

1. MUHASEBEYE GİRİŞ

Giriş

Tarihimiz boyunca bilgi, yaşamsal ihtiyaçlarımızın en önemlilerinden biri olmuştur. İletişim ve teknoloji alanlarındaki gelişmeler sonucunda belki de bilgiye en rahat erişebildiğimiz dönemi yaşamaktayız. Buna karşın nerdeyse sayısız kaynaktan, kolaylıkla ve çok sayıda bilgiye ulaşabildiğimiz bu süreçte, kaliteli bilgiyi elde edebilmek hiç olmadığı kadar değer kazanmış durumdadır. Gündelik yaşamımızda olduğu gibi ticari hayatı da kaliteli ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. İş hayatında karar alabilmek için gerekli olan kritik bilgilerden biri de finansal bilgilerdir. Dolayısıyla kaliteli finansal bilgiye olan ihtiyaç iş hayatının vazgeçilmez unsurlarından biridir.

Bu doğrultuda, ilk bölümde muhasebeye neden ihtiyaç duyulduğuna vurgu yapılarak muhasebenin tanımı yapılacaktır. Muhasebe bilgisile ilgili olan kişilere degenilerek, yönetim ve finansal muhasebe arasındaki fark açıklanacaktır. Temel finansal tablolardan ve finansal tabloların taşıması gereken niteliksel özelliklerden bahsedilecektir. Varlık, borç ve özsermaye kavramları ele alınacaktır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları anlatılacaktır.

1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebenin temel amacı, karar alıcılar karar alma sürecinde ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamak. Bu doğrultuda muhasebe, işletmede gerçekleşen parasal olaylar ile ilgili bilgileri üretmektedir. Buradan yola çıkarsak *muhasebeyi* en basit biçimde, *işletmede gerçekleşen parasal/finansal/mali[*] olaylarla ilgili bilgi sistemi* şeklinde tanımlayabiliriz.

Daha geniş bir ifadeyle muhasebe, bir işletmedeki finansal olayları tanımlayan, ölçen ve ilgili kişilere (karar alıcılar) finansal bilgileri iletan bir bilgi sistemidir. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi muhasebenin en önemli özelliği bir bilgi sistemi oluşudur.

Muhasebe bilgi sistemi işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri üretirken bazı temel fonksiyonları yerine getirmektedir. Bu temel fonksiyonları da kapsayacak şekilde muhasebe; finansal olayları yorumlayan, kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve ürettiği bilgileri finansal raporlar halinde ilgili kişilere sunan bir bilgi sistemi biçiminde tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebenin temel fonksiyonları yorumlama, kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlamadır.

İşletme içinde meydana gelen olaylardan muhasebeyi ilgilendiren finansal olaylar belirlendikten sonra bu finansal olaylar ilk olarak ilgili deftere kaydedilmektedir. Kaydetme ile eş zamanlı olarak benzer finansal olaylar gruplanarak sınıflandırılmaktadır. Bu işlemlerden sonra finansal raporların hazırlanabilmesi için kaydedilip sınıflandırılan finansal bilgiler özetlenmektedir. Özetlenen bilgiler kullanılarak finansal raporlar hazırlanmakta ve bu finansal raporlar vasıtasyyla işletme hakkındaki finansal bilgiler ilgili kişilere iletilemektedir. Hazırlanan finansal raporlar finansal tablolardan oluşmaktadır.

Muhasebe ile ilgili en önemli yanlış algılama, muhasebenin defter tutmak anlamına geldiğinin sanılmasıdır. Defter tutma muhasebenin sadece bir bölümünü oluşturmakta ve finansal olayların kaydedilmesi ile saklanması meydana gelmektedir. Tahmin edilebileceği gibi günümüzde muhasebe defterleri elle değil bilgisayar programları vasıtasyyla tutulmaktadır.

