

# FİNANSAL TABLOLARIN YAYIMININ ONAYLANMA SÜRECİ VE BU SÜREÇTEKİ GELİŞMELERİN TABLOLARA YANSITILMASI

**İhsan Uğur DELİKANLI\***

## ÖZET

Finansal tabloların düzenlenmesine esas tarihten yayımının onaylanmasına kadar geçecek olan süreç içindeki gelişmelerin de dikkate alınması daha güvenilir bilgi sunulmasını sağlayacaktır. Zira, finansal tabloların düzenlenmesine esas tarih itibarıyla muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanmasında belirsizlik oluşturan durumların bir kısmı ya da tamamı bu süreçte ortadan kalkmış olabilir. Bu çalışmada, Türkiye’de finansal tabloların yayımlanmasına onay verilme sürecinin ve süresinin nasıl gelişeceği sorusu halka açık olmayan şirketler için Türk Ticaret Kanunu, halka açık şirketler içinse Sermaye Piyasası Mevzuatı dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Söz konusu süreçte ortaya çıkabilecek gelişmelerin finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin yapılacak değerlendirmelerde dönemsel kavramı esas alınarak karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu çerçevede, TMS - 10 ve raporlama tarihi itibarıyla diğer muhasebe standartlarının uygulanmasında belirsizlik oluşturabilecek hususlar dikkate alınarak söz konusu kavrama aykırılık oluşturmayacak gelişmelerin düzeltme kayıtları, aykırılık oluşturacakların ise açıklama yapılmak suretiyle dönem sonu finansal tablolarına yansıtılmasına ilişkin örnekler verilmiştir.

**Anahtar kelimeler :** Dönemsel, Raporlama Tarihi, Finansal Tabloların Onaylanması, TMS 10.

## ABSTRACT

The events during the time period between the balance sheet date and the date when the financial statements are authorized for issue should be taken into account to provide more reliable financial information. This is because the conditions creating uncertainty for the application of accounting and financial reporting standards as of balance sheet date could have been removed or partially vanished in this period. In this study, authorization process and period for issue of the financial statements in Turkey is examined for both listed and unlisted companies considering Turkish Commercial Code and capital market regulations respectively. It is believed that the decisions should be made based on the principle of periodicity (time principle) while examining the impact of the events during the mentioned period on preparing the financial statements. In this context, the correction of records on the events compatible with the principle of periodicity and disclosures on the events contrary to the same principle are exemplified by considering the IAS 10 rules and the issues which could cause uncertainty in application of other accounting standards as of reporting date.

**Keywords :** Periodicity, Reporting Date, Authorisation for Issue of The Financial Statements, IAS 10.

\* Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Bölümü Doktora Öğrencisi - Tez Aşaması, Bu çalışmada belirtilen görüşler yazarın görüşleri olup, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun görüşlerini yansıtmaz.

## 1. GİRİŞ

**F**inansal tablolarda yeralan bilgilerin kullanıcıların beklentilerini karşılayabilmesi için gereken dört özellikten belki de en önemlisi güvenilirliktir. Güvenilir bilgi finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve söz konusu tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ya da dikkate alınmış olması beklenen bilgidir. Ancak, finansal tabloların düzenlenmesine esas teşkil eden tarih ile onaylanma tarihi arasında zaman farkı oluşmaktadır. Dolayısıyla, bilginin güvenilirlik düzeyini arttırmak için mümkün olduğunca finansal tabloların düzenlenme tarihinden onaylanmasına kadar geçecek süre içindeki gelişmelerin de finansal tablolarda yansıtılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Zira, bir bilginin güvenilir olabilmesi için temsil etmesi beklenen veya temsil ettiği iddia edilen işlem ve olayları aslına uygun bir şekilde temsil etmesi gerekmesine karşın dönem sonlarında ölçülecek işlem ve olayların ya da ölçüm ve sunum tekniklerinin belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle bir çok finansal veri, ilgili işlem veya olayı uygun bir şekilde yansıtamama riski taşımaktadır (Çelik, 2003;152). Bahsekonu ihtiyacı karşılamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) tarafından 10 no’lu “Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar” (Events After Reporting Date)” muhasebe standardı (standart) düzenlenmiştir.

Bu çalışmada ülkemiz düzenlemelerine göre finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaylanma sürecinin nasıl gelişeceği ve bu süreç içerisindeki gelişmelerin tablolara nasıl yansıtılacağı soruları değerlendirilmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde halka açık olmayan şirketler yönünden gerek 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve halen Türkiye Büyük Millet Meclisi gündeminde bulunan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, halka açık şirketler yönünden ise sermaye piyasası dü-

zenlemeleri dikkate alınarak ülkemizde finansal tabloların yayımlanması için onay verilmesi sürecinin gelişimi ve bu sürecin muhtemel azami süresi değerlendirilmiştir. İkinci bölümde ise bu süreç içerisinde ortaya çıkabilecek gelişmelerin muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesi ile ilişkisi çerçevesinde finansal tablolara nasıl yansıtılacağı sorusuna cevap geliştirilmiştir.

## 2. FİNANSAL TABLOLARIN YAYIMININ ONAYLANMA SÜRECİ

Yıl sonu ya da ara dönem sonu finansal tablolarının yayımının onaylanmasına yönelik süreçler doğal olarak yasal düzenlemelere ve bu düzenlemelerin öngördüğü sınırlar içerisinde olmak kaydıyla işletme içi uygulamalara göre farklılık göstermektedir.

Bazı durumlarda, finansal tabloların geçerlilik kazabilmesi için ortakların çoğunluğunun kabulü gerekebilir. Standartta, bu gibi durumlarda ortakların finansal tabloları onayladığı tarih değil işletme yönetim kurulunun genel kurula sunmak için karar aldığı tarihin finansal tabloların yayım tarihi olarak esas alınması öngörülmektedir.

Bazen de finansal tabloların tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurulca onaylanması zorunluluğu söz konusu olabilir. Standartta, bu gibi durumlarda ise, işletme yönetim kurulunun finansal tabloları üst kurula sunmaya karar verdiği tarihin finansal tabloların yayım tarihi olarak kabul edilmesi öngörülmektedir.

Finansal tablolarda düzeltme kayıtlarının ve işlemlerinin doğru yapılabilmesi için finansal raporların onay tarihinin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü düzeltme gerektiren bir olay için ancak onay tarihine kadar düzeltme yapılabilecektir (Pamukçu ve Pamukçu, 2009;78). Finansal raporların yayımlanmasına

ilişkin süreçler ve süreler ise ülkelerin düzenlemelerine göre şekillenmektedir. Ülkemiz uygulamalarında bu süreçleri ve süreleri belirleyen düzenlemeleri, halka açık olmayan anonim şirketler yönünden Türk Ticaret Kanunu (6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Büyük Millet Meclisi gündeminde bulunan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı), halka açık şirketler açısından ise sermaye piyasası mevzuatı oluşturmaktadır.

