaki imtiyaz kira ödemesi salgından dolayı 2024 yılına ertelenmiştir. Salgının yarattığı krizin mali tablolarda yol açtığı olumsuz etkiyi en az seviye de tutabilmek için grup operasyonel giderlerinde tasarruf sağlanmıştır.”

2022 yılının 3. Çeyreğinde TAV'ın finansal tablo dipnotlarında Covid-19'a ilişkin yapılan açıklamalar:

“Salgından dolayı seyahat kısıtlamalarının yarattığı Mücbir Sebep (Force Majeure) koşulları sebebiyle Grup’un Türkiye’de işlettiği Antalya, Gazipaşa-Alanya, Ankara Esenboğa, İzmir Adnan Menderes ve Milas-Bodrum havalimanlarının mevcut işletme hakkı sürelerinin ikişer yıl uzatılmasına karar verilmiştir. Salgından dolayı kiracılara kira imtiyazları sunmaya devam etmiştir ve salgının etkilerinin devam etmesi nedeniyle KGK kolaylaştırıcı uygulamanın kullanılabileceği süreyi bir yıl uzatmıştır. TAV Bodrum’un 2022 yılına ait 28.680 Avro tutarı ve TAV Ege’nin 2022 yılına ait 28.975 Avro tutarındaki imtiyaz kira ödemesi, salgından dolayı 2024 yılına ertelenmiştir. Salgının yarattığı krizin mali tablolarda yol açtığı olumsuz etkiyi en az seviye de tutabilmek için grup operasyonel giderlerinde tasarruf sağlanmıştır.”

2020 yılının 1. Çeyreğinde TAV’ın raporlama döneminden sonraki olaylar Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar:

“Coronavirüs salgını, özellikle havayolu operasyonlarında aksaklıklara yol açmıştır, bunun sonucu olarak 2020 yılı Mart ayı yolcu sayıları beklenenden düşük gerçekleşmiştir. Salgının şiddetinin belirsiz olması nedeniyle Şirket’in operasyonları üzerinde yaratacağı etkisi tahmin edilememektedir.”

Yukarıdaki tablolara baktığımız zaman TAV işletmesi Covid-19 salgınından etkilenmiştir. İşletme salgından korunmak için gerekli tedbirleri almıştır. Yine aynı şekilde 2019 yılının 3. Çeyreğinde Covid-19 salgını ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Salgının etkileri daha çok 2020-2021 yılında hissedilmiştir. 2022 yılında ise çok fazla açıklamaya yer verilmemiştir. Yukarıdaki işletmelerle kıyasladığımız zaman sadece TAV işletmesinde değer düşüklüğü tespit edilmiştir. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘*Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar*’, ‘*Şirketin Organizasyonu Ve Faaliyet Konusu*’, ‘*Finansal Borçlanmalar*’, ‘*Diğer Alacaklar Ve Borçlar*’ başlıkları altında açıklamalarda bulunmuştur.

İLAC SEKTÖRÜ

Bu sektör de seçilen işletmeler; Deva, Eczacıbaşı ve Selçuk işletmeleridir. Bu işletmelerin finansal tablo dipnotları incelenecek daha sonra sorulara cevap aranılacaktır.

Tablo 3. 4. DEVA İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

DEVA	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?				✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?							✓	✓	✓	✓	✓	✓
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?				✓								

2020 yılının 1. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“Coronavirüs salgınının yarattığı olağanüstü durum nedeniyle; İlaç Pazarında ve buna bağlı olarak Grup'un satışlarında yaşanan daralmanın, salgının nihai şiddetinin belirsiz olması sebebiyle devam etmesi beklenmektedir. Grup, salgının yarattığı olumsuz etkiler sebebiyle Sağlık Bakanlığı'nın uygulamaları gereği sağlık kuruluşlarında tanıtım faaliyetleri durdurulmuş ve grup'un üretim faaliyetleri normal sürecinde devam etmektedir.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“ Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Salgının yarattığı olumsuz etkiler sebebiyle Sağlık Bakanlığı'nın uygulamaları gereği sağlık kuruluşlarında tanıtım faaliyetleri durdurulmuştur. Bunun yanı sıra Grup'un üretim faaliyetleri normal sürecinde devam etmektedir.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Salgının yarattığı olumsuz etkileri sebebiyle Sağlık Bakanlığı'nın uygulamaları gereği sağlık kurum ve kuruluşlarında tanıtım

faaliyetleri sektör genelinde olduğu gibi Grup'ta da sınırlı olarak yapılmaktadır. Bunun yanı sıra Grup'un üretim faaliyetleri normal sürecinde devam etmektedir. ”

2021 yılının 1. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Grup, salgının yarattığı olumsuz etkiler sebebiyle Sağlık Bakanlığı'nın uygulamaları gereği sağlık kurum ve kuruluşlarında tanıtım faaliyetleri sektör genelinde olduğu gibi Grup'ta da sınırlı olarak yapılmaktadır. Bunun yanı sıra Grup'un üretim faaliyetleri normal sürecinde devam etmektedir. ”

2021 yılının 2. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“ Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Salgının işletme faaliyetlerine ve finansal duruma olası etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiştir. Konsolide finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tablolara yansıtılanlar haricinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. ”

2021 yılının 3. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Salgının etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. İşletmenin finansal varlıklar, stoklar, kullanım hakkı varlıkları, şerefiye, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. ”

2022 yılının 1. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

Kiracılara kira imtiyazları sunmaya devam etmektedir. Salgının etkilerinin devam etmesi nedeniyle KGK kolaylaştırıcı uygulamanın kullanabileceği süreyi 1 yıl uzatmıştır. Salgının etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. Salgının konsolide finansal tablolara etkileri değerlendirilmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. 31 Mart 2022 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan finansal varlıklar, stoklar, kullanım hakkı varlıkları, şerefiye, maddi ve maddi olmayan duran

varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tablolara yansıtılanlar haricinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

Kiracılara kira imtiyazları sunmaya devam etmektedir. Salgının etkilerinin devam etmesi nedeniyle KGK kolaylaştırıcı uygulamanın kullanabileceği süreyi 1 yıl uzatmıştır. Salgının etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. Salgının konsolide finansal tablolara etkileri değerlendirilmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. 30 Haziran 2022 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan finansal varlıklar, stoklar, kullanım hakkı varlıkları, şerefiye, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tablolara yansıtılanlar haricinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2022 yılının 3. Çeyreğinde DEVA işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Kiracılara kira imtiyazları sunmaya devam etmektedir. Salgının etkilerinin devam etmesi nedeniyle KGK kolaylaştırıcı uygulamanın kullanabileceği süreyi 1 yıl uzatmıştır. Salgının etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. Salgının konsolide finansal tablolara etkileri değerlendirilmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. 30 Haziran 2022 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan finansal varlıklar, stoklar, kullanım hakkı varlıkları şerefiye, , maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tablolara yansıtılanlar haricinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde DEVA işletmesinin, işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“Covid-19 salgınının, işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna olan etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. İşletme Covid-19 salgınının konsolide finansal tablolarına muhtemel etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. İşletmen 30 Haziran 2021 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve haricinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde DEVA işletmesinin, işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“ Covid-19 salgınının, işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. İşletme konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının konsolide finansal tablolarına muhtemel etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. İşletme 30 Eylül 2021 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2022 yılının 1. Çeyreğinde DEVA işletmesinin, işletmenin sürekliliği üzerine etkisinde dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“ Covid-19 salgınının, işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. . İşletme konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının konsolide finansal tablolarına muhtemel etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. İşletme 31 Mart 2022 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tablolara yansıtılanlar haricinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde DEVA işletmesinin, işletmenin sürekliliği üzerine etkisinde dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“ Covid-19 salgınının, işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. İşletme konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının konsolide finansal tablolarına muhtemel etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. İşletme 30 Haziran 2022 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tablolara yansıtılanlar haricinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2022 yılının 3. Çeyreğinde DEVA işletmesinin, işletmenin sürekliliği üzerine etkisinde dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“ Covid-19 salgınının, işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmıştır. İşletme konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının konsolide finansal tablolarına muhtemel etkilerini değerlendirmiş ve

konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. İşletme 30 Eylül 2022 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tablolara yansıtılanlar haricinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2020 yılının 1. Çeyreğinde DEVA işletmesinin raporlama dönemi sonrasında Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“Coronavirüs salgınının yarattığı olumsuz durum nedeniyle; İlaç Pazarında ve buna bağlı olarak Grup’un satışlarında yaşanan daralmanın, salgının nihai şiddetinin belirsiz olması sebebiyle devam etmesi beklenmektedir. Grup, salgının yarattığı olumsuz etkiler sebebiyle Sağlık Bakanlığı’nın uygulamaları gereği sağlık kuruluşlarında tanıtım faaliyetleri durdurulmuştur. Bunun yanı sıra Grup’un üretim faaliyetleri normal sürecinde devam etmektedir.”

Yukarıdaki tabloya baktığımız zaman Deva işletmesinin salgından çok fazla etkilenmediği anlaşılmaktadır. Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yeterince açıklamaya yer verilmemiştir. 2019 yılında salgın ile ilgili herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Daha çok 2020-2021’de salgının etkilerine dair açıklamalara yer verilmiştir. İşletmede değer düşüklüğüne rastlanmamıştır. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen Ya Da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir, Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gerekli Olan Diğer Hususlar’, ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar’, ‘Grubun Organizasyonu Ve Faaliyet Konusu’, ‘Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar’ başlıkları altında açıklamalarda bulunmuştur.