1.2. İlgili Kişiler, Yönetim Muhasebesi, Finansal Muhasebe

Bir işletme hakkında karar alabilmek için işletme ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe karar alıcıları, işletme hakkında alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları finansal bilgileri finansal raporlar ile sunmaktadır. Bu nedenle muhasebe bilgi sisteminin nihai çıktısı finansal raporlardır. İşletme ve işletme faaliyetleri ile ilgili karar alan kişilere genellikle ilgili kişiler denilmektedir. Burada üzerinde durulması gereken husus ilgili kişilerin kimler olduğunu söylemektedir. Muhasebe bilgi sisteminin sunduğu finansal raporlara ihtiyaç duyan ilgili kişiler aşağıdaki sıralanabilir.

- Yöneticiler,
- Ortaklar,
- Yatırımcılar,
- Kredi verenler (Bankalar),
- Devlet,
- Devlet Dışındaki Diğer Kural Koyucular,
- Tedarikçiler,
- Müşteriler,
- Sendikalar,
- Araştırmacılar,
- Kamuoyu

Göründüğü üzere ilgili kişiler yöneticilerden başlayarak tüm kamuoyuna kadar uzanmaktadır. İlgili kişiler temel olarak işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki gruba ayrırlar. Yukarıdaki listede yer alan yöneticiler işletme içi, diğer kesimler ise işletme dışındaki ilgili kişilerdir. Burada karıştırılmaması gereken nokta, hem işletme ortağı veya sahibi hem de işletmede yönetici olan bir kişi işletmenin sahibi olması nedeniyle değil işletme yöneticisi olması nedeniyle işletme içi gruptan sayılmaktadır.

İşletme içi ilgili kişileri temsil eden yöneticilerden kasıt genel müdür, mali işler sorumlusu, pazarlama müdüri, üretim şefi gibi çeşitli düzeylerde yer alan yöneticilerdir. Bu yöneticiler örneğin; işletmenin ortaklarına kâr payı dağıtılmaması için yeterli finansal gücünün olup olmadığı, departmanların performanslarının değerlendirilmesi, bir mamulün hangi fiyattan satılırsa maksimum kâr getireceği, çalışanlarına hangi oranda zam yapabileceğii, hangi ürünün en fazla kâr sağladığını, üretiminden kaldırılması gereken bir ürün olup olmadığı veya yeni bir ürünün piyasaya sürülebilmesi gibi konularda karar alabilmek için muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç duymaktadır. İşletme içindeki ilgili kişilerin, yani yöneticilerin, işletme faaliyetlerini planlayabilmesi, yürütübilmesi ve sonuçları kontrol edebilmesi için ihtiyaç duydukları finansal bilgileri sunan muhasebeye YÖNETİM MUHASEBESİ denilmektedir. Yönetim Muhasebesi bu kitap kapsamı dışında bulunmaktadır.

İşletme içindeki yöneticiler gibi işletme dışındaki ilgili kişiler de işletme hakkında karar alabilmek için finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Örneğin; büyük çaplı ortaklar, işletmenin performansı değerlendirebilmeleri için veya işletmeden ne kadar kâr payı talep edebilecekleri ya da ortaklığa devam edip etmemeleri gibi kararlarda finansal bilgilerden yararlanmaktadır. Daha küçük çaplı yatırımcılar, hangi işletmenin hisse senedine yatırım yapacakları ya da ellerde bulunan hisse senedini tutma veya satma kararları için finansal bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Devlet

vergi alabilmek için muhasebe sisteminin sağladığı bilgilerden faydalananmaktadır. Kredi verenler (bankalar), kredi riskini değerlendirmek amacıyla finansal bilgileri kullanmaktadır. Köprü, yol, hastane gibi büyük çaplı işlerde iahale açmak yoluyla müşteri konumunda olan devlet veya belediye gibi taraflar, ihaleyi kazanan firmanın iş tamamlayabilecek finansal gücünün olup olmadığı inceleyebilmek için işletmenin finansal bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) veya Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi kural koyucular, kendilerine bağlı işletmelerin konulan kurallara uyup uymadıklarını belirleyebilmek açısından finansal bilgilerden faydalananlardır. Sendikalar, toplu iş sözleşmelerinde talep edecekleri maaş zamlarını ve işletmenin bu zammi karşılayıp karşılayamayacağını analiz edebilmek için finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bahsi geçen örneklerdeki gibi işletme dışındaki ilgili kişilere ihtiyaç duydukları finansal bilgileri sağlayan ve bunları finansal raporlar halinde sunan muhasebe FİNANSAL MUHASEBE denilmektedir. Buradaki finansal raporlardan kasıt finansal tablolardır.