## **2.1. Yılsonu Finansal Tablolarının Yayımının Onaylanma Süreci ve Süresi**

### **2.1.1. Halka Açık Olmayan Şirketler Yönünden**

Yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 325 inci maddesi uyarınca bilanço hazırlanması ve yıllık genel kurul toplantısından en az 15 gün önce hisse senedi sahiplerinin emrine hazır bulundurulması anonim şirketlerin yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yıllık olağan genel kurul toplantılarının ise TTK'nın 364 üncü maddesi uyarınca her hesap devresinin sonundan itibaren 3 ay içinde yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, bu toplantıdan en az 15 gün önce, yönetim kurulu tarafından düzenlenen bilanço ve diğer hesaplar ile dağıtılması teklif edilen kara ilişkin anonim şirketin denetçileri tarafından TTK'nın 354 üncü maddesi uyarınca hazırlanacak raporun da şirketin merkez ve şubelerinde hisse senedi sahiplerinin bilgisine sunulması gerekmektedir. Dolayısıyla, yürürlükteki TTK uygulamasına göre standartın ülkemizdeki uygulama süresi anonim şirket yönetim kurulunun finansal tabloları denetçilere sunmaya karar verdiği tarihe kadar olan süre ile sınırlıdır. Her yılın en geç Mart ayı sonuna kadar yıllık olağan genel kurulda görüşülmesi zorunlu olan bilanço ve kar-zarar hesaplarının en geç 15 Mart tarihine kadar denetçi raporu ile birlikte hisse senedi sahiplerinin bilgisine sunulması gerektiği, denetçilerin ise TTK'da öngörülen raporu hazırlamaları için bel-

li bir süreye ihtiyaç duyacakları dikkate alındığında, standartın 15 Mart tarihinden önceki bir tarihe kadar fiilen uygulanabilmesi söz konusu olacaktır.

Halen Türkiye Büyük Millet Meclisi gündeminde bulunan TTK Tasarısının 514 üncü maddesinde de, geçmiş hesap dönemine ait TMS'lerde öngörülmüş bulunan finansal tablolar ile eklerinin bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk 3 ayı içinde hazırlanarak, genel kurulun onayına sunulması öngörülmektedir. Ancak, tasarının 401 inci maddesinde, şirket yönetim kurulunun finansal tabloları düzenlettirip, onaylayarak denetçiye vereceği hüküm altına alınmaktadır. Denetçi tarafından hazırlanacak denetim raporunun ise şirket yönetim kuruluna sunulması yükümlülüğü getirilmektedir. Dolayısıyla, mevcut TTK uygulamasında olduğu gibi TTK tasarısının yasallaşması halinde de standartın azami uygulama süresi şirket yönetim kurulunun finansal tabloları denetçiye sunmaya karar verdiği tarihe kadar olan süre ile sınırlı olacaktır.

TTK tasarısında genel kurul toplantılarının çağrılı ve çağrısız olmak üzere iki şekilde yapılabilmesi öngörülmektedir. Çağrılı genel kurul için yapılacak çağrının ilan ve toplantı günleri hariç olmak üzere toplantı tarihinden en az iki hafta önce yapılması zorunlu tutulmaktadır. Çağrısız genel kurul için böyle bir süre öngörülmeyp, bütün pay sahipleri ile temsilcilerin aralarından birinin itirazda bulunmaması şartına bağlanmaktadır. Dolayısıyla, hisseleri borsada işlem görmeyen anonim şirketlerin çağrısız genel kurulu tercih etmeleri halinde finansal tabloların yayım tarihi ve bu meyanda, standartın uygulama süresinin sonu olarak söz konusu tabloların yönetim kurulunca denetçiye sunulması kararının alındığı tarihin esas alınması sözkonusu olacaktır. Denetçi tarafından düzenlenmesi öngörülen denetim raporunun hazırlanması için de belli bir zamana ihtiyaç duyulacağı dikkate alındığında çağrısız genel kurulu tercih edecek şirket-

ler için standartın azami olarak 31 Mart tarihinden önceki bir tarihe kadar uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır.

Hisseleri borsada işlem görmeyen anonim şirketlerin çağrılı genel kurulu tercih etmeleri halinde mevcut TTK'ya kıyasla standartın azami uygulama süresinin uzatılması durumu ortaya çıkacaktır. Zira, mevcut TTK'ya göre 15 Mart'tan önceki bir tarihe kadar olan standartın azami uygulama süresi, TTK tasarısında ilan ve toplantı günlerinin hariç tutulması nedeniyle 2 gün daha ileri bir tarihe ötelenebilecektir. Diğer bir ifade ile, çağrılı genel kurulu tercih eden şirketler için standartın 17 Mart tarihinden önceki bir tarihe kadar fiilen uygulanabilmesi mümkün olacaktır.

### 2.1.2. Halka Açık Şirketler Yönünden

Hisseleri borsada işlem gören şirketler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nce yayımlanan "Seri:XI, No:29 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Tebliğ)"ne göre finansal raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Tebliğ uyarınca, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmayan halka açık şirketlerin yıllık finansal raporları ile bağımsız denetim raporlarını dönem sonunu izleyen 10 hafta içinde, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda ise yine dönem sonunu izleyen 14 hafta içinde SPK'ya ve hisselerin işlem gördüğü borsaya göndermeleri gerekmektedir. Doğal olarak SPK'ya ve hisselerin işlem gördüğü borsaya gönderilecek finansal tablolar yönünden standartın azami uygulama süresi de bu süreler ile sınırlı olmaktadır. Diğer bir ifade ile, konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunmayan halka açık şirketler için standartın azami uygulama süresinin sonu 15 Mart tarihi, konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunan şirketlerce düzenlenecek konsolide finansal

raporlar içinse 15 Nisan tarihi olarak düşünülebilir.

Tebliğ'de yıllık finansal raporlar ile birlikte bu raporlara ilişkin bağımsız denetim raporlarının da gönderilmesi zorunlu tutulmaktadır. Finansal raporlara ilişkin bağımsız denetim faaliyeti ise söz konusu raporların ilgili şirketler ile bağımsız denetim kuruluşunun birlikte hazırlaması faaliyeti olarak düşünülemez. Bu nedenle, standartın azami uygulama süresinin doğal olarak belirtilen sürelerden daha da kısa olacağı gözden kaçırılmamalıdır. Nitekim, Tebliğin 9 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca halka açık şirketlerce yıllık finansal raporların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığını, gerçeğe uygunluğunu ve doğruluğunu teyit edecek "kabule" dair ayrı bir karar alınması zorunlu tutulmuştur. Bağımsız denetim faaliyeti de "kabul" edilen finansal raporlar üzerinden sonuçlandırılacak olan ve bu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya denetim sözleşmesinde belirlenen muhasebe sistemine uygun olduğu konusunda görüş oluşturabilmek için yeterli kanıt toplanmasına yönelik bir faaliyet ihtiva etmektedir (Kaval,2005;28). Ayrıca, Tebliğ'de bağımsız denetim kuruluşunu temsile ve ilzama yetkili kişinin imzasını taşıyan bir yazı ekinde ilgili halka açık şirkete bağımsız denetim raporunun ulaştığı günü takip eden ilk iş günü sonuna kadar finansal tabloların bağımsız denetim raporu ile birlikte SPK'ya ve hisselerin işlem gördüğü borsaya gönderilmesi zorunlu tutulmuştur. Bu nedenle, halka açık şirketlerce SPK'ya ve hisselerin işlem gördüğü borsaya gönderilecek finansal tablolar için standartın azami uygulama süresinin sonunun bağımsız denetim raporunun düzenlenmesine imkan verecek süre kadar TTK'da öngörülen sürelerden daha erken bir tarihe çekilmesi söz konusudur.