Tablo 3. 5. ECZACIBAŞI İşletmesi Covid-19’a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

ECZACIBAŞI	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19’un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?				✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?												
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												

Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?				✓	✓	✓	✓					
--	--	--	--	---	---	---	---	--	--	--	--	--

2020 yılının 1. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Kanyon AVM 20 Mart 2020 tarihi itibarıyla geçici bir süreliğine faaliyetine son verilmesi kararı verilmiştir. Kanyon AVM'nin faaliyetine son verildiği 20 Mart- 30 Nisan 2020 tarihleri arasında kapalı olan mağazalardan kiracılarından kira bedelinin alınmamasına karar verilmiştir. Evden çalışma modeli uygulanmış, ürün tanıtım faaliyetleri 19 Mart 2020 tarihine kadar durdurulmuş ve tanıtım faaliyetlerini yerine getiremeyen Tıbbi Tanıtım Sorumlusu ve Uzman Tıbbi Tanıtım Sorumlusu personeli için kısa çalışma ödeneğine başvurmuştur.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. İşletme 30 Haziran 2020 tarihli konsolide finansal tablolar hazırlanırken salgının muhtemel etkileri değerlendirilmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir ve likitide durumunu güçlendirmek için nakit yönetim stratejisini gözden geçirmiştir. 30 Haziran 2020 tarihli ara dönem özet konsolide finansal tablolarda yer alan varlıkların değerlerinde ortaya çıkabilecek l değer düşüklükleri test edilmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Covid-19 salgını nedeniyle Kanyon AVM'nin 20 Mart 2020 tarihi itibarıyla geçici bir süre ile faaliyetlerine son verilmiş ve faaliyetlerine son verildiği 20 Mart- 30 Nisan 2020 tarihleri arasında kapalı olan mağazalardan kiracılarından kira bedelinin alınmamasına karar verilmiştir.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Salgından dolayı yaşanan olumsuzluklar ile paralel olarak işletme salgınının olumsuz etkilerini en aza indirmek için gerekli adımlar atılmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek için nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiştir. İşletme finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiştir. 30 Eylül 2020 tarihli ara dönem özet konsolide finansal tablolarda yer alan varlıkların değerlerinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Covid-19 salgını nedeniyle Kanyon AVM'nin 20 Mart 2020 tarihi itibarıyla belli bir süre ile faaliyetlerine ara verilmesine karar verilmiş ve Kanyon

AVM'nin hizmete kapatıldığı 20 Mart- 30 Nisan 2020 tarihleri arasında kapalı olan mağazalardan kiracılarından kira bedelinin alınmamasına karar verilmiştir.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar sağlanmıştır. Özellikle sağlık sektörüne etkisi olan Covid-19 salgınında yaşanan gelişmeler ve sektörün gelişimi konusundaki beklentiler çerçevesinde Baxter Grubu'nun bu talebi ve diğer stratejik opsiyonlar değerlendirilmiş ve bu kapsamda, EİP çatısı altında yürüttüğü hastane ürünlerinin dağıtım işine son verilmesi ve hastane ürünlerine ait bazı malvarlığı değerlerinin Baxter Turkey Renal Hizmetler A.Ş. 'ne (“Baxter Türkiye”) devredilmesi konusunda 5 Şubat 2021 tarihinde EİP ile Baxter Türkiye arasında bir Malvarlığı Alım ve Satım Sözleşmesi'nin imzalanmasına karar verilmiştir.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisinde dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınının Grup'un faaliyetlerine etkileri kapsamlı olarak değerlendirilmekte, olumsuz etkileri azaltmaya yönelik etkin gider ve nakit yönetimini sağlayacak yönde tasarruf tedbirleri ve ek önlemler alınmaktadır. Grup portföyünde bulunan alışveriş merkezi kiracılarına değişen oranlarda kira desteği sağlamaya devam etmiştir. Salgın nedeniyle ürün tanıtımları kısıtlamalar nedeniyle 2021 Mart ayı sonuna kadar Tıbbi Tanıtım Sorumlusu ve Uzman Tıbbi Tanıtım Sorumlusu (TTS) personeli ziyaretlerini haftanın 2 günü gerçekleştirilebilmiştir, Nisan ayında tam zamanlı çalışmaya başlamışlardır. Hastane saha ekibi ise 2020 Eylül ayından 2021 Mart ayı sonuna kadar %20 zamanlı çalışırken, Nisan ayı itibarıyla tam zamanlı olarak çalışmaya başlamıştır. Mayıs ayında kapanma ile birlikte kısa çalışma ödeneğinden faydalanılmış, Haziran ayında ise tüm ekiplerce tam zamanlı olarak çalışılmıştır. Grup'un 30 Haziran 2021 tarihli finansal tabloları hazırlanırken Covid-19 salgınının olası etkileri değerlendirilmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Bu kapsamda, Grup'un 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarında yer alan varlıklarda 30 Haziran 2021 tarihi itibarıyla herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisinde dair yapılan açıklamalar:

“İşletmeni faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini minimum seviyeye indirmek için işletmeler tarafından gerekli önlemler alınmıştır. Grup kira gelirlerinin

sürdürülebilir olması, salgın döneminde kiracı portföyünün korunması ve ticari ilişkilerin desteklenmesi amacıyla 2021 yılının ilk dokuz aylık döneminde de Grup portföyünde bulunan alışveriş merkezi kiracılarına değişen oranlarda kira desteği sağlamaya devam etmiştir. İşletmenin 30 Eylül 2021 tarihli finansal tabloları hazırlanırken Covid-19 salgınının ortaya çıkardığı etkileri gözden geçirilmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. . Bu kapsamda, işletmenin 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarında yer alan varlıklarda 30 Eylül 2021 tarihi itibarıyla herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar sağlanmıştır.”

2022 yılının 1. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisinde dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kiracılara imtiyazlar tanınmıştır. Kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirme konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı uygulama getirmiştir.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisinde dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kiracılara imtiyazlar tanınmıştır. Kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirme konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı uygulama getirmiştir.”

2022 yılının 3. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisinde dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kiracılara imtiyazlar tanınmıştır. Kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirme konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı uygulama getirmiştir.”

2020 yılının 1. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin raporlama dönemi sonrasında Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“Kanyon Alışveriş Merkezi'nin ("Kanyon AVM") 20 Mart 2020, saat 20:00 itibarıyla geçici bir süre ile faaliyetlerine ara verilmesine karar verilmiştir. Bu doğrultuda; Yönetim Kurulu 3 Nisan 2020 tarihli toplantısında Kanyon AVM'nin hizmete kapatıldığı 20 Mart- 30 Nisan 2020 tarihleri arasında faaliyetlerine ara veren mağaza kiracılarından kira bedeli alınmamasına karar vermiştir. Kanyon AVM'nin 11 Mayıs 2020 tarihi itibarıyla hizmete başlamasına ve bu tarihten itibaren geçerli olmak üzere işletmelerini açan kiracılardan Mayıs ayına ilişkin

kiraları alınmamasına, Eczacıbaşı-Monrol, üretim tesisleri dışında, evden çalışma modelini uygulamakta olup, iç piyasada yaşanan talep daralmasından dolayı tam ve kısmi süreli kısa çalışma uygulamaları için kısa çalışma ödeneğine başvurmuştur. Kısa çalışma ödeneğinden yararlanmaya başlamışlardır.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde Eczacıbaşı işletmesinin raporlama dönemi sonrasında Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“Covid-19 sebebiyle, İstanbul'da yer alan ve İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ile %50-50 ortak olduğumuz Kanyon Alışveriş Merkezi'nde 1 Eylül 2020'ye kadar ihtiyaç duyulabilecek kira indirimi ve diğer kira destek uygulamalarının güncel ziyaretçi sayısı ve iş hacmi dikkate alınarak; Kanyon Yönetim İşletim ve Pazarlama A.Ş. tarafından belirlenmesine karar verilmiştir.”

Yukarıdaki tabloya baktığımız zaman Eczacıbaşı işletmesi salgından çok fazla etkilenmediği ve finansal tablo dipnotlarında yeterince açıklamalara yer verilmediği anlaşılmaktadır. 2019 yılında salgın ile ilgili açıklamaya yer verilmemiştir. Salgının etkisi 2020-2021 yılında hissedilmiştir. 2022 yılında ise salgının yavaşlamasıyla beraber çok fazla açıklamalara yer verilmemiştir. İşletmede değer düşüklüğüne rastlanmamıştır. İşletmenin sürekliliği üzerine etkisi ve muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili açıklamalara yer verilmemiştir. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar’, ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar’, ve ‘Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar’ başlığı altında açıklamalarda bulunmuştur.