İşletme içindeki grup olan yöneticiler de tabii ki finansal muhasebenin ürettiği bilgilerden yararlanmaktadır. Ancak yöneticiler ihtiyaç duydukları bilgileri işletme içi kaynaklardan istedikleri gibi elde edebilecekleri için, finansal muhasebenin temel amacı işletme dışındaki ilgili kişilere bilgi sunmaktadır. Finansal muhasebe bu kitabin konusunu oluşturmaktadır.

1.3. Finansal Tablolar

Bir işletmeye yönelik karar alabilmek için, ilgili kişilerin işletme hakkında bilgilere ihtiyacı bulunmaktadır. İşletme içindeki bilgi sistemleri, bilgi ihtiyacı duyanlara hazırladığı bilgileri raporlar vasıtasıyla iletmektedir. Muhasebe de işletmenin finansal olayları ile ilgili bilgi sistemi olduğuna göre, ürettiği bilgiyi ilgili kişilere finansal raporlar ile iletmektedir. Bu nedenle, bir işletmeye ilişkin karar alacak kişilerin en önemli bilgi kaynaklarından biri finansal tablolardır.

Temel amacı işletme dışındaki ilgili kişilere, işletme hakkında finansal bilgi sunmak olan finansal muhasebenin nihai çıktısı finansal tablolardır. Finansal tabloların amacı da, ilgili kişilere karar alma sürecinde faydalı olacak finansal bilgileri sağlamaktır. Burada belirtilmesi gereken husus, finansal tabloların ilgili kişilerin ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri içermemiştir. Çünkü bir işletme hakkında karar alırken sadece finansal bilgiler değil, işletmenin içinde bulunduğu iş kolu, pazar payı, işletmenin tanınırlığı, ülke ekonomisi, siyasi durum vb. diğer birçok faktör de göz önünde tutulmalıdır.

İşletme hakkında karara alacak bir kişinin, örneğin yatırımcının, hangi tür finansal bilgileri görmek isteyeceği sorusu finansal tabloların içeriğini belirlemektedir. Kabaca işletmenin analiz edilebilmesi için ihtiyaç duyulan finansal bilgiler üç başlık altında toplayabiliriz:

- İşletmenin finansal durumu (pozisyonu)larındaki bilgiler
- İşletmenin faaliyetleri, yani kârlılığılarındaki bilgiler
- İşletmenin direkt olarak nakdini etkileyen olaylarlarındaki bilgiler

Bu üç farklı bilgi ihtiyacı üç farklı finansal tabloyu doğurmuştur. Bu finansal tablolar şunlardır;

1. Bir işletmenin finansal durumunu gösteren tabloya **BİLANÇO** veya **FİNANSAL DURUM TABLOSU** denilmektedir.
2. Bir işletmenin kârlılığını etkileyen faaliyetleri hakkında bilgi sunan finansal tabloya **KÂR VEYA ZARAR TABLOSU** ya da **GELİR TABLOSU** denilmektedir.
3. Bir işletmenin nakdini etkileyen faaliyetleri hakkında bilgi veren tabloya **NAKİT AKIŞ TABLOSU** denilmektedir.

Bahsi geçen finansal tablolarda yer alabilecek bilgileri bir örnek yardımıyla açıklayalım. Yeni aldığımız spor arabamızla seyahate çıktığımızı varsayıyalım. Seyahatimizin başlangıcında depomuzda 50 TL'lik benzin bulunmaktaydı. Yola çıkar çıkmaz ilk benzin istasyonuna uğrayarak depomuzu doldurduk ve karşılığında 150 TL ödeme yaptık. Yolun yarısına geldiğimiz zaman benzin ışığının yandığını fark ederek tekrar depomuzu doldurduk ve karşılığında 200 TL ödeme yaptık. 12 saat süren seyahatimizin sonunda yaptığımız kontrolde depomuzda 80 TL'lik benzin kaldığını tespit ettik. Bu örnekte temel olarak üç farklı bilgi bulunmaktadır; 1) seyahat başındaki ve sonundaki depoda bulunan benzin tutarı, 2) seyahat süresince tüketilen benzin tutarı ve 3) seyahat süresince benzin için yapılan nakit ödemeler.

