

Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu

GİRİŞ

1 — Bu bildiri de finansal tablolarda gösterilen dönen varlıklarla kısa vadeli borçların anlamları ve sunuluş biçimleri ele alınmıştır.

AÇIKLAMA

2 — Dönen varlıkların ve kısa vadeli borçların ayrı ayrı sunulmasının ve tanımlanmasının finansal tabloları kullananlara işletmenin finansal yapısını analiz etmelerinde yardımcı olan faydalı bilgiler sağladığı kabul edilmektedir.

3 — Dönen varlıkların kısa vadeli borçları aşan kısmı çoğunlukla “net cari varlıklar” (net current assets) veya “çalışma sermayesi” (working capital) olarak tanımlanmaktadır.

Dönen Varlıklar ve Kısa Vadeli Borçlarla İlgili Görüşler

4 — Bazı düşünürlere göre varlıklar ile borçların dönen (kısa vadeli) ve duran (uzun vadeli) olarak sınıflandırılmaları bir işletmenin nakit sıkıntısıyla karşılaşmadan günlük faaliyetlerini sürdürme yeteneğinin, yani likiditesinin yaklaşık bir ölçüsünü sağlayabilecektir. Diğer bazı düşünürler, sınıflandırmanın bir işletmenin sürekli olarak değişen (dönen) varlıkları ile borçlarının ayrı ayrı incelenmesine imkân sağladığını kabul etmektedirler.

5 — Bu düşünceler belli bir seviyeye kadar birbirleriyle gelişmektedir. Bu ilişkiler likiditenin ölçülmesine ilişkin olarak varlıkları ve borçları dönen (kısa vadeli) ve duran (uzun vadeli) olarak sı-

nıflandırmak amacıyla kullanılan kriterlerin bu kalemlerin yakın bir gelecekte paraya çevrilip çevrilemeyeceklerinin ve ortadan kalkıp kalkmayacaklarının dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Varlıkların ve borçların değişken (dönen) olarak belirtilmesine ilişkin kriter bunların bir işletmenin faaliyet dönemi¹ içinde sağlanan gelirin elde edilebilmesi için tüketilip tüketilmediklerini veya kullanılmadıklarını dikkate almaktadır. Örneğin devam etmekte olan inşaat çalışmalarının birinci kritere göre dönen varlıklar arasında gösterilmemesi gerekirken ikinci kritere göre bu gruba dahil edilmeleri gerekecektir.

Şimdiki Uygulamalar

6 — Birbiriyle çelişen bu düşünceler birçok ülkede kalemlerin bir yıl veya normal faaliyet dönemlerinden hangisi daha uzunsa bu süre içinde paraya dönüştürülebileceklerinin beklenip beklenmemesi esasına göre dönen varlıklara dahil edilmeleri kuralının kabul edilmesi sonucuna ulaşmıştır. Aynı görüşle alacaklıların talebi üzerine ödenecekleri veya en çok bir yıl içinde ortadan kalkacakları bekleniyorsa borçların kısa vadeli olarak sınıflanması uygulaması yaygınlaşmış bulunmaktadır. Bununla birlikte bu yaklaşımın genel bir kural olarak uygulanması halinde bile çeşitli kalemler bu kritere göre dönen varlıklara (veya kısa vadeli borçlara) dahil edilirken bunların diğer kritere göre kapsam dışı bırakıldıkları

1) Normal faaliyet dönemi işletmeye giren varlıkların elde edilmesi ile bunların paraya çevrilmesi arasında geçen ortalama süreyi ifade eder.

rina ilişkin çeşitli örnekler de vardır. Bu nedenle uygulamada kalemlerin dönen (kısa vadeli) veya duran (uzun vadeli) olarak sınıflandırılmaları genel olarak herhangi bir esasa göre değil, teamüle göre belirlenmektedir. Aşağıdaki 7-12 nci paragraflar çeşitli kalemlerin sınıflandırılmalarına ilişkin uygulamayı açıklamaktadır.

Dönen Varlıklar İçinde Gösterilen Kalemler

7 — Kasa ve banka bakiyeleri cari faaliyetlerde yararlanılmalarını engelleyen kullanım sınırlamalarının olmaması halinde dönen varlıklar arasında gösterilmektedirler.