Tablo 3. 6. SELÇUK İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

SELÇUK	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?					✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?												
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												

gözden geçirilmiş olup, 31 Mart 2021 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan varlıkların değerlerinde herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde Selçuk işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınına karşı alınmış olan önlemler, tüm dünyada operasyonlarda aksaklıklara sebebiyet vermiş ve ekonomik koşulları olumsuz bir şekilde etkilemeye devam etmektedir. Bu süreçte işletme yönetimi, Covid-19’un işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini minimum seviyeye indirmek için gerekli aksiyonları almıştır ve süreç ile ilgili değerlendirmelerine devam etmektedir. Rapor tarihi itibarıyla Grup’un faaliyetleri kesintisiz devam etmektedir. 30 Haziran 2021 tarihli konsolide finansal tabloları hazırlanırken Covid-19 salgınının muhtemel etkileri değerlendirilmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında TMS/TFRS’ler kapsamında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiş olup, 30 Haziran 2021 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan varlıkların değerlerinde değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Kira ödemelerinde işletmelere bazı imtiyazlar tanınmaktadır. 7 Nisan 2021 tarihinde KGK, muafiyetin, vadesi 30 Haziran 2022 tarihinde veya öncesinde dolan kira ödemelerinde azalışa sebep olan imtiyazları da kapsayacak şekilde uzatılmasına ilişkin değişiklik yapmıştır.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde Selçuk işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını tüm dünyada operasyonlarda aksaklıklara sebebiyet vermiş ve ekonomik koşulları olumsuz bir şekilde etkilemeye devam etmektedir. Bu süreçte işletme yönetimi, Covid-19’un işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini minimum seviyeye indirmek için gerekli aksiyonları almıştır ve süreç ile ilgili değerlendirmelerine devam etmektedir. Rapor tarihi itibarıyla Grup’un faaliyetleri kesintisiz devam etmektedir. Bununla birlikte, 30 Eylül 2021 tarihli konsolide finansal tabloları hazırlanırken Covid-19 salgınının muhtemel etkileri incelenmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında TMS/TFRS’ler kapsamında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiş olup, 30 Eylül 2021 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan varlıkların değerlerinde değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Covid-19 salgınının yaratabileceği ekonomik olumsuzluklara karşı çeşitli önlemler kapsamında kira ödemelerinde işletmelere bazı imtiyazlar tanınmaktadır. 7 Nisan 2021 tarihinde KGK, muafiyetin, vadesi 30 Haziran 2022 tarihinde veya öncesinde dolan kira ödemelerinde azalışa sebep olan imtiyazları da kapsayacak şekilde uzatılmasına ilişkin değişiklik yapmıştır.”

2022 yılının 1. Çeyreğinde Selçuk işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgınına karşı alınan önlemler salgına yakalanan tüm dünya da operasyonlarda aksamalara neden olmuş ve ekonomik durumları olumsuz etkilemeye devam etmektedir. Grup, faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini en aza indirmek için gerekli önlemler almıştır. Grup faaliyetlerine kesintisiz devam etmektedir. 31 Mart 2022 tarihli konsolide finansal tablolar hazırlanırken salgının etkileri değerlendirilmiş konsolide finansal tabloların hazırlanmasında TMS/TFRS'ler kapsamında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiş, 31 Mart 2022 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır."

2022 yılının 2. Çeyreğinde Selçuk işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgınına karşı alınan önlemler salgına yakalanan tüm dünya da operasyonlarda aksamalara neden olmuş ve ekonomik durumları olumsuz etkilemeye devam etmektedir. Grup, faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini en aza indirmek için gerekli önlemler almıştır. Grup faaliyetlerine kesintisiz devam etmektedir. 31 Haziran 2022 tarihli konsolide finansal tablolar hazırlanırken salgının etkileri değerlendirilmiş konsolide finansal tabloların hazırlanmasında TMS/TFRS'ler kapsamında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiş, 30 Haziran 2022 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır."

2022 yılının 3. Çeyreğinde Selçuk işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgınına karşı alınan önlemler salgına yakalanan tüm dünya da operasyonlarda aksamalara neden olmuş ve ekonomik durumları olumsuz etkilemeye devam etmektedir. Grup, faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini en aza indirmek için gerekli önlemler almıştır. Grup faaliyetlerine kesintisiz devam etmektedir. 30 Eylül 2022 tarihli konsolide finansal tablolar hazırlanırken salgının etkileri değerlendirilmiş konsolide finansal tabloların hazırlanmasında TMS/TFRS'ler kapsamında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiş, 30 Eylül 2022 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır."

Yukarıdaki tabloya baktığımız zaman Selçuk işletmesinin salgından çok fazla etkilenmediği ve finansal tablo dipnotunda yeterince açıklamaya yer verilmediği anlaşılmaktadır. İşletmenin sürekliliği üzerine etkisi ve muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde covid-19 ile ilgili açıklamalara yer verilmemiştir. Daha çok salgının etkisi 2020-2021 yılında hissedilmiştir. 2022 yılın da ise salgının yavaşlamasıyla beraber çok fazla açıklamalara yer verilmemiştir. İşletmede değer düşüklüğüne rastlanmamıştır. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar’, ‘Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen ya da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir Ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gerekli Olan Diğer Hususlar’, başlıkları altında açıklamalarda bulunmuşlardır.

TURİZM SEKTÖRÜ

Bu sektör de seçilen işletmeler; Ayces, Avtur ve Maalt işletmeleridir. Bu işletmelerin finansal tablo dipnotları incelenecek daha sonra sorulara cevap aranılacaktır.

Tablo 3. 7. AYCES İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

AYCES	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?				✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?					✓	✓		✓				
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?				✓								

2020 yılının 1. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19’un çalışan sağlığı, Şirket faaliyetleri ve finansal durumuna olası etkileri tüm açılardan dikkatli bir şekilde takip edilmekte ve Şirket’in bu durumdan mümkün olan en az hasarla atla bilmesi için gerekli önlemler alınmaktadır. Covid-19 salgınından kaynaklı olarak şirketin faaliyet gösterdiği Turizm Sektöründe 01.04.2020 – 29.06.2020 tarihleri arasında Şirket faaliyetlerine ara verilmesine karar verilmiştir. Salgının ekonomi üzerinde ortaya çıkardığı etkilerinin raporlama tarihi itibarıyla belirsizlik yaratması sebebiyle, finansal tabloları üzerindeki etkileri tahmin edilememekte olup, genel faaliyetler, operasyonel sonuçlar ve finansal durum üzerinde doğabilecek etkilerin içeriğı ve kapsamıyla ilgili değerlendirmelere devam edilmektedir.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Covid-19 salgınından dolayı hem faaliyet gösterilen sektörde hem de ekonomide yaşanan gelişmelere ve yavaşlamalara bağılı olarak satış, net çalışma sermayesi ve nakit akış süreçlerinde aksaklılara neden olmuştur. 1 Nisan- 30 Haziran 2020 tarihleri arasında salgın nedeniyle faaliyetlerine ara verilmesine karar verilmiştir. Yatırımlar, operasyonel giderler ve stokların etkin yönetimine ilişkin çalışmalar yapılmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek üzere nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiş ve gerekli aksiyonlar alınmıştır. İşletme ara dönem finansal tablolar hazırlarken salgının finansal tablolara muhtemel etkilerini değerlendirmiş, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımları gözden geçirmiştir. 30 Haziran 2020 tarihli ara dönem finansal tablolarda yer alan varlıklara değer düşüklüğü testi uygulanmış ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar sağlanmıştır. Şirket’in faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini en aza indirmek için önlemler Şirket tarafından alınmıştır. Covid-19 salgınından ötürü hem faaliyet gösterilen sektörde hem de ekonomide yaşanan gelişmeler ve yavaşlamalara bağılı olarak satış, net çalışma sermayesi ve nakit akış süreçlerinde sektöre uğramıştır. Bu doğrultuda Şirket yönetimince 1 Nisan-30 Haziran 2020 tarihleri arasında salgından dolayı faaliyetlere geçici olarak durdurulması kararı verilmiş, bu esnada özellikle yatırımlar, operasyonel giderler ve stokların etkin yönetimine ilişkin çalışmalar yapılmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek üzere nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiş ve gerekli aksiyonlar alınmıştır. Şirket, 30 Eylül 2020 tarihli ara dönem özet finansal tablolarını hazırlarken salgının finansal tablolarına

muhtemel etkilerini değerlendirmiş ve ara dönem özet finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Eylül 2020 tarihli ara dönem özet finansal tablolarında yer alan varlıklara değer düşüklüğü testi uygulanmış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Covid-19 salgınından dolayı hem Şirket'in içinde bulunduğu sektörde hem de ekonomide yaşanan gelişmeler ve yavaşlamalara bağlı olarak, bilhassa sokağa çıkma kısıtlamalarının uygulandığı zamanlarda Şirket'in faaliyetleri geçici olarak duraklatılmak durumunda kalmaktadır. Nitekim artan Covid-19 salgınından dolayı sokağa çıkma yasakları sebebiyle 1 Ocak – 31 Mart 2021 döneminde Şirket yönetimi faaliyetlerine ara vermek durumunda kalmıştır. 1 Nisan 2021 tarihinde faaliyetlerine kaldığı yerden yeniden devam etmek suretiyle açılmış olmakla birlikte ülke çapında uygulanan tam kapanma doğrultusunda Şirket'in faaliyetlerine 1 Mayıs - 31 Mayıs 2021 tarihlerinde yeniden ara verilmesine karar verilmiştir. Covid-19 salgınının şirketin faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini en aza indirmek için şirket tarafınca önlemler alınmıştır. Bu sırada Şirket tarafından, yatırım harcamaları, operasyonel giderler ve stokların minimize edilmesi amacıyla gerekli tedbirler alınmış, kısa çalışma ödeneğinden yararlanılmış ve devlet tarafından sağlanan teşviklerden yararlanılmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek için ödeme ve tahsilat vadeleri gözden geçirilerek nakit yönetim stratejisi incelenmiştir. Şirket, 31 Mart 2021 tarihli özet finansal tablolarını hazırlarken salgınının finansal tablolarına muhtemel etkilerini gözden geçirmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 31 Mart 2021 tarihli özet finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek olası değer düşüklükleri testi uygulamış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Covid-19'un, Şirket'in faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini en aza indirmek için şirket tarafınca önlemler alınmıştır. Covid-19 salgını sebebiyle hem faaliyet gösterilen sektörde hem de ekonomide yaşanan gelişmeler ve yavaşlamalara bağlı olarak satış, net çalışma sermayesi ve nakit akış süreçlerinde aksamalara neden olmuştur. Bu doğrultuda Şirket yönetimi tarafından 1 Ocak-31 Mart 2021 tarihleri kapsayan zamanlarda salgın sebebiyle faaliyetlere ara verilmesine karar verilmiştir. Şirket 1 Nisan 2020 tarihinde