Yukarıdaki örnekte bulunan bilgileri ele aldığımızda, seyahatimizin başında depomuzda mevcut olan 50 TL'lik benzin seyahatimizin başında düzenlenecek bilançoda yer alacaktır. Aynı şekilde seyahatimizin sonunda kalan 80 TL'lik benzin de seyahat sonu düzenlenecek ikinci bilançoda yer alacaktır. Göründüğü üzere düzenlenecek olan bilançolardan ilki seyahate başlama anındaki benzin deposunda mevcut olan 50 TL'lik benzin tutarını gösterecektir. Buradan da anlaşılacağı üzere bilanço, sadece düzenlendiği anı gösteren, bir başka deyişle anlık, bir tablodur. Bilanço bir işletmenin belirli bir andaki, daha açık bir ifadeyle belirli bir tarihteki, finansal durumunu göstermektedir. Anı göstermesi nedeniyle bilanço fotoğraf karesine benzetilmektedir.

Seyahat süresi boyunca tüketilen benzin tutarı 320 TL'dir. Bu tutar şu şekilde hesaplanmıştır;

50 TL (seyahat başında depoda mevcut olan benzin tutarı)

+ 150 TL (ilk benzin alıştı)

+ 200 TL (ikinci benzin alıştı)

- 80 TL (seyahat sonunda depoda kalan, yani tüketmediğimiz benzin tutarı)

= 320 TL tüketilen toplam benzin tutarı.

Tüketilen benzin tutarı olan 320 TL Kâr veya Zarar tablosunda (gelir tablosunda) gözükecektir. Dikkat edileceği üzere Kâr veya Zarar tablosu (gelir tablosu) seyahat süresi olan 12 saat kapsamaktadır. Bu nedenle Kâr veya Zarar tablosu (gelir tablosu) belirli bir anı değil, belirli bir zaman aralığını, yani belirli bir dönemi temsil etmektedir. Bu nedenle Kâr veya Zarar tablosun (gelir tablosu), bir işletmenin belirli bir dönemdeki kârlılığını etkileyen faaliyetleri göstermektedir. Belirli bir dönemi kapsadığı için Kâr veya Zarar tablosun (gelir tablosu) filme benzetilmektedir.

Seyahat süresi boyunca benzin için yapılan nakit ödemeler olan 350 TL (150 TL birinci alış + 200 TL ikinci alış) nakit akış tablosunda sunulacaktır. Bu noktada vurgulanması gereken husus; seyahat süresince tüketilen benzin tutarı ile (320 TL), seyahat süresince nakit olarak ödenen benzin tutarının (350 TL) birbirine eşit olmadığıdır. Nakit akış tablosu da, Kâr veya Zarar tablosu (gelir tablosu) gibi, belirli bir zaman aralığına yani belirli bir döneme ilişkin bilgi sunmaktadır. Bu nedenle nakit akış tablosu, bir işletmenin belirli bir dönemdeki nakdini etkileyen finansal olaylara ilişkin bilgileri sunmaktadır.

Verdiğimiz örnekte olduğu gibi finansal tablolar sadece parasal olarak ifade edilen rakamsal bilgileri içermektedir. İlgili kişilerin sunulan bilgileri analiz edip, yorumlayabilmesi için yalnızca rakamsal bilgilerin sunulması yeterlidir. Bu nedenle, hem finansal tablolarda yer alan rakamsal

bilgilere, hem de finansal tablolar hazırlanırken uygulanan muhasebe usulleri, esasları, yöntemleri, ilkeleri, kuralları vb. hususlara ilişkin açıklamaların da paylaşılması gerekmektedir. Bahsi geçen bilgiler finansal tabloların ayrılmaz parçası olan dipnotlarda açıklanmaktadır. Bu nedenle finansal tablolar dipnotları ile beraber kamuoyuna açıklanmaktadır.