8 — Ticari ve diğer alacaklar bir yıl içinde paraya çevrileceklerinin beklenmesi halinde dönen varlıklar arasında gösterilmektedir. Bazı hallerde bütün ticari alacaklar dönen varlıklar arasında gösterilirler. Bu takdirde ticari alacaklardan bir yıl içinde paraya çevrilmesi beklenmeyen kısımların dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

9 — Mal stokları bir bütün halinde bir yıl içinde veya normal faaliyet dönemi boyunca paraya çevrilemeyecek kalemleri kapsayabilmelerine rağmen genellikle dönen varlıklar arasında gösterilmektedir.

Kısa Vadeli Borçlar İçinde Gösterilen Kalemler

10 — Alacaklının talebi üzerine ödeneceği kararlaştırılmış bir borç genellikle kısa vadeli borçlar arasında gösterilmektedir. Ancak eğer alacaklı bir geri ödeme programını kabul etmişse, alacaklının ödemeyi her zaman talep etme hakkı olsa da, borç, programlanmış ödeme esas alınarak sınıflandırılmaktadır.

11 — Bir uzun vadeli borcun bir yıl içinde ödenecek olan kısmı genellikle kısa vadeli borç olarak sınıflandırılmaktadır. Eğer işletme uzun vadeli bir yüküm-

lülük altına girerek borcunu ödemek niyetindeyse ve işletmenin böyle davranabileceği konusunda yeterli bir belirti varsa böyle bir kalem cari borçlar arasından çıkarılır. Benzer şekilde uzun vadeli borcun bir yıl içinde ödenecek kısmı bilançonun düzenlediği tarihte bunun ödenmesinde kullanılacak varlıkların dönen varlıklar arasında gösterilmemesi halinde kısa vadeli borçlar arasında belirtilmez.

12 — Bir işletme 11 inci maddeye göre bir borcu kısa vadeli borçlar arasından çıkarmışsa borcun tutarı ve koşullar genellikle belirtilmektedir.

Finansal Tablolarda Sunuluşu

13 — Dönen (kısa vadeli) ve duran (uzun vadeli) ayırımının yararları dönen varlıkların ve kısa vadeli borçların ayrı ayrı gruplandırılması ve toplamlarının ayrıca belirtilmesi ile daha da artırılmıştır.

14 — İşletmenin çeşitli varlıklarının ve borçlarının doğru bir şekilde yansıtılabilmesi için bir dönen varlığın veya bir kısa vadeli borcun belirtildiği tutardan diğer bir kısa vadeli borç veya dönen varlık rakamının indirilmesi yoluyla varlık ve borç kalemleri arasında takas - mahsup işlemi yapılmamalıdır. Bu tür denkleştirmeler, mahsubun yapılmasına ilişkin bir yasal hakkın varolduğu durumda ve bir varlığın elde edilmesine veya bir borcun ödenmesine ilişkin bir beklentinin varlığı halinde kabul edilebilirler.

Kısa Vadeli (Dönen) : Uzun Vadeli (Duran) Ayırımın Eksik Yönleri

15 — Dönen (kısa vadeli) ve duran (uzun vadeli) ayırımının genel olarak bir işletmenin normal faaliyet dönemi içinde yükümlülüklerini karşılama gücüne ilişkin bir tanımlama olanağı sağladığı veya aniden ortaya çıkan ödeme ihtiyaçları için bir tampon oluşturan varlıkların nisbeten daha kolay paraya çevrilebilecek

kısımının belirlenmesini sağladığına inanılmaktadır. Ancak işletmenin sürekli bir kuruluş olması ve faaliyetlerini sürdürebilmek için devamlı olarak paraya çevirdiği mal stoklarını yeni mal stoklarıyla değiştirmek zorunda bulunması nedenleriyle mal stoklarının sıfıra inmesi düşünülemez. Öte yandan dönen varlıklar içinde yakın gelecekte paraya çevileceği beklenmeyen stoklar da bulunabilir. Ayrıca birçok işletmeler faaliyetlerini talep üzerine ödenecek olan ve bu nedenle kısa vadeli borçlar olarak sınıflandırılan banka borçları ile finanse ederler. Ancak birçok hallerde alacaklının alacağını talep etme hakkı borç veren kişinin haklarını korumak için uygulanan bir yöntemden ibarettir. Bu hallerde hem borç alanın ve hem de borç verenin beklentileri borcun bir yıldan daha uzun bir vadede dahi ödenmemesi doğrultusunda olabilir.