faaliyetlerine devam etmek suretiyle açılmış olmakla birlikte, daha sonra ülke çapında tam kapanma dikkate alınarak şirket faaliyetlerine 1 Mayıs-31 Mayıs 2021 tarihlerinde yeniden ara verilmesine karar verilmiş daha sonra 1 Haziran 2021 tarihi itibarıyla faaliyetlerine tekrardan başlamıştır. Şirket, 30 Haziran 2021 tarihli ara dönem özet finansal tablolarını hazırlarken salgınının finansal tablolarına muhtemel etkileri gözden geçirilmiş ve ara dönem özet finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Haziran 2021 tarihli ara dönem özet finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek olası değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Covid-19 salgınının şirketin faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel minimum indirmek için gerekli önlemler alınmıştır. Salgından dolayı yaşanan yavaşlamalara bağlı olarak satış, net çalışma sermayesi ve nakit akış süreçlerinde aksaklıklar yaşanmıştır. Bu doğrultuda şirket 1 Ocak -31 Mart 2021 tarihleri kapsayan zamanlarda salgından dolayı faaliyetlere ara verilmesine karar verilmiştir. Daha sonra 1 Nisan 2021 tarihinde faaliyetlerine devam etmek suretiyle açılmış olmakla birlikte ülke çapından alınan tam kapanma kararı ile 1 Mayıs-31 Mayıs 2021 tarihinde tekrar ara verilmiş, 1 Haziran 2021 tarihinde tekrardan faaliyetine başlamıştır. 30 Eylül 2021 tarihli ara dönem özet finansal tablolarını hazırlarken salgınının finansal tablolarına muhtemel etkilerini değerlendirmiş ve ara dönem özet finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Eylül 2021 tarihli ara dönem özet finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek olası değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2022 yılının 1. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Salgın sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Sağlanan imtiyazlar, kira ödemelerinde ara verilmesi ya da ertelenmesi dâhil olmak üzere çeşitli şekilde olabilir. Salgından dolayı tanınan imtiyazların kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeleri konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı bir uygulama getirmiştir.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Salgın sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Sağlanan imtiyazlar, kira ödemelerinde ara verilmesi ya da ertelenmesi dâhil olmak üzere çeşitli şekilde olabilir. Salgından dolayı tanınan imtiyazların kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeleri konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı bir uygulama getirmiştir.”

2022 yılının 3. Çeyreğinde AYCES işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Salgın sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Sağlanan imtiyazlar, kira ödemelerinde ara verilmesi ya da ertelenmesi dâhil olmak üzere çeşitli şekilde olabilir. Salgından dolayı tanınan imtiyazların kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeleri konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı bir uygulama getirmiştir.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde AYCES işletmesinin, işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“Şirket’in ara dönem özet finansal tabloları “İşletmenin Sürekliliği” ilkesine göre hazırlanmıştır. Covid-19 salgınının şirketin faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini minimum seviyeye indirmek için gerekli önlemler alınmıştır. Salgından dolayı yaşanan yavaşlamalara paralel olarak satış net çalışma sermayesi, nakit akış süreçlerinde aksamalar yaşanmıştır. Şirket 1 Nisan -30 Haziran 2020 tarihleri kapsayan zamanlarda faaliyetlerine ara verilmesine karar verilmiştir. Şirket yatırımlar, operasyonel giderler ve stokların etkin yönetimine ilişkin çalışmalar yapılmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek üzere nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiş ve gerekli aksiyonlar alınmıştır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. 30 Haziran 2020 tarihli ara dönem özet finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek olası değer düşüklüklerini testi uygulanmış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde AYCES işletmesinin işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“Şirket’in ara dönem özet finansal tabloları “İşletmenin Sürekliliği” ilkesi uyarınca hazırlanmıştır. Covid-19 salgınının şirket’in faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini en aza indirmek için önlemler alınmıştır. Salgından dolayı yaşanan yavaşlamalara bağlı olarak satış, net çalışma sermayesi ve nakit akış süreçlerinde aksamalar neden olmuştur. 1 Nisan 2020 ile 30 Haziran 2020 tarihleri arasında salgından dolayı faaliyetlerine belirli bir süre durdurulmasına karar verilmiş, bu esnada özellikle yatırımlar, operasyonel giderler ve stokların etkin yönetimine ilişkin çalışmalar yapılmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek üzere nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiş ve gerekli aksiyonlar alınmıştır. Finansal tabloların

hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Eylül 2020 tarihli ara dönem özet finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek olası değer düşüklükleri testi uygulamış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde AYCES işletmesinin, işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklama:

“Şirket’in ara dönem özet finansal tabloları “İşletmenin Sürekliliği” ilkesine göre hazırlanmıştır. Covid-19 salgınının şirket’in faaliyetlerine ve finansal durumuna muhtemel etkilerini minimum seviyeye indirmek için gerekli önlemler şirket tarafından alınmıştır. Covid-19 salgınından ötürü yaşanan yavaşlamalara ile ilgili olarak satış, net çalışma sermayesi ve nakit akış süreçlerinde aksamalara neden olmuştur. . 1 Ocak -31 Mart 2021 tarihleri kapsayan zamanlarda Covid-19 salgınından dolayı faaliyetlere belirli bir süre durdurulmasına karar verilmiştir. Şirket 1 Nisan 2021 tarihinde faaliyetlerine kaldığı yerden yeniden devam etmek suretiyle açılmış olmakla birlikte, ülke çapında alınan tam kapanma doğrultusunda şirket’in faaliyetlerine 1 Mayıs - 31 Mayıs 2021 tarihlerinde yeniden ara verilmesine karar verilmiş olup 1 Haziran 2021 tarihi itibarıyla Şirket faaliyetlerine tekrar başlamıştır. Covid-19 salgınının finansal tablolarına muhtemel etkileri gözden geçirilmiş ve ara dönem özet finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Haziran 2021 tarihli ara dönem özet finansal tablolarında yer alan varlıklarda meydana gelebilecek olası değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2020 yılının 1. Çeyreğinde AYCES işletmesinin raporlama dönemi sonrasında Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“Şirket’in Covid-19 salgınından minimum seviyede etkilenmesi için gerekli önlemler alınmaktadır. Koronavirüs kaynaklı olarak gerek Şirketin faaliyet gösterdiği turizm sektöründe gerekse genel ekonomik aktivitede gözlenen yavaşlama ve azalan talep doğrultusunda 01.04.2020 – 29.06.2020 tarihleri arasında Şirket faaliyetlerine ara verilmesine karar verilmiştir. Bu kapsamda, salgının ekonomik etkilerinin raporlama tarihi itibarıyla belirsizlik yaratmasından ötürü, Şirket’in operasyonları dolayısıyla finansal tablolara yarattığı etkileri tahmin edilememekte, genel faaliyetler, operasyonel sonuçlar ve finansal durum üzerinde doğabilecek etkilerin içeriği ve kapsamıyla ilgili değerlendirmelere devam edilmektedir.”

Yukarıdaki tabloya baktığımız zaman AYCES işletmesi salgından olumsuz şekilde etkilenmiştir. İşletme faaliyetlerine geçici olarak ara vermiştir. İşletmenin

varlıklarında değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır. Salgının etkisi daha çok 2020-2021 yılında hissedilmiştir. Salgının etkilerini en aza indirmek için gerekli tedbirler işletme tarafından alınmıştır. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*’, ‘*Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar ve Uygulanan Muhasebe Politikaları*’, başlıkları altında açıklamalara yer verilmiştir.

Tablo 3. 8. AVTUR İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

AVTUR	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?					✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?												
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?												