Standartın uygulanması bakımından verilen örnek niteliğindeki haller dikkate alındığında fark-

lı bir durum da ortaya çıkmaktadır. Zira, konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunmayan halka açık şirketlerin yönetimlerce finansal tabloların SPK'ya ve hisselerin işlem gördüğü borsalara gönderimi için belirlenen 10 haftalık süre her ne kadar (mevcut TTK ve TTK Tasarısının çağrılı genel hükümlerinde) TTK'da öngörülen yıllık genel kurul toplantı süresi ile aynı olmasına karşın, bu işlemlerin eş zamanlı gerçekleştirilmediği bilinmektedir. Nitekim, Tebliğ'in 15 inci maddesinin ikinci fıkrası hükümünden de anlaşılacağı gibi, yıllık finansal tabloların TTK uyarınca düzenlemeleri gereken genel kurul toplantısından önce SPK'ya ve hisselerinin işlem gördüğü borsalara sunan halka açık şirketlerin gönderdikleri finansal raporlar ile genel kurulda görüşülecek finansal raporlar arasında farklılık olabileceği de kabul edilmektedir.

Bu bağlamda, halka açık şirketlerin yönetim kurullarınca genel kurula sunulacak finansal tablolar bakımından standartta öngörülen haller ile örtüşen bir durum ve dolayısıyla, gerek mevcut TTK gerekse TBMM gündeminde bulunan TTK Tasarısı bağlamında finansal raporların standart kapsamında yeniden gözden geçirilmesi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile, yıllık finansal tabloların bağımsız denetime sunulma tarihi ile TTK bağlamında görevli denetçilere verilmesi kararının eş zamanlı alınmaması halinde gerek mevcut TTK gerekse TTK Tasarısında öngörülen sürelerden hareketle açıklanan standartın muhtemel azami uygulama sürelerinin halka açık şirketlerce de geçerlilik kazanması durumu ortaya çıkacaktır. Örneğin, 30 Ocak 2009 tarihinde şirket yönetim kurulunca bağımsız denetime kabul beyanı verilen finansal tabloların 12 Şubat 2009 tarihinde SPK'ya ve ilgili borsaya gönderildiğini ve yıllık finansal tabloların görüşüleceği genel kurul toplantısının 12 Mart 2009 tarihinde yapılmasına ilişkin alınan karar doğrultusunda söz konusu

tabloların 10 Mart 2009 tarihinde şirket denetçisine sunulması kararının alındığını varsayalım. Böyle bir durumda, standart uyarınca finansal tabloların 10 Mart 2009 tarihine kadar olan gelişmeleri yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmesi ve bu bağlamda, genel kurula sunulacak ve faaliyet raporu içerisinde yayımlanacak finansal tablolara ilişkin açıklamalarda, standardın uygulama tarihinin 10 Mart 2009 olarak belirtilmesi, SPK'ya ve ilgili borsaya gönderilen finansal tablolar için standartın uygulama tarihinin 30 Ocak 2009 olduğu hususunda bir açıklamaya özellikle yer verilmesi ve varsa, 30 Ocak – 10 Mart 2009 arasındaki gelişmeler nedeniyle yapılan düzeltmeler için de bilgi verilmesi zorunluluğu doğacaktır. Fakat, 30 Ocak 2009'da ilgili bağımsız denetim kuruluşuna kabul beyanı verilen finansal tabloların aynı zamanda şirketin TTK uyarınca (mevcut TTK ya da TBMM gündeminde bulunan TTK tasarısına göre) teşkil olunan denetçilerine de verilmesi kararının alınması halinde standartın uygulaması 30 Ocak 2009 tarihine kadar olan gelişmeler ile sınırlı olacak ve belirtilen zorunluluklardan bahsedilemeyecektir.

TTK tasarısında anonim şirket denetçisinin bir bağımsız denetim kuruluşu olabileceği öngörülmektedir. Halka açık bir şirketin SPK'ya ve hisselerinin işlem gördüğü borsaya göndereceği finansal raporları denetleyen bağımsız denetim kuruluşunun aynı zamanda şirketin TTK kapsamındaki denetçisi olması halinde standartın azami uygulama tarihi, yukarıda verilen bağımsız denetim kuruluşuna kabul beyanı verilen finansal tabloların aynı zamanda şirketin TTK uyarınca teşkil olunan denetçilerine de verilmesi kararının alınması örneğinde olduğu gibi aynı tarih olacaktır. Zira, TTK tasarısı bağlamında genel kurula sunulacak finansal tablolar için denetim süreci de SPK'ya ve ilgili borsaya gönderilecek finansal tablolara ilişkin "kabul" beyanının verildiği tarih itibarıyla başlayacak ve böylece,

standartın azami uygulama süresi bakımından ikili bir tarih uygulaması artık söz konusu olmayacaktır.

SPK mevzuatı ile belirlenmiş olan süreler azami süreler olmakla birlikte İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerin yıl sonu finansal tablolarının açıklanma süresine ilişkin yapılan bir çalışmada, iyi sonuçlar içeren tabloların daha hızlı açıklandığı, kötü sonuçlar içeren tabloların açıklanmasının ise azami süre sonuna kadar geciktirildiği, açıklama zamanının önceki alışkanlıklardan etkilendiği, bu alışkanlıkları ise şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörün değil ölçeğin belirlediği şeklinde özetlenebilecek sonuçlara ulaşılmıştır (Çelik, 2007;229-232).

## **2.2. Ara Dönem Finansal Tablolarının Yayımlarının Onaylanma Süreci ve Süresi**

### **2.2.1. Halka Açık Olmayan Şirketler Yönünden**

Halka açık olmayan anonim şirketler için gerek TTK'da gerekse TTK tasarısında ara dönem finansal raporlama yapılması zorunluluğu öngörülmediği için yasal olarak standartın uygulama sürecine ve dolayısıyla, süreçle ilgili bir süreye ilişkin belirleme yapılması söz konusu değildir.

### **2.2.2. Halka Açık Şirketler Yönünden**

SPK Tebliği'nde konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmayan halka açık şirketlerin ilgili ara dönemin bitiminin izleyen dört hafta içinde, konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü olan halka açık şirketlerin ise ilgili ara dönemin bitimini izleyen altı hafta içinde finansal tablolarını SPK'ya ve hisselerin işlem gördüğü borsaya gönderilmesi zorunlu tutulmaktadır. Ara dönem finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesinin zorunlu tutulduğu hallerde ise bu süreler iki hafta eklenmektedir.

