

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VE DÖNEMSELLİK ESASI

Gerek şahıs işletmeleri gerekse ticaret ve sermaye şirketleri, başlangıçta sona erecekleri süre sözleşmelerinde belirlenmemişse , sürekli olarak varlıklarını sürdürecekleri kabul edilir .Ancak, işletmelerin faaliyet sonuçlarını değerlendirmek üzere ,belirli aralıklarla performanslarını ve ulaşılan sonuçları tespit etmek gerekir. Belirtilen bu iki husus işletmenin sürekliliği ve dönemsellik esası olarak tanımlanır. Bugün yazımızda bu iki kavramı ele alacağız.

İşletmenin Sürekliliği

İşletmenin sürekliliği , işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

İşletmenin sürekliliği , denetim ve muhasebe standartları temel alınarak da açıklanabilir. Şöyle ki, işletme sürekliliği; işletmelerin faaliyetlerinin temelde insan ömrü ile sınırlı olmadığı öngörülebilir bir zamana kadar -en azından bir yıl- devam edeceği ve bu devamlılığın ciddi şüpheli bir olay veya durum barındırmayacağı varsayımdır.

Finansal Tabloların Sunuluşuna ilişkin Türkiye Muhasebe Standardının(TMS 1)25 ve 26.ncı paragraflarında işletme sürekliliğine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ve işletme yönetiminin varsayım hakkındaki fonksiyonu açıklanmıştır. Buna göre işletme yönetimi işletmenin devamlılığı hakkında değerlendirme yapacak ve buna göre finansal tabloları düzenleyecektir. Standarttaki açıklama aşağıda olduğu gibidir.

Yönetim finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya işletmenin ticari faaliyetine son verme niyeti bulunmadığı ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifi olduğu sürece işletme, finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlar. Yönetimin, değerlendirme yaparken, işletmenin sürekli olarak faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek olay veya koşullarla ilgili önemli belirsizliklerin farkına varması durumunda, bu belirsizlikler işletme tarafından açıklanır. Finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması durumunda işletme, bu durum ile birlikte finansal tablolarını hangi esasa göre hazırladığını ve neden işletmenin sürekliliği esasının geçerli olmadığını açıklar.

Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken, bununla sınırlı olmamakla birlikte, raporlama döneminin sona erdiği tarihten itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır. Dikkate alınacak hususların kapsamı, her durumun şartlarına bağlıdır. Kârlı faaliyetler yürüttüğü ve finansal kaynaklara kolay ulaştığı bir geçmişinin olması durumunda işletme, ayrıntılı analizler yapmadan süreklilik esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşabilir.

Diğer durumlarda, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğuna karar vermeden önce yönetimin, mevcut ve beklenen kârlılık, borç ödeme planları ve yenilenecek finansmanlara ilişkin potansiyel kaynaklarla ilgili pek çok faktörü dikkate alması gerekebilir.

SPK mevzuatında yapılan tanımda ise hiçbir işletmenin tasfiye niyetiyle kurulmadığı ifade edilerek, işletmelerin varlıklarını işletmenin sürekliliğini varsayarak değerledikleri ifade edilmektedir. Süreklilik kavramı, işletmelerin kar elde etme amaçlarını gerçekleştirmelerine, uzun vadeli faaliyetlere, araştırmalara, yatırımlara girişmelerine ve yükümlülük altına girebilmelerine olanak sağlar. Bu varsayım sayesinde ki, üçüncü kişiler söz konusu işletme ile ileriye dönük ilişkiler kurar.

Dönemsellik Esası

İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu esasın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. **SPK mevzuatında** da benzer tanımlamaya yer verilmiştir.

Uygulamada, işletmelerin nitelik ve özelliklerine göre; genellikle yıllık, 6 aylık, 3 aylık ve aylık dönemler görülür. Yasal düzenlemelerde genellikle, yıllık dönemler esas alınmış olutır.

TMS 1 Finansal raporlama standardında tahakkuk esas ve dönemsellik ile ilgili düzenleme şöyledir.