2020 yılının 2. Çeyreğinde AVTUR işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Nisan 2020, Mayıs 2020 ve Haziran 2020 aylarına ait Covid-19 salgını nedeniyle tahsil edilmeyen kiralara ilişkin olarak; kiracılarla mutabakat sağlandıktan sonra fatura edilip, tahsil edilmesi konusunda karar almıştır. Bu çerçevede Şirket, finansal tablolarında gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını gözden geçirilmiş ve bu değerlendirme ışığında 30 Haziran 2020 tarihi itibarıyla finansal tablolarında sözü edilen değerlerde değişiklik ihtiyacı olup olmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Analiz sonucunda, şirketin varlıkları üzerinde etkisi olmadığı değerlendirilmiştir.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde AVTUR işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Bu çerçevede Şirket, finansal tablolarında gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını gözden geçirilmiş ve 30 Eylül 2020 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında sözü edilen değerlerde bir değişiklik ihtiyacı olup olmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Analizler sonucunda, şirketin varlıkları üzerinde etkisi olmadığı belirlenmiştir.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde AVTUR işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar sağlanmıştır. Tüm dünyayı etkileyen Covid-19 salgını, küresel ve bölgesel olarak ekonomik koşulları negatif yönde etkilemiştir. Buna bağlı olarak Şirket, finansal tablolarında gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını gözden geçirmiş ve 31 Mart 2021 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında sözü edilen değerlerde bir değişiklik ihtiyacı olup olmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Analiz sonucunda, Şirket’in yatırım amaçlı gayrimenkulleri olmak üzere, maddi duran varlıkları, stokları ve finansal yatırımları üzerinde etkisi olmadığı anlaşılmıştır.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde AVTUR işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Kiralayanların kiracılara Covid-19 ile ilgili kira imtiyazları sunmaya devam etmesi ve Covid-19 salgınının etkilerinin devam etmesi ve bu etkilerin önemli olması nedenleriyle, KGK kolaylaştırıcı uygulamanın kullanılabileceği süreyi bir yıl uzatmıştır. Buna bağlı olarak Şirket, finansal tablolarında gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını gözden geçirmiş ve 31 Haziran 2021 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında sözü edilen değerlerde bir değişiklik ihtiyacı olup olmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Analiz sonucunda, Şirket’in yatırım amaçlı gayrimenkulleri olmak üzere, maddi duran varlıkları, stokları ve finansal yatırımları üzerinde etkisi olmadığı anlaşılmıştır.”

2021 yılının 3. Çeyreğinde AVTUR işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Bu çerçevede Grup, finansal tablolarında gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını gözden geçirmiş ve 30 Eylül 2021 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında sözü edilen değerlerde bir değişiklik ihtiyacı olup

olmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Analiz sonucunda, Grup'un yatırım amaçlı gayrimenkulleri olmak üzere, maddi duran varlıkları, stokları ve finansal yatırımları üzerinde etkisi olmadığı anlaşılmıştır.”

2022 yılının 1. Çeyreğinde AVTUR işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını küresel olduğu kadar bölgesel olarak da ekonomiyi olumsuz etkilemiştir. Bu çerçevede Grup, finansal tabloların gerçeğe uygun değerlerinde muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını değerlendirilmiş ve değerlendirme sonucunda 31 Mart 2022 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında değerlerde değişiklik olup olmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Sonuç olarak yatırım amaçlı gayrimenkul olmak üzere maddi duran varlıklar, stoklar ve finansal yatırımlar üzerinde etkisi olmadığı değerlendirilmiştir.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde AVTUR işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Salgın sebebiyle kiracılara kira ödemelerinde imtiyazlar sağlanmıştır. Covid-19 salgınından dolayı tanınan imtiyazların, kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeleri konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı bir uygulama getirmiştir. Covid-19 salgını küresel hem de bölgesel ekonomiyi olumsuz etkilemiştir. Bu çerçevede Grup, finansal tabloların gerçeğe uygun değerlerinde muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını değerlendirilmiş ve değerlendirme sonucunda 30 Haziran 2022 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında değerlerde değişiklik olup olmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Sonuç olarak yatırım amaçlı gayrimenkul olmak üzere maddi duran varlıklar, stoklar ve finansal yatırımlar üzerinde etkisi olmadığı değerlendirilmiştir.”

2022 yılının 3. Çeyreğinde AVTUR işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Salgın sebebiyle kiracılara kira ödemelerinde imtiyazlar sağlanmıştır. Covid-19 salgınından dolayı tanınan imtiyazların, kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeleri konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı bir uygulama getirmiştir. Covid-19 salgını hem küresel hem de bölgesel olarak da ekonomiyi olumsuz etkilemiştir. Bu çerçevede Grup, finansal tabloların gerçeğe uygun değerlerinde muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını değerlendirilmiş ve değerlendirme sonucunda 30 Eylül 2022 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında değerlerde değişiklik olup olmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Sonuç olarak yatırım amaçlı gayrimenkul olmak

üzere maddi duran varlıklar, stoklar ve finansal yatırımlar üzerinde etkisi olmadığı değerlendirilmiştir.”

Yukarıdaki tablodan da anlaşılabacağı üzere AVTUR işletmesinin salgından etkilendiği ama finansal tablo dipnotunda Covid-19 ile ilgili yeteri kadar açıklamaya yer verilmediği anlaşılmaktadır. Salgının etkisi daha çok 2020-2021 yılında hissedilmiştir. İşletme finansal tablolarında yer alan varlıkların değerlerinde değişiklik olup olmadığı değerlendirilmiş ve varlıklar üzerinde etkisi olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Hatta işletmenin sürekliliği üzerine etkisi, muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde ve Covid-19 ile ilgili açıklamalara yer verilmemiştir. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar’, ‘Finansal Durum Tablosu Tarihinden Sonraki Olaylar’ başlıkları altında açıklamalarda bulunmuştur.

Tablo 3. 9. MAALT İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

MAALT	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?				✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?												
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?				✓								

2020 yılının 1. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“(Koronavirüs) salgınının Şirket faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkileri, tüm açılardan takip edilmekte ve Şirketimizin bu olaydan minimum seviyede etkilenmesi için

gerekli önlemler alınmaktadır. Salgının hem dünyada hem de Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği, makul bir şekilde tahmin edilememektedir.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar sağlanmıştır. Covid-19 salgınından dolayı, hem Şirket’in içinde bulunduğu sektörde hem de ekonomide yavaşlamalar meydana gelmiştir. Salgının şirketin faaliyetlerine ve finansal durumuna etkilerini minimum seviyeye indirmek için işletme tarafından gerekli önlemler alınmıştır. . Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Haziran 2020 tarihli ara dönem finansal tabloların varlıklarında meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklükleri testi uygulamış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar sağlanmıştır. Covid-19 salgınından dolayı, hem Şirket’in içinde bulunduğu sektörde hem de ekonomide yavaşlamalar meydana gelmiştir. Salgının şirketin faaliyetlerine ve finansal durumuna etkilerini minimum seviyeye indirmek için işletme tarafından gerekli önlemler alınmıştır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Eylül 2020 tarihli ara dönem finansal tabloların varlıklarında meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklükleri testi uygulamış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınından dolayı, hem Şirket’in içinde bulunduğu sektörde hem de ekonomide yavaşlamalar meydana gelmiştir. Salgının şirketin faaliyetlerine ve finansal durumuna etkilerini minimum seviyeye indirmek için işletme tarafından gerekli önlemler alınmıştır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 31 Mart 2021 tarihli ara dönem finansal tablolarında varlıkların değerlerinde ortaya çıkabilecek değer düşüklükleri testi uygulamış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgınından dolayı, hem Şirket'in içinde bulunduğu sektörde hem de ekonomide yavaşlamalar meydana gelmiştir. Salgının şirketin faaliyetlerine ve finansal durumuna etkilerini minimum seviyeye indirmek için işletme tarafından gerekli önlemler alınmıştır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Haziran 2021 tarihi itibarıyla varlıkların değerlerinde meydana gelebilecek olası değer düşüklükleri testi uygulamış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır."

2021 yılının 3. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgınından dolayı, hem Şirket'in içinde bulunduğu sektörde hem de ekonomide yavaşlamalar meydana gelmiştir. Salgının şirketin faaliyetlerine ve finansal durumuna etkilerini minimum seviyeye için işletme tarafından gerekli önlemler alınmıştır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar incelenmiştir. Şirket bu kapsamda, 30 Eylül 2021 tarihi itibarıyla varlıkların değerlerinde meydana gelebilecek olası değer düşüklükleri testi uygulamış ve değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır."

2022 yılının 1. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Tüm dünyayı etkileyen Covid-19 salgını hem şirketin içinde bulunduğu sektörde hem de ekonomide yavaşlamalara neden olmuştur. Covid-19'un şirketin faaliyetlerine ve finansal durumu üzerinde yaratacağı etkilerini en aza indirmek için gerekli tedbirleri şirket tarafından alınmıştır."

2022 yılının 2. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgını sebebiyle kiracılara kira ödemelerinde imtiyazlar tanınmıştır. Covid-19 salgınından dolayı tanınan imtiyazların kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeleri konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı uygulama getirmiştir."

2022 yılının 3. Çeyreğinde MAALT işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kiracılara kira ödemelerinde imtiyazlar tanınmıştır. Covid-19 salgınından dolayı tanınan imtiyazların kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemesi konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı uygulama getirmiştir.”

2020 yılının 1. Çeyreğinde MAALT işletmesinin raporlama dönemi sonrasında Covid-19 ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılan değerlendirme:

“Covid-19 salgınının Şirket faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkileri, tüm açılardan takip edilmekte ve şirketimizin bu olaydan minimum seviyede etkilenmesi için gerekli önlemler alınmaktadır. Salgının hem dünyada hem de Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği, tahmin edilememektedir.”

Yukarıdaki tabloda da anlaşıldığı üzere MAALT işletmesinin salgından etkilendiği fakat finansal tablo dipnotunda yeteri kadar açıklamaya yer verilmediği hatta işletmenin sürekliliği üzerine etkisi, muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalarda bulunmamıştır. İşletmede değer düşüklüğüne rastlanmamıştır. Salgının etkisi 2020-2021 yılında hissedilmiştir. Daha çok ‘Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar’, ve ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar’ başlıkları altında açıklamalarda bulunmuşlardır.