Yıllık finansal tabloların gönderilmesinde olduğu gibi ara dönem finansal tablolarının da bağımsız denetim kuruluşunu temsile ve ilzama yetkili kişinin imzasını taşıyan bir yazı ekinde ilgili halka açık şirkete bağımsız denetim raporunun ulaştığı günü takip eden ilk iş günü sonuna kadar bağımsız denetim raporu ile birlikte SPK'ya ve hisselerin işlem gördüğü borsaya gönderilmesi zorunlu tutulmaktadır. Dolayısıyla, konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunmayan halka açık şirketler tarafından ara dönem finansal tablolarının bağımsız denetim raporu ile birlikte ilgili ara dönem sonunu izleyen on hafta içinde SPK'ya ve hisselerin işlem gördüğü borsaya gönderilmesi gerekmektedir. Yıllık finansal tablolarda olduğu gibi şirket yönetim kurullarınca ara dönem finansal tablolarının da finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığını, gerçeğe uygunluğunu ve doğruluğunu teyit edecek "kabule" dair bir karar alınması öngörülmektedir. Yıllık finansal tablolara ilişkin uygulama sürecinde belirtildiği gibi ara dönem finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim faaliyeti de söz konusu raporların ilgili şirketler ile bağımsız denetim kuruluşunun birlikte hazırlaması faaliyeti olarak düşünülemez. Sınırlı denetim olarak adlandırılan (Kaval, 2005;13) ara dönem bağımsız denetim faaliyeti de "kabul" edilen finansal raporlar üzerinden sonuçlandırılacak bir faaliyeti ihtiva etmektedir. Dolayısıyla, standartın ara dönemler itibarıyla azami uygulama süresinin sonu da belirtilen kapsamda alınacak "kabul" kararının tarihi olacaktır. Örneğin, konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan bir şirketin 31 Mart 2009 dönemine ait finansal tablolarına ilişkin "kabul" kararının 25 Nisan 2009'da alındığı ve bu tarih itibarıyla söz konusu tabloların bağımsız denetim kuruluşuna verildiğini, 10 Mayıs 2009 tarihinde düzenlenen ve aynı gün şirket yönetim kuruluna sunulan ve şirket yönetim kurulunca da SPK'ya ve ilgili borsaya gönderilmesi kararı alınan finansal tabloların 11 Mayıs

2009'da bağımsız denetim raporu ile birlikte gönderildiğini varsayalım. Bu durumda, standardın azami uygulama süresinin sonu 25 Nisan 2009 tarihi olacaktır.

### **3. FİNANSAL TABLOLARIN YAYIMININ ONAYLANMASI SÜRECİNDE ORTAYA ÇIKACAK GELİŞMELERİN TABLOLARA YANSITILMASI**

Ticari işlemlerin niteliği ve bunları doğuran unsurlar değiştiğinde muhasebe kuramında da değişiklikler yapılarak muhasebenin dinamik olması sağlanmaktadır (Çelik, 2003 ; 145) Nitekim, finansal tabloların yayımına onay verilmesine kadar olan süre içerisinde ortaya çıkabilecek gelişmelerin söz konusu tablolara yansıtılması da ilk bakışta muhasebenin temel kavramlarından olan "dönemsellik" kavramı ile çelişir görünebilir. Bu süreç içerisinde ortaya çıkabilecek gelişmelere ilişkin yapılacak finansal raporlama uygulamalarının bahse konu kavram çerçevesinde ele alınmasının nihai olarak dinamik muhasebe anlayışının bir sonucu olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

#### **3.1. Dönemsellik Kavramına Aykırılık Oluşturması Nedeniyle Düzeltme Yapılmadan Finansal Tablolara Yansıtılacak Gelişmeler**

"Dönemsellik kavramı, işletmenin 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 kavramın gereğidir (Akdoğan, 2007;6)". Dolayısıyla, finansal tabloların yayımına onay verilmesine kadar olan süre içerisinde ortaya çıkacak gelişmelerin finansal tablolara yansıtılmasında dönemsellik kavramına aykırı bir durum oluşmaması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır. Dönemsellik hem bil-

ginin güvenilirliğini hem de karşılaştırılabilirliğini sağlayacak temel bir uygulamadır.

Finansal tabloların yayımına onay verilmesi süreci içerisinde, finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değeri ile gösterilmesi öngörülen varlık ya da yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkabilecek değişiklikler nedeniyle değer düzeltmesine gidilmesi, faiz oranlarındaki veya döviz kurlarındaki azalış ya da artışa bağlı olarak ilave gelir - gider hesaplanması, vergi oranlarındaki düşme veya yükselmeler nedeniyle hesaplanan dönem vergisi karşılığı ve ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlüğü için değişiklikler yapılması, varlık satışlarından doğan hasılat ya da zarar kayıtlarının raporlama tarihinde yapılmış gibi finansal tablolara alınması döneme ait olmayan gelir, gider ya da maliyet unsurlarının döneme taşınması sonucunu doğuracaktır. Belirtilen örnekler veya benzer gelişmeler ile ilgili olarak kayıt düzeltilmesi yoluyla herhangi bir finansal raporlama uygulamasına gidilmesi gerek dönemler gerekse de işletmeler arası karşılaştırılabilirliği olmayan bir bilginin verilmesi sonucunu doğuracaktır. Örneğin, işletmenin varlıkları arasında yeralan bir kalemin uygulama süresi içinde nakit olarak satılmasından dolayı kayıt düzeltilmesi yapılarak raporlama tarihi itibarıyla kasada olmayan paranın varmış gibi gösterilmesi tamamen yanıltıcı olan bir bilginin sunulmasını sağlayacaktır. Böyle bir durum ise muhasebenin hem özüne hem de temel dinamiklerine aykırılık oluşturacaktır. Dolayısıyla, finansal tabloların yayımının onaylanması süreci içerisinde dönemsellik kavramı ile çelişki oluşturacak her türlü gelişmenin finansal raporlarda düzeltme kaydı yerine açıklama yapılacak bir konu şeklinde ele alınması gerekmektedir.

Aynı şekilde, TMS – 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standartına göre de bazı gelişmelerden hareketle kısa veya uzun vade sınıflandırmasında değişikliğe gidilmemesi öngörülmektedir. Ör-

neğin, finansal tabloların düzenlendiği tarih itibarıyla orijinal vadesi 12 aydan uzun olmakla birlikte vadesinin dolmasına 12 aydan kısa bir süre kalan ancak finansal tabloların yayımına onay verilmesi sürecinde yeni bir sözleşme ile vadesi 12 ayı geçecek şekilde uzatılan borçlar ya da sözleşmede belirlenen bir koşulun ihlali halinde borcun erken ödenmesi yükümlülüğünün bulunması nedeniyle finansal tablolarda kısa vadeli borçlar içerisinde sınıflandırılan ancak finansal tabloların yayımının onaylanması sürecinde bu koşulun ihlalinden dolayı erken ödeme talebinde bulunulmayacağına ilişkin anlaşma yapılan uzun vadeli borçlar da yine kısa vadeli olarak sınıflandırılmaya devam edilecektir. Ancak, bu gelişmeler ile ilgili olarak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılması zorunlu tutulmaktadır.