Ülkemizde yürürlükte olan mevcut mevzuata göre hisse senetleri halka açık olan işletmeler ile bankalar finansal tablolarını ve bunlara ilişkin dipnotlarını kamuoyuna açıklamak zorundadırlar. Bu kurumlar yukarıda bahsi geçen 3 temel finansal tablo dışında, Özkarınak Değişim Tablosu olarak adlandırılan 4. bir finansal tabloyu da kamuoyuna sunmaktadır. Ancak kapsam dışında kaldığı için Özkarınak Değişim Tablosuna bu kitap içinde değinilmeyecektir.

Finansal tablolar ile ilgili yanlış anlaşılmalardan biri de, bu tabloların işletmenin değerini (halka açık ise piyasa değerini) gösterdiği kanıdır. Ancak, finansal tablolar işletmenin değerini (halka açık ise piyasa değerini) göstermemektedir. Finansal tablolar, ilgili kişilere işletme değerine yönelik yapacakları tahminlerde yardımcı olacak bilgileri sağlamaktadır.

1.3.1. Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri

Finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alan bilgilerin karar alıcılara faydalı olabilmesi açısından bazı niteliksel özelliklere sahip olması gerekmektedir. Finansal bilgilerin, ilgili kişilere faydalı olabilmesi için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususları gerçeğe uygun bir biçimde sunması gerekmektedir. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum finansal tablolar ve dipnotlarda olması gereken iki temel niteliksel özelliktir.

Ihtiyaca Uygunluk: Finansal bilgilerin ihtiyaca uygun olabilmesi için, ilgili kişiler tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olması gerekmektedir. Eğer sunulan finansal bilgiler tahminlerde kullanılabilir ve/veya önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlayabilme (teyt etme) özelliklerini barındırıysa, bu bilgilere dayanılarak verilecek kararları etkileme gücüne sahip oldukları kabul edilmektedir.

Gerçeğe Uygun Sunum: Finansal bilgilerin işletmenin finansal olaylarını gerçekçi bir şekilde yansıtması gerekmektedir. Bu nedenle, finansal tablolar ve dipnotlarda yer alan bilgiler tam, tarafsız ve hatasız sunulmalıdır. Tam sunumdan kasıt, finansal tablolar ve dipnotlarının ilgili kişilerin ihtiyacı olan tüm bilgileri içermesidir. Tarafsız sunumdan kasıt, finansal tablolar ve dipnotlarının ilgili kişilerin alacakları kararları manipüle edecek şekilde yargilar içermemesidir. Hatasız sunumdan kasıt, finansal tablolar ve dipnotlarında sunulan bilgilerin yanlışlık veya ihmal içermemesidir. Tam, tarafsız ve hatasız olarak hazırlanan finansal tablo ve dipnotlarının gerçeğe uygun bir biçimde sunulduğu kabul edilmektedir.

Yukarıda açıklanan iki temel niteliksel özelliğe ek olarak, finansal tabloların ve dipnotların faydasını artıran, destekleyici dört niteliksel özellik bulunmaktadır. Bunlar;

- Anlaşılabilirlik,
- Karşılaştırılabilirlik,
- Doğrulanabilirlik ve
- Zamanında sunumdur.

Anlaşılabilirlik: Finansal tablolar ve dipnotlarda yer alan bilgilerin ilgili kişiler tarafından anlaşılır olması gerekmektedir. Anlaşılmaz ve karmaşık bir biçimde sunulan bir bilgi ilgili kişilerin işine yaramayacağı gibi, yanıtlamala da neden olabilir.

Karşılaştırılabilirlik: İlgili kişiler, sağlıklı karar alabilmek için, belirli bir işletmenin finansal bilgilerini daha önceki dönemlerde sunduğu finansal bilgiler ve diğer işletmelerin sunduğu finansal bilgiler ile karşılaştırılmak isterler. Bu nedenle finansal tabloların, hem ilgili işletmenin geçmiş dönemlerde sunduğu, hem de diğer işletmelerin sunduğu finansal tablolar ile karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Doğrulanabilirlik: Finansal tablolar ve dipnotlarda yer alan bilgilerin, işletmenin finansal olaylarını gerçeğe uygun bir şekilde sunulduğu hususunda bağımsız gözlemcilerin görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelmektedir.