PERAKENDE VE GIDA SEKTÖRÜ

Bu sektör de seçilen işletmeler; Bim, Migros ve Şok işletmeleridir. Bu işletmelerin finansal tablo dipnotları incelenecek daha sonra sorulara cevap aranılacaktır.

Tablo 3. 10. BİM İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

BİM	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?					✓	✓	✓	✓	✓			
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?												
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												

Tablo 3. 11. MİGROS İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

MİGROS	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?					✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?												
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarında Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?												

2020 yılının 2. Çeyreğinde MİGROS işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgınından dolayı kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Covid-19 salgınının grubun mali tablolarına bazı etkileri olmuştur. Nisan ve Mayıs aylarında büyük şehirlerde sokağa çıkma kısıtlamalarından dolayı gerek Alışveriş Merkezlerinde gerek diğer marketler de çalışma saatlerine getirilen kısıtlamalar ve Alışveriş Merkezinde yaşanan kayıplar mağazaların satışlarına negatif yansımıştır. Müşterilerimizin artan ev tüketimi harcamaları ve özellikle e-ticaret satışlarındaki yükselişle birlikte Grup'un toplam perakende cirosunda artış olmuştur. Artan tüketici talebine karşılık verebilmek için uygulanan ek istihdam ile beraber salgınının yayılmasına izin vermemek için sürecin başından itibaren uygulamaya alınan hijyen ve temizlik giderleri faaliyet giderlerinin yükselmesine sebep olmuştur. 30 Haziran 2020 itibarıyla salgın sürecinin Grup'un ilk altı aylık finansal performansını olumsuz yönde etkilemediği görülmektedir."

2020 yılının 3. Çeyreğinde MİGROS işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

"Covid-19 salgınından dolayı kira ödemelerinde kiracılara imtiyazlar sağlanmıştır. Covid-19 salgınının grubun mali tablolarına bazı etkileri olmuştur. Nisan ve Mayıs aylarında büyük şehirlerde sokağa çıkma kısıtlamalarından dolayı gerek Alışveriş Merkezlerinde gerek diğer

marketler de çalışma saatlerine getirilen kısıtlamalar ve Alışveriş Merkezinde yaşanan kayıplar mağazaların satışlarına negatif yansımıştır. Müşterilerimizin artan ev tüketimi harcamaları ve özellikle e-ticaret satışlarındaki yükselişle birlikte Grup'un toplam perakende cirosunda artış olmuştur. Artan tüketici talebine karşılık verebilmek için uygulanan ek istihdam ile beraber salgınının yayılmasına izin vermemek için sürecin başından itibaren uygulamaya alınan hijyen ve temizlik giderleri faaliyet giderlerinin yükselmesine sebep olmuştur. 30 Eylül 2020 itibarıyla salgın sürecinin Grup'un ilk altı aylık finansal performansını olumsuz yönde etkilemediği görülmektedir.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde MİGROS işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Kira ödemelerinde imtiyazlar sağlanmıştır. Kiralayanların kiracılara Covid-19 ile ilgili kira imtiyazları sunmaya devam etmesi ve Covid-19 salgınının etkilerinin sürmesi ve bu etkilerin önemli olması nedenleriyle, KGK kolaylaştırıcı uygulamanın kullanılabileceği süreyi bir yıl uzatmıştır.”

2021 yılının 2. Çeyreğinde MİGROS işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“2021 yılının 1. Çeyreğindeki aynı açıklama yapılmıştır.

2021 yılının 3. Çeyreğinde MİGROS işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“2021 yılının 1. Çeyreğindeki aynı açıklama yapılmıştır.

2022 yılının 1. Çeyreğinde MİGROS işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“Covid-19 salgınından dolayı kiracılara kira ödemelerinde imtiyazlar sağlanmıştır. Salgın sebebiyle tanınan imtiyazların kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeleri konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı uygulama getirmiştir.”

2022 yılının 2. Çeyreğinde MİGROS işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“2022 yılının 1.Çeyreğindeki aynı açıklama yapılmıştır.

2022 yılının 3. Çeyreğinde MİGROS işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklama:

“2022 yılının 1.Çeyreğindeki aynı açıklama yapılmıştır.

Yukarıda ki tablodan da anlaşılacağı üzere işletmenin salgından çok fazla etkilenmediği anlaşılmaktadır. İşletmenin sürekliliği üzerine etkisi, muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları ile içerisinde Covid-19 ile ilgili değerlendirmeler ve raporlama döneminden sonraki olaylar kısmında herhangi bir açıklama yapılmamıştır. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘*Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar*’, ‘*Cari Döneme İlişkin Gelişmeler*’ başlığı altında açıklamalarda bulunmuştur.

Tablo 3. 12. ŞOK İşletmesi Covid-19'a İlişkin Dipnotlarda Yapılan Açıklamalar

ŞOK	2019			2020			2021			2022		
	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.	1.	2.	3.
İşletme Covid-19'un etkisine dair bir açıklama yapmış mıdır?				✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
İşletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair açıklama yapılmış mıdır?				✓	✓	✓	✓					
Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili açıklamalar yer almakta mıdır?												
Raporlama dönemi sonrası olaylar hususlar açıklamalarda Covid-19 ile ilgili hususlar değerlendirilmiş midir?												

2020 yılının 1. Çeyreğinde ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınının grubu konsolide finansal durumu ve performansı üzerinden bir etkisi bulunmadığını belirtilmiştir.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgınının grubun konsolide finansal durumu ve performansı üzerinden bir etkisi bulunmadığını belirtilmiştir. Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Grup koronavirüs salgınından dolayı devlet tarafından sağlanan vergi

ve prim ödeme ertelemeleri çerçevesinde muhtasar, KDV ve SGK primi ödemelerini belirlenen süreler içerisinde ödemek üzere ertelemiştir.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklama:

“Covid-19 salgınının grubun konsolide finansal durumu ve performansı üzerinden bir etkisi bulunmadığını belirtilmiştir. Covid-19 salgını sebebiyle kiracılara kira ödemelerinde bazı imtiyazlar tanınmıştır. Grup koronavirüs salgınından dolayı devlet tarafından sağlanan vergi ve prim ödeme ertelemeleri çerçevesinde muhtasar, KDV ve SGK primi ödemelerini belirlenen süreler içerisinde ödemek üzere ertelemiştir. Grup koronavirüs salgınından dolayı tek seferlik olarak (maske, temizlik ve hijyen malzemeleri vb.) 17.305.276 TL tutarında harcamada bulunmuştur.”

2021 yılının 1. Çeyreğinde ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır. Covid-19 salgınının grubu konsolide finansal durumu ve performansı üzerinden bir etkisi bulunmadığını belirtilmiştir.”

2021 yılının 2. Çeyreğinden ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotlarında Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde kiracılara bazı imtiyazlar tanınmıştır.”

2021 yılının 3. Çeyreğinden ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotunda Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“2021 yılının 2. Çeyreğindeki aynı açıklama yapılmıştır.”

2022 yılının 1. Çeyreğinden ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotunda Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“Covid-19 salgını sebebiyle kiracılara kira ödemelerinde imtiyazlar sağlanmıştır. Salgından dolayı tanınan imtiyazların kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeleri konusunda isteğe bağlı kolaylaştırıcı uygulama getirmiştir.”

2022 yılının 2. Çeyreğinden ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotunda Covid-19’un etkisine dair yapılan açıklamalar:

“2022 yılının 1. Çeyreğindeki aynı açıklama yapılmıştır”.

2022 yılının 3. Çeyreğinden ŞOK işletmesinin finansal tablo dipnotunda Covid-19'un etkisine dair yapılan açıklamalar:

” 2022 yılının 1. Çeyreğindeki aynı açıklama yapılmıştır”.

2020 yılının 1. Çeyreğinde ŞOK işletmesinin işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair yapılan açıklama:

“Covid-19 salgınının grubun konsolide finansal durumu ve performansı üzerinden bir etkisi bulunmadığını belirtilmiştir.”

2020 yılının 2. Çeyreğinde ŞOK işletmesinin işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair yapılan açıklama:

“2020 yılının 1. Çeyreğindeki işletmenin sürekliliği üzerine yapılan aynı açıklama yapılmıştır.”

2020 yılının 3. Çeyreğinde ŞOK işletmesinin işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair yapılan açıklama:

2020 yılının 1. Çeyreğindeki işletmenin sürekliliği üzerine yapılan aynı açıklama yapılmıştır”.

2021 yılının 1. Çeyreğinde ŞOK işletmesinin işletmenin sürekliliği üzerine etkisine dair yapılan açıklama:

” 2020 yılının 1. Çeyreğindeki işletmenin sürekliliği üzerine yapılan aynı açıklama yapılmıştır”.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere işletmenin salgından çok fazla etkilenmediği anlaşılmaktadır. Muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları içerisinde Covid-19 ile ilgili değerlendirmeler ve raporlama döneminden sonraki olaylar kısmında herhangi bir açıklama da bulunulmamıştır. Salgının işletmenin sürekliliği üzerine etkisini olmadığını belirtmiştir. İşletme Covid-19 salgını hakkında daha çok, ‘Finansal Tabloların Sumumuna İlişkin Esaslar’, ‘Çalışana Sağlanan Faydalar’ başlığı altında açıklamalarda bulunmuştur

SONUÇ ve ÖNERİLER

Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgını hemen hemen tüm sektörleri farklı boyutlarda etkilemiştir. Kimi sektörleri olumlu yönde etkilerken, kimi sektörleri de olumsuz yönde etkilemiştir. Hatta bazı sektörler faaliyetlerine ara vermiş ya da faaliyetlerini durdurmak zorunda kalmıştır. Buna istinaden devlet salgının yayılımını azaltmak için çeşitli önlemler almıştır. Bunlardan bazıları sokağa çıkma yasağı, uçuşların iptal edilmesi, evden çalışma modeline geçilmesi ve benzeridir. Alınan bu önlemler işletmenin finansal tablolarına yansımıştır. İşletme Covid-19 salgınının finansal tablolar üzerindeki etkilerini dikkatli bir şekilde değerlendirmeli ve önemli olayları finansal tablo dipnotunda açıklamalıdır.