### 3.2. Dönemsellik Kavramına Aykırılık Oluşturumaması Nedeniyle Düzeltme Yapılarak Finansal Tablolara Yansıtılacak Gelişmeler

Dönemsellik kavramı ile çelişki oluşturmayacak gelişmeler içinse bu kavrama aykırılık oluşturmayacak şekilde düzeltme kayıtlarının yapılması gerekecektir. Finansal tabloların yayımına onay verilmesi sürecinde düzeltme kaydı yapılması gerektirecek gelişmelerin standartta verilen örnekler ile sınırlı olarak düşünülmemesi gerekmektedir.

#### 3.2.1. Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Olması

TMS – 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standartında bir çok finansal tablo kaleminin işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemeyeceği, ancak tahmin edilebileceği, tahminlerin de en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, finansal tabloların yayımının onaylanmasına kadar olan süreçte finansal tablo kalemlerinin tahminindeki belirsizliklerin sona er-

mesi ya da tahminlerde değişiklikler olması halinde bunların düzeltme kayıtlara yapılarak tablolara yansıtılması güvenilir bilgi sunmanın bir gereğidir.

Finansal tabloların yayımının onaylanma sürecinde ortaya çıkabilecek muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ilişkin örnek gelişmeler ve yapılacak düzeltmeler aşağıda verilmiştir.

- *Karşılık ayrılan bir işlem ile ilgili davanın sonuçlanması*

Örneğin, bir işletme 1.9.2008 tarihinde kanuni takibe geçtiği 2.000 TL tutarındaki alacak senedi için 30.9.2008 tarihi itibarıyla % 100 oranında karşılık ayırmış ve aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapmıştır.

		30.9.2008		
128	Şüpheli Ticari Alacaklar		2.000	
	121 Alacak Senetleri		2.000	
		/		
		30.9.2008		
654	Karşılık Giderleri		2.000	
	03 Şüp. Al. Sen. Karş. Gid.			
	129 Şüpheli Tic. Alacak Karş.		2.000	
		/		

Yıl sonu finansal tabloların yayımı için onay verme sürecinde sonuçlanan dava neticesinde söz konusu alacak 1.250 TL olarak tahsil edilmiştir. Böyle bir durumda ya da bahse konu sü-

reç içinde benzer işlemler ile ilgili olarak nakit girişi ya da çıkışının gerçekleştiği durumlarda, Kasa hesabına borç ya da alacak kayıtları yapılarak gelişmelerin finansal tablolara yansıtılması dönemsel kavramına aykırılık oluşturacaktır. Alacağın tahmin edilenden daha az kısmının tamamen tahsil edilmesi halinde önceki dönemde zarar yazılan meblağın durumun kesinlik kazandığı dönemde kısmen ya da tamamen gelir yazılması (644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına alınması) yoluyla düzeltilmesinin söz konusu olacağı, karşılık aynı yıl içinde ayrılmışsa düzeltme işleminin 654 Karşılık Giderleri hesabına alacak yazılarak gerçekleştirileceği düşünülmektedir (Sevilengül, 2005;279). Bu görüşe paralel olarak, karşılık ayrılmasına ilişkin tahminin değişmesi halinde kar ya da zarar ile ilişkili alacak kaydının da karşılık giderinin ilk kaydedildiği hesaba yapılması önerilmektedir (Barden, Poole, Hall, Rigelsford Spooner, 2008;138).

————— 31.12.2008 —————	
129 Şüpheli Tic. Alacak Karş.	1.250
02 Şüp. Al. Karş.	
654 Karşılık Giderleri	1.250
03 Şüp. Al. Sen. Karş. Gid.	
————— / —————	

- *Finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde değişim*

İşletme stoklarındaki peşin fiyatı 1.000 TL olan bir mamulü 1.12.2008 tarihinde aylık % 1,5 vade farkı uygulayarak 3 ay vadeli bir senet karşılığında 1.045,68 TL'ye satmış ve % 18 KDV bedelini peşin tahsil etmiştir. Bu kapsamda, aşağıdaki muhasebe kayıtları tesis edilmiştir.

$$\text{Faiz tutarı} = 1.045,68 - 1.000 = 45,68$$

————— 1.12.2008 —————	
100 Kasa	188,20
121 Alacak Senetleri	1.045,68
600 Yurtiçi Satışlar	1.000,00
122 Alacak Senetleri Reesk.	} 45,68
ya da	
382 Ertelemiş Gelirler	
391 Hesaplanan KDV	188,20
————— / —————	

Yıl sonu itibarıyla da, alacak senedinin değeri hesaplanarak, aşağıdaki kayıt tesis edilmiştir.

$$\text{Dönem sonuna kadar işlemiş faiz tutarı} = 1.000 * (1 + 0,015) = 15$$

————— 31.12.2008 —————	
122 Alacak Senetleri Reesk.	} 15
ya da	
382 Ertelemiş Gelirler	
642 Faiz Gelirleri	15
————— / —————	

Finansal tabloların yayımına onay verme süresi içerisinde, 31.1.2009 tarihinde, işletme nakit ihtiyacı nedeniyle 1.027,2 TL nakden tahsilat yaparak alacak senedini iade etmiştir. Dolayısıyla,

yeni tahsilat tutarı üzerinden aşağıdaki hesaplamalar sonrasında düzeltme kayıtlarının yapılması gerekecektir. Zira, TMS – 8 uyarınca, tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması ya da yeni bir bilgi edinilmesi halinde tahminin revize edilmesi gerekmekte olup, sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse değişikliğin yapıldığı dönemde tahmindeki değişikliğin etkisinin kar-zarar ile ilişkilendirilmek suretiyle finansal tablolara yansıtılması zorunlu tutulmaktadır.

*Yeni tahsilat tutarına göre daha önce kayıtlara alınan alacak senedinin tutarı düzeltilir.*

$$\text{Alacak senedi} = 1.045,68 - 1.027,20 = 18,48$$

*Yeni tutara göre aylık faiz oranı yeniden hesaplanır.*

$$1.027,20 = 1.027,20 / (1 + F)^2 = F = \% 1,35$$

*Bu oran üzerinden döneme ilişkin senedin işlemiş faiz tutarı hesaplanarak, yıl sonunda gelir yazılan tutar düzeltilir.*

$$\text{İşlemiş faiz} = 1.000 \times (1 + 0,0135) = 13,5$$

$$\text{Düzeltililecek tutar} = 15 - 13,5 = 1,50$$

_____ 31.12.2008 _____		
642	Faiz Gelirleri	1,50
122	Alacak Senetleri Reesk.	}
	ya da	
382	Ertelenmiş Gelirler	
_____ / _____		
121	Alacak Senetleri	18,48
122	Alacak Senetleri Reesk.	}
	ya da	
382	Ertelenmiş Gelirler	
_____ / _____		

### 3.2.2. Stokların Net Gerçekleşebilir Değerinin Belirlenmesi ya da Değişmesi

TMS 2 – Stoklar standartında, dönem sonlarında stokların satın alma maliyeti ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi öngörülmektedir.