İşletme nakit akışı bilgileri hariç, finansal tablolarını tahakkuk esasına göre, hazırlar. Tahakkuk esasına göre; varlıklar, yükümlülükler, öz kaynak, gelir ve giderler (diğer bir ifadeyle finansal tablo unsurları) finansal tablolara yansıtılır.

İşletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırmalı bilgileri de içerecek şekilde) yılda en az bir kez sunar. İşletmenin raporlama dönemi sonunu değiştirmesi ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem için sunması durumunda, finansal tabloların kapsadığı dönemin yanı sıra aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve
- (b) Finansal tablolarda sunulan tutarların tam olarak karşılaştırılabilir olmadığı.

İşletme normalde, finansal tablolarını yıllık olarak hazırlar. Ancak bazı işletmeler, uygulama kolaylığı sağlaması nedeniyle, örneğin 52 haftalık dönemlerle raporlama yapmayı tercih eder. Bu Standart böyle bir uygulamaya engel olmaz.

Türk Ticaret Kanunu'nun 64 ve 68.nci maddelerinde de dönemsellik ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir.

Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu

hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir(Madde 64/1)

Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilançoynu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır.(Madde 68/1)

(2) Tacir, gelir tablosunu hazırlar.

(3) Bilanço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514'üncü madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.

Vergi Kanunları ve Dönemsellik-Hesap Dönemi

Vergi Usul Kanunu'nda, hesap dönemine ilişkin düzenlemeler esas itibariyle, 174,283, ve 287.nci maddelerde yer almaktadır. Gelir, Kurumlar ve KDV Kanunlarında da düzenlemeler mevcuttur. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1.nci maddesinde "Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."denilmek suretiyle dönemsellik kavramı belirtilmiştir.

VUK'na göre, defterlerin tutulmasında esas olan hesap dönemidir. Kayıtlar her hesap döneminin sonunda kapatılır ve ertesi hesap dönemi başında yeniden açılır. Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesinde bu esas açık olarak ifade edilmiştir. Aynı maddede hesap döneminin ise takvim yılı olduğu belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununda, takvim yılı faaliyet ve işlemlerinin mahiyetine uygun olmayanlara 12'şer aylık özel hesap dönemi belli etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Buradan hesap döneminin kural olarak ister takvim yılı olsun ister özel hesap dönemi olsun bir yıldan az ya da çok olamayacağı sonucu çıkmaktadır. Buna göre mükellefler öncelikle işe başlarken takvim yılı itibariyle hesap dönemine göre defter tutacaklar; ancak Maliye Bakanlığından izin almaları halinde özel hesap dönemine geçebileceklerdir.

Özel hesap dönemi daha çok zirai işletmelerle eğitim-öğretim hizmeti verenler ve ortakları yabancı kişi veya kurum olanlara tayin edilmektedir. Çünkü zirai işletmelerde mahsul genellikle yaz sonunda alınmakta, eğitim hizmetlerinde de eğitim sonbaharda başlayıp ertesi yıl yaz başında sona ermekte ve gelir de buna göre oluşmaktadır. Ortakları yabancı kişi veya kurum olanların ise ortaklarının bulunduğu ülkenin mali yılı takvim yılından farklı olabilmektedir.

Özel hesap dönemi kullananların ticari ve zirai kazançları hesap döneminin kapandığı yılın geliri sayılır. Kanunun bu ifadesinden serbest meslek faaliyetleri için özel hesap dönemi belirlenemeyeceği anlaşılmaktadır.

12 Aylık hesap dönemleri yanında kıst hesap dönemleri de söz konusudur. Bir mükellefin yıl içinde işe başlaması halinde, başlama tarihi ile yıl sonu arasındaki dönem ayrı bir hesap dönemidir. Bir kurumun tasfiyeye girmesi halinde yıl başından tasfiyeye girdiği tarihe kadar olan dönem kıst hesap dönemidir. Tasfiyeye girdiği tarihten yıl sonuna kadar olan sürede ilk kıst tasfiye dönemi olacaktır.