Bu çalışmanın amacı Covid-19 salgınının ekonomi üzerinde yarattığı belirsizliğin havacılık, ilaç, gıda ve perakende ve turizm sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporlarında nasıl yer aldığı ve işletme yönetiminin salgın ile ilgili olarak finansal raporlarında hangi başlıklar altında açıklamalarda bulunduğunu içerik analizi yöntemi ile belirlemektir.

Havacılık sektöründe incelenen üç işletmede finansal tablo dipnotunda salgının etkileri ‘Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar’, ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar’, ‘Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu’, ‘Diğer Alacaklar ve Borçlar’, ‘Finansal Borçlanmalar’ başlıkları altında açıklamalarda bulunmuşlardır. Üç işletme de salgının etkilerini minimum seviyeye indirmek için gerekli önlemler almıştır. Devletin kısa çalışma ödeneğinden yararlanılmış, %18 olan KDV oranları %1’e düşürülmüştür. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiş, işletmelerin varlıklarında meydana gelebilecek değer düşüklükleri test edilmiş, TAV işletmesi hariç Pegasus ve Türk Hava Yolları işletmelerinde herhangi bir değer düşüklüğü görülmemiştir.

İlaç sektöründe yer alan üç işletme finansal tablo dipnotlarında salgının etkileri ‘Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar’, ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Olaylar’, ‘Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen ya da Finansal Tabloların Açık ve Anlaşılabilir Olması Açısından Gerekli Olan Diğer Hususlar’ başlıkları altında

açıklamalarda bulunmuşlardır. Salgının faaliyetlerine ve finansal durumuna etkilerini minimum seviyeye indirmek için gerekli önlemleri almışlardır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiş, işletmelerin varlıklarında meydana gelebilecek değer düşüklükleri test edilmiş ve üç işletmede de herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanmamıştır. Salgından fazla etkilenmemiş, üretim faaliyetleri normal süresince devam etmiştir.

Turizm sektöründe yer alan işletmeler finansal tablo dipnotlarında salgının etkileri ‘Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar’, ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar ve Uygulanan Muhasebe Politikaları’, başlıkları altında açıklamalarda bulunmuşlardır. Salgının etkilerini minimum seviyeye indirmek için gerekli tedbirleri almışlardır. Turizm Sektörü salgından olumsuz etkilendiği için faaliyetlerine ara vermişler ve bunu finansal tablo dipnotunda belirtmişlerdir. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiş, işletmelerin varlıklarında meydana gelebilecek değer düşüklükleri test edilmiş ve herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanılmamıştır.

Perakende ve Gıda Sektöründeki işletmeler finansal tablo dipnotlarında salgının etkileri ‘Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar’, ‘Cari Döneme İlişkin Esaslar’, ‘Diğer Gelir ve Giderler’, ‘Çalışanlara Sağlanan Faydalar’ başlıkları altında açıklamalarda bulunmuşlardır. Salgın ile ilgili çok fazla açıklamaya yer vermemişlerdir. Daha çok, salgının faaliyetlerine etkisinin olmadığı ifade edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Adana A. B., Özbirecekli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid 19 Salgının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), s.2080-2093.
- Akdoğan, N. ve Tenker N. (2007). *Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Kitabevi, Baskı: 12.
- Akdoğan, N., “Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi”, s.46, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/ekler/302542d77d0a70f5d2116f528455ae1a.ppt> (Erişim Tarihi: 24.02.2010).
- Akıncı, N. ve Erdoğan N. (1995). *Finansal Tablolar Ve Analizi*, İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, Baskı: 4.
- Akkaş, J. (2020). COVID-19 Salgınının Finansal Raporlama Etkileri. *Grant Thornton*, s. 4-10.
- ANADOLU AJANSI (2020b). Ukrayna'dan Getirilen 298 Türk Vatandaşı Manisa'daki Yurtta Karantinaya Alındı. Erişim Adresi: <https://www.aa.com.tr/tr/koronavirus/ukraynadan-getirilen-298-turk-vatandasi-manisadaki-yurtta-karantinaya-alindi-/1813771> Erişim Tarihi: 08.07.2020.
- Anadolu Ajansı. (AA). (2020a). A'dan Z'ye Covid-19 Rehberi. Erişim Adresi: <https://www.aa.com.tr/tr/kategori-sayfasi-manset/adanzye-kovid-19-rehberi/1777116> Erişim Tarihi: 08.07.2020.
- Andersen, A. L., Hansen, E. T., Johannesen, N., & Sheridan, A. (2020). Consumer Responses to the COVID-19 Crisis: *Evidence from Bank Account Transaction Data*. Working Paper.
- Arat, E. ve Çetin A. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Durum Tabloları Analizi*, İstanbul: Nihad Sayar Eğitim Vakfı, Yayılım Matbası

- Arıboğan, D.Ü. (2020), *Pandemi Sonrası Dönemde Küresel Güvenlik ve İşbirliği: 19. Yüzyıl Avrupa Ahenginden 21. Yüzyılın Küresel Ahengine*”, *Küresel Salgının Anatomisi: İnsan ve Toplumun Geleceği*, (Editörler: Muzaffer Şeker, Ali Özer, Cem Korkut), Türkiye Bilimler Akademisi Yayınları (TÜBA), Haziran, Ankara, s. 345-366.
- Ataman, Ü. (2003). *Tekdüzen Hesap Planı Ve Mali Tablolar (yenilenmiş 2. Baskı)*, İstanbul: Türkmen Kitabevi,
- Atay, L. (2020). COVID-19 Salgını ve Turizme Etkileri . *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi* ,17 (1) , s. 168-172. Doi: 10.24010/soid.723581
- Aytekin, S. (2009). Öz kaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 92, s. 139-157.
- Bahar, O., ve Çelik İlal, N. (2020).Coronavirüsün (Covid-19) turizm sektörü üzerindeki ekonomik etkileri, *International Journal of Social Sciences and Education Research*, s.125-139. Doi: 10.24289/ijsser.728121
- Bahşi, Ö. F., (2021). Covid 19’un Borsa İstanbul’da Faaliyet Gösteren Perakende Ticaret İşletmelerinin Finansal Tablolarına Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Haliç Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü*,
- Baldwin, R. (2020). To treat Covid-19’s economic impact, start by keeping the lights on. Erişim tarihi: 2.04.2020, <https://review.chicagobooth.edu/economics/2020/article/treatcovid-19-s-economic-impact-start-keeping-lights>
- Bayazıtlı E., Çelik O., Gürdal K., (2016) *Genel Muhasebe*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı , Ankara: Siyasal Kitabevi
- Bayri, O., (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine Ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırılmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, (98) s. 89-116.
- BBC. (2020). Coronavirüs: Adım adım Türkiye'nin Covid-19'la Mücadelesi. Erişim Adresi: <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-52899914>

- Bekçi, İ. (2007). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* , (22) , s. 27-40.
- Cavlak, H. (2020), Covid-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Olası Etkileri: BİST 100 Endeksi'ndeki İşletmelerin Ara Dönem Finansal Raporlarının İncelenmesi , *Gaziantep University Journal of Social Sciences* , Cilt 19 COVID-19 Özel Sayısı , s. 143-168. Doi: 10.21547/jss.755865
- Çalış, Y. E., (2008) Dönemsonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması Ve Bir Uygulama, Doktora Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, s. 6.
- Debell, T. ve Kalidas, V. (2020). In Depth, Accounting Implications of The Effects of Coronavirus. PwC, 2020-2.
- Deloitte (2020), “Covid-19’un işletmelere olan finansal etkileri ve çözüm önerileri. Financial Advisory”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/financialadvisory/COVID-19-un-isletmelere-olan-finansal-etkileri.pdf> (06.02.2021)
- Deloitte. (2020f). Accounting, disclosure, and internal control considerations related to coronavirus disease 2019. Financial Reporting Alert 20-1
- Demir, Z., (2020) Covid 19’un TFRS Kapsamındaki Finansal Raporlamaya Olan Etkileri ve TMS Kapsamında Denetçinin Dikkate Alması Gereken Hususların Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 20(61). s.255-278
- Deniz, F. (2021). Covid 19 Pandemisinin Sınırlı Bağımsız Denetim Raporları Üzerindeki Etkisi: Türk Bankacılık Sektörü Örneği, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı 114, s. 220-240. Doi: 10.29228/ASOS.49268
- Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü 2021 Havayolu Sektör Raporu <https://www.dhmi.gov.tr/Lists/HavaYoluSektorRaporlari/Attachments/15/2021-Havayolu-Sektor-Raporu.pdf>