İşletme, ara dönem sonu itibarıyla satın alma maliyeti 5.000 TL olan stoklarındaki ticari malların net gerçekleşebilir değerini tespit edemediği gerekçesiyle herhangi bir muhasebe uygulaması yapmamıştır. Ancak, ara dönem finansal tablolarının yayımının onaylanmasına kadar olan süreçte söz konusu ticari malların 1/3'ü peşin bedel ile 4.000 TL'ye satılmıştır. Bu kapsamda, 1/3'ünün satın alma maliyeti 5.000 TL olan stokların net gerçekleşebilir değerinin 4.000 TL olarak gerçekleştiği dikkate alınarak aşağıdaki şekilde bir düzeltme kaydının yapılması gerekecektir (TMS – 12 standardı ihmal edilmiştir).

_____ 31.03.200X _____		
654	Karşılık Giderleri	3.000
	01 Değ. Düş. Mal Karş.	
_____ / _____		
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karş.	3.000
	30 Ticari Mallar Değ. Düş. Karş.	
_____ / _____		

### 3.2.3. Varlıkların Maliyetinin Kesinleşmesi

TMS - 16 Maddi Duran Varlıklar standartına göre bir maddi duran varlık kalemi ile ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde maddi duran varlık kaleminin maliyetinin

finansal tablolara yansıtılacağı öngörülmektedir. Aynı şekilde, TMS – 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartında da bir maddi olmayan duran varlığın sadece ve sadece varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, belirtilen koşullar gerçekleşmedikçe maddi veya maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda gösterimi söz konusu olmayacaktır.

Örneğin, işletme pazarlama bölümünde kullanılmak üzere 28.12.2008 tarihinde peşin bedelle 16.000 TL + % 18 KDV ile bir kamyon satın almıştır. Henüz maliyeti kesinleşmediği için söz konusu bedel maddi duran varlık bedeli olarak değil ödenen avans şeklinde muhasebeleştirilecektir.

_____ 28.12.2008 _____		
279	Verilen Avanslar	16.000
191	İnd. KDV	2.880
	100 Kasa	18.880
_____ / _____		

Söz konusu kamyonun toplam 1.500 YTL tutarındaki Taşıtlar Alım Vergisi ve plaka ruhsat masrafları 8.1.2009 tarihinde ödenmiştir. Ayrıca, aynı tarih itibarıyla 600 YTL tutarında bir yıllık kasko ve trafik sigortası yaptırılmıştır. Bu kapsamda, satın alınan maddi duran varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilme koşulu gerçekleştiği için yıl sonu finansal tablolarına yansıtılması gerekecektir.

_____ 31.12.2008 _____		
254	Taşıtlar	17.500
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.500
	279 Verilen Avanslar	16.000
_____ / _____		

Bu hesaplamada, trafik ve kasko sigorta bedeli dikkate alınmayacaktır. Zira, bunların TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca genel giderler kapsamında değerlendirilip gerçekleştikleri tarih itibarıyla muhasebeleştirilmesi gerekir.

#### 3.2.4. Sayım ve Tesellüm Fazla ya da Eksikliğin Nedenlerinin Belirlenmesi

İşletme yıl sonu itibarıyla yaptığı sayımlarda ilk madde stokunda 800 kg fazla bulunduğunu tespit etmiş ve bunu 1 kg için emsal değeri olan 2,5 TL üzerinden yıl sonunda aşağıda kayıt ile stoklarına almıştır.

_____ 31.12.200X _____		
150	İlk Madde ve Mal.	2.000
	397 Sayım ve Tesellüm Fazlası	2.000
	20 Stok Fazlaları	
_____ / _____		

Finansal tabloların yayımına onay verilmesi süresi içerisinde söz konusu fazlalığın üretime verilen ilk maddenin eksik kaydedilmesinden kaynaklandığı tespit ediliyor. Yıl içinde üretilen ma-

mulün % 80'inin satıldığı biliniyor. Bu durumda aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekecektir.

_____31.12.200X_____			
397	Sayım ve Tesellüm Fazlası	2.000	
20	Stok Fazlaları		
	620 Satılan Mamul Maliyeti	1.600	
	152 Mamuller	400	
_____ / _____			

### 3.2.5. Hasılatın Belirli Hale Gelmesi

TMS – 18 Hasılat standardı ile mal satışına ilişkin hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması ve satılan mallar üzerinde yönetim etkinliğini sürdürmemesi, hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülmesi, işlem ile ilgili ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması, işleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi koşullarının tümünün yerine getirilmiş olması gerekli görülmektedir. İşletmenin normal garanti yükümlülüğü dışında yetersiz performansla ilişkin yükümlülük taşıması ya da alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malın iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması durumunda işletmenin sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam edeceği bu nedenle, işlemin bir satış gibi değerlendirilip hasılat muhasebesi yapılamayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, finansal tabloların yayımlanmasının onaylanmasına kadar olan süreçte hasılatın belirli hale gelip gelmediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin, işletme 15.10.200X tarihinde 2.200 TL maliyeti olan bir mamulü 3 ay iade garantili olarak 2.950 TL'ye (KDV dahil) peşin satışını yapmıştır. İade garantisi nedeniyle TMS 18 – Hasılat standardını uygulayarak satış tarihinde aşağıdaki kaydı yapmıştır (TMS – 12 Gelir vergileri standartı ihmal edilmiştir) .

_____15.10.200X_____			
100	Kasa		2.950
	349 Alınan Diğer Avanslar	2.500	
	391 Hesaplanan KDV	450	
_____ / _____			

Finansal tabloların yayımına onay verilmesi sürecinde söz konusu mamul iade edilmediği için işletmenin geliri belirli hale gelmiştir. Bu nedenle, aşağıdaki düzeltme kayıtlarının yapılması gerekecektir.

_____31.12.200X_____			
349	Alınan Diğer Avanslar	2.500	
	600 Yurtiçi Satışlar	2.500	
_____ / _____			
_____31.12.200X_____			
621	Satılan Ticari Mallar Mal.	2.200	
	153 Ticari Mallar	2.200	
_____ / _____			

### 3.2.5. Çalışanlara Ödenecek İkramiye ya da Kar Payları

Standartta verilen örnekler arasında finansal tabloların yayımına onay verilmesi süreci içerisinde çalışanlara ikramiye ya da kardan pay ödenmesinin belirli hale gelmesi de yer almaktadır. Konunun çalışanlara ikramiye ya da kardan pay şeklinde ödeme yapılması durumu olmak üzere iki farklı şekilde değerlendirilmesinin geliştirilecek muhasebe uygulamasının niteliğinin belirlenmesine yardımcı olacağı düşünülmektedir.

İşletmenin bireysel olarak çalışanları ile yaptığı sözleşmelerde çalışanlara yıllık kar ile ilişkisi olmaksızın aylık ücretin belli bir tutarı kadar ertesi yılın belli bir tarihine kadar ikramiye ödeneceğine ilişkin hükümler bulunması halinde söz konusu ikramiyelerin toplam tutarının hesaplanarak kayıtlara alınması finansal tabloların yayımına onay verilmesi sürecinde ortaya çıkan gelişme kapsamında bir düzeltme işlemi olarak değerlendirilmemelidir. Zira, bu kapsamda oluşturulacak kayıt düzeltme kaydı olarak değil TMS 19 – Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı uyarınca yıl sonunda yapılması gereken bir kayıttır.