16 — Birçok düşünürler dönen varlıkların kısa vadeli borçları aşan kısmını finansal durumun bir göstergesi olarak kabul ederler. Aynı şekilde kısa vadeli borçların dönen varlıkları aşması halinde, bu durumun işletmenin finansal yapısının bozuk olduğu konusunda bir uyarı özelliği taşıyacağını düşünmekte-

dirler. İşletmenin faaliyetlerinin yapısını ve özelliklerini; dönen varlık ile kısa vadeli borç kalemlerinin dağılımlarını iyice incelemeden böyle kesin yargılara varmak doğru değildir.

17 — Belirsiz veya çok uzun faaliyet dönemlerine sahip işletmelerin finansal tablolarında varlıkların ve borçların kısa vadeli (dönen) ve uzun vadeli (duran) olarak ayırma tabi tutulması genellikle uygun karşılanmamaktadır.

18 — Birçokları dönen varlıklarla kısa vadeli borçların ayrı ayrı tanımlanmasına ilişkin bilgilerin finansal analizlerde yararlı bir araç olduğuna inanırlarken, diğerleri sözkonusu ayırımın yapılmasında ortaya çıkabilecek yargı hataları nedeniyle bu ayırımın daha az kullanışlı ve yanıltıcı bir hale gelebileceğini ileri sürmektedir. Finansal tablolarda gösterilen dönen varlıklarla kısa vadeli borçların belirlenmesine ilişkin bir genel düzenlemenin saptanması ileride bu gibi sorunların yanıltıcı etkilerini ortadan kaldırabilir. Bu bildiri finansal tablolarda dönen varlıklar ve kısa vadeli borçları gösterme yolunu seçen işletmelerde izlenen uygulamaları birbirleriyle uyumlu hale getirmek amacındadır.

Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu

Uluslararası Muhasebe Standardı 13 bu bildirinin 19-28. ci paragraflarını kapsamaktadır. Standard; bu bildirinin 1-18. ci paragrafları ve "Uluslararası Muhasebe Standartlarına Başlangıç" gözönüne alınarak okunmalıdır.

19 — Her işletme dönen varlıklarını ve kısa vadeli borçlarını finansal tablolarında ayrı olarak belirtip belirtmeyeceğini kararlaştırmalıdır. Bu standardın 21 - 27. ci paragrafları kısa vadeli (dönen); uzun vadeli (duran) ayırımının yapıldığı hallerde ilişkindir.

20 — Finansal tablolarda kısa vadeli (dönen); uzun vadeli (duran) ayırımının gerçekleştirilmediği hallerde varlıkların ve borçların alt toplamlarının böyle bir ayırımın yapıldığını ifade ettikleri düşünülmemelidir.

Kısa Vadeli (Dönen) : Uzun Vadeli (Duran) Ayırımının Uygulanması

Dönen Varlıklar

21 — Dönen varlıklara dahil edilecek kalemler şunlar olmalıdır:

a) Cari faaliyetlerde kullanılabilir kasa ve banka bakiyeleri cari dönemde kullanımları sınırlandırılmış bulunan kasa ve banka bakiyelerinin dönen varlıklar arasında gösterilebilmeleri için, bakiyelerin kısa vadeli bir borcun tasfiyesi amacıyla tahsis edilmiş olması, ya da sınırlamanın bir yıl içinde ortadan kalkacağına bilinmesi gereklidir.

b) Uzun süreler boyunca elde tutulması düşünülmeyen ve her an paraya çevrilebilen menkul değerler.

c) Bilanço tarihinden sonra bir yıl içinde paraya çevrilmesi beklenen ticari

ve diğer alacaklar. Bir yıl içinde paraya çevrilmesi beklenmeyen tutarların belirtilmesi koşuluyla ticari alacaklar bir bütün olarak dönen varlıklar arasında gösterilebilirler.

d) Mal Stokları

e) Dönen varlıkların elde edilmesi amacıyla yapılmış avans ödemeleri.

f) Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde yararlanılacak önceden ödenmiş giderler.