- Doğan, M., Ertugay, E. (2010). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(3), s.117-138. Doi: 138, 01.11.2010
- Dölen, T., Yanık, S. S., Ayanoğlu, Y. (2021). Covid-19'un Ara Dönem Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri: Havacılık Ve İlaç Sektörü Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos (Özel Sayı), s.149-168. Doi: 10.25095/mufad.948317
- Duran, M.S. ve Acar, M. (2020), Bir Virüsün Dünyaya Etkileri: Covid-19 Pandemisinin Makroekonomik Etkileri, *International Journal of Social and Economic Sciences*, 10(1), s. 54-67.
- EPSTEIN, Barry J. ve JERMAKOWICZ. Eva K., Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, New Jersey, 2010
- Ergün, T. (2021). Covid 19'un Otomotiv, Perakende, Gıda, Ulaştırma ve Depolama, Tekstil, Deri ve Giyim Eşyası Sektörlerinde Faaliyet Gösteren Firmaların Finansal Tablolara Etkileri: BİST'te Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Bilgi Üniversitesi Lisansüstü Programlar Enstitüsü*,
- Erhan, D. U. (2019). Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları Ve BİST 100'de Yer Alan Firmalarda Raporlanan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi*, 19 (57), s.37-60.
- Financial Reporting Council (FRC). (2020). *Company guidance update March 2020 (COVID19)*. COVID-19 Issues
- Forman J, Damschroder L. Qualitative content analysis. In empirical methods for bioethics: A primer. Emerald Group Publishing Limited. 2007;11: 39-62
- Global Times. (2020). Covid-19: How does it affect the world of work? Infographics, Globaltimes. Cn. Erişim tarihi: 15.01.2022, <https://www.globaltimes.cn/content/1185119.shtml>
- Grant Thornton, (2021) COVID-19 Accounting and Financial Reporting Considerations. <https://www.grantthornton.com/-/media/content->

pagefiles/audit/pdfs/New-Developments-Summaries-2020/NDS-2020-04-
COVID-19Accounting-and-financial-reporting-considerations

Grant Thornton. (2020). *Reporting the impact of Covid-19 on your business*. Insights.

GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Kapsamlı Kârın Raporlanması”, [http: //www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/umit gucenme/001/](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/umit_gucenme/001/) (Erişim Tarihi: 30.03.2014).

Gücenme, Ü., ve Poroy Arsoy, A., (2006). Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 30, s.66-74.

Güven, H. (2020). Covid 19 Pandemik Kriz Sürecinde E-Ticarette Meydana Gelen Değişimler. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt:7,Sayı: 5, s. 251-268.

Haberler.com. (2020a). Son Dakika: 15 İlde Sokağa Çıkma Yasağı Sona Erdi, Normalleşme Süreci Başladı! İşte Açılacak İşletmeler. Erişim Adresi: <https://www.haberler.com/son-dakika-15-ilde-haftasonu-uygulanan-sokaga-13277820-haberi/> Erişim Tarihi: 08.07.2020.

Haberler.com. (2020b). Vaka Sayılarının Arttığı Diyarbakır'da Maskesiz Sokağa Çıkmak Yasaklandı. Erişim Adresi: <https://www.haberler.com/diyarbakir-da-maske-yasagi-getirildi13303977-haberi/> Erişim Tarihi: 08.07.2020.

Hazar, B. H., (2020). Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Finansal Tabloların Hazırlanmasında Covid-19 Salgınının Etkisi. *Turkish Studies - Economy*, 15(4), s.2101-2115. Doi: <http://dx.doi.org/10.47644/TurkishStudies.45911>

Holland, J. (1998) Private Disclosure and Financial Reporting. *Accounting and Business Research*. 28 (1) : 255–269.

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF

Işık, A., Akdoğan, N.(2021). Covid 19’un Türk Bankacılık Sektöründeki Mevduat Bankalarına Etkileri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 21 (63) , s.111-138.

- Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso ve Paul D.Kimmel, Accounting Principles, New York: John Wiley & Sons Inc., 1999, s.519.
- Karacan, S., (2020), Yeni Tip Korona Virüsün (Covid 19) Finansal Tablolara Muhtemel Etkileri, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(73), s. 944-951.
- Karakaya, G. (2020). COVID -19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi, *İT, Sosyal Bilimler Dergisi*, 37, s.14-29.
- Karamahmutoğlu Kılıç, M. (2022). Covid 19'un Ulaştırma Ve Turizm İşletmelerinin Finansal Performansına Etkisi: Borsa İstanbul (BIST)' da Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 65 (21), s.65-88
- Kavramsal Çerçeve, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve.
- Kısa, U., (2008) Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Üretim Maliyetleri İlişkileri Üzerine Bir İnceleme, Yüksek Lisans Tezi, *Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul,
- Koç, İ., Yardımcıoğlu F. (2020). Covid-19 Pandemi Sürecinde Uygulamaya Konulan Mali Tedbir ve Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi: Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkeleri Karşılaştırması, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. s. 123-152.
- Köse, T., Ağdeniz, Ş., (2020), Covid-19 Salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri, *Mali Çözüm Dergisi*, Volume 30/161, s. 69-94.
- KPMG (2020) . Covid-19'un finansal raporlama ve denetim üzerindeki muhtemel etkileri.
- KPMG (2020). Covid-19 finansal raporlama üzerindeki potansiyel etkileri. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/covid19-finansal-raporlamauzerindeki-potansiyel-etkileri.pdf> (10.02.2021)

- Marşap, B. ve Kurt, G., Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Belek-Antalya, 1-5 Ekim 1997
- McKinsey & Company. (2020). Covid-19: Implications for business. Our Insights (Executive Briefing)
- Mossadams. (2020). Covid-19 disrupts financial reporting. Mossadams.Com. Erişim tarihi: 15.04.2020, <https://mossadams.com/articles/2020/03/covid-19-disrupts-financialreporting>
- NTV. (2020). Corona Virüs Nedeniyle Ertelenen Terhisler Yeniden Başladı (66 Bin Asker Terhis Oluyor). Erişim Adresi: <https://www.ntv.com.tr/video/turkiye/terhisler-bugunbasliyor,H0kDvXSIME6eP93YbKEQDw> Erişim Tarihi: 09.07.2020.
- Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. (2011). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi. Baskı:5.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., (2008). *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları (TMS/TFRS)*. Ankara: Gazi Kitabevi, Baskı: 2.
- Özata Canlı, S. Ve Özdemir M. (2021). Covid 19 Pandemisinin Finansal Etkilerinin Belirlenmesi: Türk Hava Yolu Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 56(2). s. 657-681. Doi: 10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.21.04.1547
- Özdemir, S. F. (2011). Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama, Doktora Tezi, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara
- Özerhan, Y., ve Yanık, S., (2012). *TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: TÜRMOB Yayınları
- Özkan, A. Güngör. Tanç, Ş & Tanç, A. (2008). Finansal Tablo Dipnotlarının

Kamuyu Aydınlatmadaki Öneminin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma.
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:3, s.59-75.

PWC (2020). Korona Virüsün Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.
<https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/denetim/ufrs-tfrs-raporlamasi/finansal-raporlama-standarti-tfrs-mart-2020.pdf> Erişim Tarihi: 10.05.2021

Soylu, Ö.B. (2020). Türkiye Ekonomisinde Covid 19'un Sektörel Etkileri, *Avrasya Sosyal Ve Ekonomi Araştırma Dergisi*, Sayı: 6, Cilt:7, s. 169-185.

Şener, R. (2004). *Maliyet Muhasebesi Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi

Şimşek, H. ve Yıldırım, A. (2004). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tektüfekçi, F., Kutay, N., (2021). Covid 19 Salgın Sürecinde Borsa İstanbul Turizm Endeksi İşletmeleri Finansal Tabloları Ve Bağımsız Denetçi Raporları Üzerinde Etkinin Bütüncül Yaklaşımla İncelenmesi, *International Journal of Contemporary Tourism Research*, s.73-97. Doi: 10.30625/ijctr.955217

Terzi, S., Kıymetli Şen, İ., Bülbül, F., (2008). UFRS'ye Göre Cari Dönem Bilanço Ve Gelir Tablosunun Hazırlanması, *Mali Çözüm Dergisi*, 90, s. 103-132.

TMS 1, Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı

TÜBA (2020). Covid 19 Pandemi Değerlendirme Raporu.
<https://www.tuba.gov.tr/files/images/2020/kovidraporu/Covid-19%20Raporu-Final%2B.pdf> Erişim Tarihi: 11.04.2021

Türmob, (1998). Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, TÜRMOB Yayınları, Sayı 40.

- Usul, H. ve Bekçi, İ. (2001). Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(1), s. 67-79.
- Üstün, Ç. ve Özçiftçi, S. (2020), COVID-19 Pandemisinin Sosyal Yaşam ve Etik Düzlem Üzerine Etkileri: Bir Değerlendirme Çalışması, *Anadolu Kliniği Tıp Bilimleri Dergisi*, Cilt 25, Özel Sayı 1, s. 142-153. Doi: 10.21673/anadoluklin.721864
- Van, S. (2017). TMS/TFRS Çerçevesinde Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Finansal Raporlama Açısından Önemi Ve BIST Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi, *Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul,
- Yardımcı, M. C. (2021). Covid 19 Salgının Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkilerinin Kantil Regresyon Yöntemiyle incelenmesi, *Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(3), s. 292-300.
- Yücel, S., Durak, İ. (2021). COVID-19'un BIST İmalat Sektörü Firmalarına Olan Finansal Etkilerinin Finansal Oranlar ve İstatistiksel Tekniklerle İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (90), s. 101-126. Doi: 10.25095/mufad.813411