İşletme çalışanlarına kardan pay ödemesinin ise öncelikle gerek yürürlükteki TTK gerekse TTK Tasarısı yönünden ele alınması gerekmektedir. SPK'nın Seri:4, 27 No'lu Tebliğ'inde, kar payı, anonim şirket ortaklarına ve kara katılan diğer kişilere (yönetim kurulu üyeleri, işçiler, intifa senedi sahipleri vd.) dağıtılacak kardan, bunların her birine düşen pay şeklinde tanımlanmaktadır. Öğretide ise, anonim şirketlerde dağıtılmasına genel kurul tarafından karar verilen karın, münferit pay sahibine şirket tarafından ödenmesi ge-

rekli ve miktarı belli edilmiş kısmı kar payı olarak ifade edilmektedir (Ünal, 1998;43). TTK'da ve TTK Tasarısında yıllık karın tespitinin yıllık bilanço'ya göre yapılacağı, kar payının da safi kardan ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilmesi öngörülmektedir. Bilanço ise genel kurul kararına kadar geçici niteliktedir. Bu bakımdan genel kurul onayına kadar hüküm ifade etmez (Erimez, 1985 : 279). Anonim şirketlerde, bilanço ve bunu kabul eden genel kurul kararı olmadıkça kar payı istenemez (Eriş, 2004 : 2630). Buna göre kar payının alacak hakkına dönüşebilmesi için kar dağıtımı konusunda genel kurulun karar vermesi gerekmektedir. Ancak böyle bir karardan sonra kar payı hakkı anonim şirkete karşı ileri sürülebilecek bir alacak hakkına dönüşür ve kar payının alacak hakkına dönüşmesi için genel kurul tarafından bilançonun onaylanması yeterli olmayıp, kar dağıtımı konusunda karar alınması gereklidir (Bilgin, 1982;36-38). Dolayısıyla, kesinleşmemiş kar tutarı esas alınarak personele kar payı dağıtılmasına ilişkin kesin bir muhasebe kaydı yapılması genel kurul kararı bulunmadığı için ülkemiz uygulamasında hukuken mümkün olmayacaktır\*.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15 inci maddesinde, halka açık anonim ortaklıkların esas sözleşmelerinde birinci kar payı dağıtım oranının gösterilmesi ve yönetim kurulu üyeleri ile memur, müstahdem ve işçilere kardan pay dağıtılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunması zorunlu tutulmuştur. Diğer bir ifade ile, halka açık şirketlerde işletme çalışanlarına kar pay dağıtımı için genel kurul kararının gerekliliğine ilave olarak esas sözleşmede hüküm bulunması zorunluluğu aranmaktadır. Ayrıca, ayrılması gereken yedek akçeler ve esas sözleşmede pay sahipleri için belirlenen birinci kar payı dağıtımı

\* Önce (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2007 : 222) tarafından önerildiği gibi 381 Gider Tahakkukları hesabına borç, Ücret Giderleri hesabına alacak verilmek suretiyle tahakkuk niteliğinde düzeltme kaydı yapılmasının doğru bir gösterim olmayacağı düşünülmektedir.

gerçekleşmedikçe, yönetim kurulu üyeleri, memur, müstahdem ve işçilere kardan pay dağıtılmasına karar verilemeyeceği gibi, belirlenen birinci temettü ödenmedikçe bu kişilere kardan pay dağıtılamayacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla, bu koşullar sağlanmadıkça ya da esas sözleşme hükmüne karşın genel kurulca karara bağlanmadıkça işletme çalışanlarına kardan pay verilemeyecektir.

İşletme çalışanlarına kardan verilecek payın muhasebeleştirilmesinde ise üç seçenek önerilmektedir (Örten, Karapınar, 2007; 323-324). İlk seçenekte kar payının olağan kar dağıtımı olarak kabul edilip muhasebeleştirilmesinin kar dağıtımına ait diğer olağan uygulamalarda olduğu gibi yapılabileceği; ikinci seçenekte personelin kardan alacağı payın kar dağıtımı olarak değil gider olarak dikkate alınacağı ve ilgili olduğu dönemde gider yazılabileceği; üçüncü seçenekte ise kar payının cari yılı izleyen dönemin gideri olarak kabul edilerek muhasebeleştirme yoluna gidilebileceği, bu seçeneklerden ikincisinin gerek muhasebe ve finansal raporlama standartlarına gerekse dönemsellik kavramına en uygun seçenek olacağı düşünülmektedir.

TMS – 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standartlarında, geçmiş bir olaydan kaynaklanan hukuki veya zımni mevcut bir yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi koşullarının birlikte gerçekleşmesi halinde karşılığın finansal tablolara yansıtılması zorunlu tutulmaktadır. Ancak, mevcut bir yükümlülük bulunup bulunmadığının belirlenmesinde zorluklar söz konusu olabilir. TMS – 37’de mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimalinin böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksek olması halinde geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğuracağı kabul edilmektedir. Bu nedenle, geçmiş uy-

gulamalarda genel kurul kararı ile işletme çalışanlarına kar payı ödenmiş olması halinde, hal-ka açık olsun ya da olmasın cari kar tutarına ilişkin kar payı ödenmesinin hukuki durumu da dikkate alınarak, hesaplanacak ortalama kar payı oranı kadar dönem karı üzerinden vergi karşılığı ayrılmasında olduğu gibi karşılık ayrılmasına uygulamasına gidilmesi ve gider kayıtlarının oluşturulması gerekeceği düşünülmektedir. Ancak, böyle bir kaydın TMS – 37 uyarınca ara dönem sonlarında ya da yıl sonunda zaten yapılması gereken bir kayıt olduğu da gözden kaçırılmamalıdır.

31.12.200X

730/760/770 Fonksiyonel Maliyetler xxx

373 Maliyet Giderleri Karşılığı xxx

Bu açıklamalar çerçevesinde, TMS – 10 standartında verilen örnekler arasında yeralan çalışanlara kar payı ödenmesine ilişkin düzeltme kaydı yapılması durumunun, ülkemiz uygulamasında, bu standart uyarınca ara dönem sonlarında ya da yılsonunda yapılacak düzeltme kayıtlarına göre ulaşılabilecek yeni kar tutarı üzerinden karşılık meblağı hesaplanarak, duruma göre ilave tutar için aynı kaydın yapılması ya da fark tutarı kadar iptal kaydı yapılması olarak ele alınması gerektiği düşünülmektedir.

Yeni kar tutarı üzerinden oluşturulacak kar payı ödeme karşılığına ilişkin kaydın nihai olarak muhasebe tahmininin revizesi olacağı ve dolayısıyla, TMS – 8 uyarınca ele alınması gerektiği görüşü ileri sürülebilir. Söz konusu durumun vergi karşılığı hesaplaması için de geçerli olacağı yani yeni kar tutarı üzerinden vergi karşılığı

tutarının düzeltilmesi dikkate alınmalı ve gerek vergi karşılığı gerekse muhtemel kar payı ödemesi karşılığı ile ilgili yapılacak revize işleminin TMS – 8’de öngörüldüğü gibi tahmine esas oranın değiştirilmesi işlemi olmayacağını gözden kaçırılması gerektiği düşünülmektedir.