Kısa Vadeli Borçlar

22 — Kısa vadeli borçlara dahil edilecek kalemler, alacaklının isteği üzerine ödenecek yükümlülüklerle aşağıda belirtilen borçların bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde tasfiye edileceği beklenen kısımlarından oluşmaktadır:

a) Banka borcu ve diğer borçlar borcun alacaklısı ile kararlaştırılan bir geri ödeme planına uygun olarak geri ödenecekse, alacaklının ödemeyi isteme hakkı olsa bile borçların sınıflaması bu ödeme planının öngörülerine uygun olmalıdır.

b) Paragraf 23'te belirtilen koşullar uyarınca kısa vadeli borçlar kapsamına alınmamış olduğu hallerde, uzun vadeli borcun kısa vadede ödenecek kısmı.

c) Ticari borçlar ve ödenecek giderler.

d) Vergi borçları karşılığı (Uluslararası Muhasebe Standardı 12, Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi).

e) Kâr payı (dividant).

f) Önceden tahsil edilmiş gelirler ve müşterilerden alınan avanslar.

g) Koşullu belirsizliklerin gerçekleşmesi (Uluslararası Muhasebe Standardı 10, Bilanço Rakamlarındaki koşullu belirsizlikler ve bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar).

23 — İşletme yönetimi, belirli bir uzun vadeli borcun gelecek zaman içinde elde edilecek yeni bir uzun vadeli kredi ile ödemeyi kararlaştırmış ve bunu yapabileceğine ilişkin elde deliller varsa bu uzun vadeli borcun kısa vadede ödenecek kısmı kısa vadeli borçlar arasından çıkarılabilir. Aşağıdaki hallerde bu delillerin varlığı kabul edilir :

a) Bilanço tarihini izleyen günlerde hisse senetleri veya tahvil ihracı işlemlerine başlanmış olması,

b) Muhtemel uzun vadeli kredinin muhtemel alacaklısının güçlü mali yapısı veya bir yıl içinde sona ermeyen, iptal edilmesi mümkün olmayan bir finansal anlaşmanın varlığı.

24 — 23. cü paragrafa uygun olarak bir işletme bir borcu kısa vadeli borçlar

arasından çıkardığı zaman, borcun tutarı ve ödeme şartları açıklanmalıdır.

Finansal Tablolarda Sunuluşu

25 — Bir dönen varlığın veya kısa vadeli borcun finansal tablolarda belirtilen tutarı, başka bir dönen varlık ya da kısa vadeli borçla denkleştirilmemeli (mahsup edilmemeli) dir. Böyle bir denkleştirmenin yapılabilmesi için, denkleştirme (mahsup yapma) için yasal bir hakkın varlığı veya denkleştirme sonucunda bir varlığın paraya çevrilmesi ya da bir borcun ortadan kalkması gereklidir.

26 — Devam etmekte olan ödemeler ve avanslar, sürmekte olan inşaat işleri tutarlarından Uluslararası Muhasebe Standardı, 11, "İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi" ne uygun olarak belirtmek koşuluyla indirilebilirler.

27 — Dönen varlıkların ve kısa vadeli borçların toplam miktarları finansal tablolarda belirtilmelidir.

Başlangıç Tarihi

28 — Bu Uluslararası Muhasebe Standardı 1 Ocak 1981'de başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

MUHASEBE

enstitüsü

DERGİSİ

- Prof. Dr. Mustafa A. AYSAN : Şeffaf Bankacılık ve Bankaların Kamuya Bilanço ve Kâr - Zarar Bilgilerini Açıklama Sorumluluğu
- Dr. Göksel YÜCEL : Yayınlanan Banka Finansal Tablolarının İçeriği Nasıl Olmalıdır?
- Dr. Göksel YÜCEL : Yönetim Denetiminde Faaliyet Raporları: «Ulaştırma Bakanlığı Uygulaması»
- Dr. Öztin AKGÜÇ : Katılma İntifa Senetleri (KİS)
- Dr. Belkis SEVAL : Sermaye Pazarı Kuramı
- Doç. Dr. Muammer ERDOĞAN: Stokastik Kâr Planlaması ve Denetimi
- Humral TAN : Brütten Nete - Netten Brüte Ücret Hesaplaması
- Altan ŞENGÜN : Bilgi İşlem Merkezlerinin Denetimleri ve Üst Kademe Yöneticisi
- Arş. Grv. Balamir YENİ : Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu
- Yeni Yayınlar
- Muhasebe Enstitüsünden Haberler

Uluslararası Muhasebe Standardı 12

GELİR VERGİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Uluslararası Muhasebe Standardı 13

DÖNEN VARLIKLARIN VE KISA VADELİ BORÇLARIN SUNULUŞU

Çeviren :

Balamir YENİ

I.Ü. İşletme Fakültesi
Muhasebe Anabilim Dalı
Finansal Muhasebe Birimi