TMS - 37 standartında geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan yükümlülükler ile tutarı yeterince güvenilir olarak ölçülemeyen yükümlülükler koşullu yükümlülük olarak tanımlanarak ve bu nitelikteki yükümlülükler için finansal tablolarda açıklama yapılması öngörülmektedir. Bu nedenle, geçmiş dönemlerde işletme personeline genel kurul kararı ile kar payı ödemesinin yapılmasına ilişkin bir uygulamanın bulunmadığı ancak çalışanlara kardan pay şeklinde bir ödeme yapılması teklifinin genel kurula sunulmasının düşünüldüğü durumlarda ise bu nitelikteki ödemeler ile ilgili olarak finansal tablolarda açıklama yapılması gerekecektir.

### **3.2.6. Maden Rezervinin Niteliği İle İlgili Belirsizliklerin Sona Ermesi**

TFRS – 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standartında, işletme tarafından bir maden kaynağı ile ilgili araştırma haklarının elde edilmesi, topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal, jeofizik, arama sondajı, kazı, örnekleme çalışmaları yapılması veya maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme faaliyetleri için yapılacak harcamaların maliyet bedeli üzerinden araştırma ve değerlendirme varlığı olarak maddi ve/veya maddi olmayan duran varlık şeklinde ayrıştırılarak aktifleştirilmesi öngörülmektedir. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceği görüldüğünde söz konusu varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararının TMS 36 uyarınca ölçülerek finansal tablolara yansıtılması zorunlu tu-

lanmaktadır. Dolayısıyla, raporlama tarihi itibarıyla belirsizlikler nedeniyle değer düşüklüğü testi yapılamamış olmasına karşın finansal tabloların yayımına onay verilmesi sürecinde madenin başarılı geliştirme veya satış ile tam olarak geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli bilginin elde edilmesi gibi bir durumun ortaya çıkması halinde değer düşüklüğü testinin sonucuna göre hesaplanacak değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılacaktır (Bonham, Crisp, Curtis, et al, 2009;2961).

## **4. SONUÇ**

Finansal tabloların düzenlenmesine esas tarihten onaylanmasına kadar geçecek olan süre içindeki gelişmeler de dikkate alınarak hazırlanması güvenilir bilgi sunma açısından büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin bu süreçteki gelişmeleri söz konusu tablolara yansıtımda gösterecekleri özen kurumsal yönetim ilkelerine uyumları konusunda yapılacak değerlendirmelerde de bir gösterge oluşturacaktır. Bu nedenle, finansal raporları hazırlayanların bahsekonu süre içinde ortaya çıkabilecek gelişmeleri dikkatle değerlendirmeleri zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Zira, bu süreçteki gelişmelerin ilgili dönem sonu itibarıyla diğer muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanmasında belirsiz olan hususları kısmen ya da tamamen açıklığa kavuşturabileceği gözden kaçırılmamalıdır.

Finansal tabloların yayımlanmasına onay verme süreci ve süresi ülkelerin düzenlemelerine göre değişmektedir. Ülkemizde bu süreç halka açık olmayan şirketler yönünden TTK, halka açık şirketler yönünden ise sermaye piyasası mevzuatı ile şekillenmektedir. Söz konusu süreç içerisinde ortaya çıkabilecek gelişmelerin dönemsellik kavramı çevresinde değerlendirilmesi halinde finansal tablolara yansıtma ile ilgili daha kolay karar alınabilmesi mümkün olacaktır. Bahsekonu kavrama aykırılık oluşturmayacak gelişmeler bu kavrama uygun bir şekilde geliş-

tirilecek düzeltme kayıtları ile, aykırılık oluşturacaklar ise açıklama yapılarak dönem sonu finansal tablolarına yansıtılmalıdır. Ancak, standartta verilen işletme çalışanlarına ödenecek kar payları ile ilgili düzeltme yapılması örneğinde olduğu gibi muhasebe ve finansal raporlama standartlarında gerek ifade edilen hususlardan gerekse verilen örneklerden hareketle yapılacak muhasebe uygulamalarının geçerliliğinin ülke düzenlemelerine göre değerlendirilmesi gereğince de dikkat edilmelidir.

Ayrıca, finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesini teminen finansal tabloların yayımına

onay verilme tarihi ve bu onayın kim tarafından verildiği ile ilgili açıklamalara da yer verilmesi gereğince de özen gösterilmelidir. Bahsekonu tarihin açıklanmaması, işletmenin finansal tablolarının hangi tarihe kadar olan gelişmeleri yansıttığı veya finansal tablo kullanıcılarının bilgisi bulunan bir işlemin ya da bu işlemin etkisinin tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda şüphelere yol açabilecektir. Bu nedenle, kamu otoritelerince düzenlenecek finansal tablo formatlarında söz konusu tarihin finansal tabloların düzenlenme tarihine ilişkin ibarenin altında açıklanması zorunluluğu getirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Barden, Phil, Poole, Veronica, Hall, Norma, Rigelsford, Ken, Spooner, Andrew (2008), **iGAAP 2009 – A Guide to IFRS Reporting**, LexisNexis, London.
- Bilgin, Yüksel (1982), **Anonim Ortaklıklarda Kar Dağıtımı ve Kara Katılan Kişiler**, Ankara.
- Bonham, Mike, Crisp, Richard, Curtis, Matthew, et al (2009), **International GAAP 2009 – Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, John Wiley and Sons Ltd., West Sussex.
- Çelik, Orhan (2003), “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, **Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın’a Armağan**, TÜRMOB ve SBF Yayınları, Ankara, SBF Yayın No:590, ss 139-162.
- Doğan, Mustafa, Coşkun, Ender, Çelik, Orhan (2007), “Is Timing of Financial Reports Related to Firm Performance ? An Examination on ISE Listed Companies”, **International Research Journal of Finance and Economics**, Issue 12, ss 220-233.
- Erimez, Rüştü (1985), **Şirketlerde Kar Dağıtımı, Yedek Akçeler ve Vergileme**, Temel Yayınları, İstanbul.
- Eriş, Gönen (2004), **Ticari İşletme ve Şirketler**, Cilt 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kaval, Hasan (2005), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örten, Remzi, Karapınar, Aydın (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Pamukçu, Fatma, Pamukçu, Nevzat (2009), Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS -10) ve Finansal Tablolara Etkiler, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91, ss 67-79.
- Poroy, Reha, Tekinalp, Ünal, Çamoğlu, Ersin (1995), **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Sağlam, Necdet, Şengel Salim, Öztürk, Bünyamin (2007), **UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Sevilengül, Orhan (2005), **Genel Muhasebe**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ünal, O. Kürşat (1998), “Sermaye Piyasası Mevzuatında Birinci Temettü ve Sermaye Piyasası Kanunu Değişiklik Tasarısında Bu Konuda Öngörülen Değişiklikler”, **Yaklaşım**, Sayı:64, s.42-56