Zamanında Sunum: İlgili kişilerin ihtiyaç duydukları bilgilerin, karar alma süreci esnasında mevcut olması anlamına gelmektedir. İşletme hakkında alınacak kararı etkileyebilecek nitelikteki bir bilginin karar alınmadan önce, yani zamanında, ilgili kişilere sunulması gerekmektedir.

1.4. Varlık, Borç ve Özsermeye Kavramları

VARLIKLAR:

Gündelik hayatı varlık denildiği zaman para, mal, mülk gibi değerli şeyler aklimiza gelmektedir. Bu durum işletmeler için de geçerlidir. Bu doğrultuda varlıklar, işletmenin sahip olduğu ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda getirmesi beklenen ekonomik değerlerdir.

İşletmeye gelmesi beklenen ekonomik faydalar doğrudan nakit girişleri şeklinde olabileceği gibi, işletmeye para dışında başka bir varlık getirecek veya işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılarak işletmeye fayda sağlayacak şekilde de olabilmektedir. Bir başka ifadeyle varlıklar işletmeye temel olarak üç şekilde ekonomik fayda sağlayabilirler: 1) Doğrudan para girişi şeklinde veya 2) Satılık işletmeye para girişi sağlayacak şekilde veya 3) İşletmeye para girişi sağlama beklenen faaliyetlerde kullanılması şeklinde. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere varlıkların, gelecekte doğrudan veya dolaylı şekilde işletmeye para girişi yaratması beklenmektedir.

Muhasebede bir harcamanın varlık olarak tanınabilmesi için;

1. Geçmişteki olaylardan kaynaklanması,
2. İşletmenin kontrolünde olması,
3. Gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlanması ve
4. Maliyet veya değerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi gerekmektedir.

Varlıklar bina, makine, araba, mal stokları vb. maddi (fiziki) biçimde olabileceği gibi; tahvil, hisse senedi veya karşı taraftan para alma hakkını ifade eden alacaklar vb. finansal varlıklar ile telif hakkı, patent, lisans, bilgisayar programı veya bir hizmetten faydalananma hakkı (örneğin araba veya sağlık sigortası) vb. haklar gibi maddi olmayan (fiziki olmayan) biçimde de olabilirler.

Giysi satan Taksim işletmesinin mağazasına 31 Ekim 2021 tarihinde gittiğimizi ve bu mağazadaki varlıkları incelediğimizi varsayılm. Bu mağazada ilk gözüme çarpacak şey tabii ki reyondaki giysiler olacaktır. Bu giysiler mağazada müşterilere satılmak amacıyla bulunmaktadır. Bir işletmede satın alınmak amacıyla bulunan varlıklara “Ticari Mallar” veya “Stoklar” denilmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere mağazada ilk olarak

gözümüze çarpan varlık Ticari Mallardır. Bunun dışında, doğal olarak mağazada raf, yazar kasa, masa, bilgisayar gibi varlıklar da olacaktır. Bunları Ticari Mallardan ayıran nokta, satılmak değil kullanılmak amacıyla mağazada bulunmalarıdır. Bu nedenle bu varlıklar Ticari Mallar arasında değil, ayrı olarak belirtmek gerekmektedir. Muhasebede bu tip varlıklar tek tek gösterilmek yerine “Demirbaşlar” adı altında topluca gösterilmektedir. Aynı zamanda mağazanın kasasında ve banka hesabında nakdinin olacağı da kesindir. İşletmenin müşterilerine taksitli satış yaptığından düşündürsek alacaklarının olması da doğaldır. Bu tip alacaklara, işletmenin faaliyet (ticaret) konusu ile ilgili olması nedeniyle “Ticari Alacaklar” denilmektedir. İçinde bulunan dükkanın işletmeye ait olduğunu ve mal taşımak içinde bir kamyonetinin olduğunu varsayılm. Muhasebede bina, daire, dükkan, depo, kat, oda gibi taşınmazlar topluca “Binalar”; araba, kamyon, tir, uçak, gemi gibi araçlar da topluca “Taşıtlar” başlığı altında sunulmaktadır. Son olarak da işletmenin mağazadaki ürünlerin barkod sistemi ile takip edilebilmesi amacıyla bilgisayar programı satın almış olduğunu kabul edelim. Yukarıda bahsi geçen varlıklar, tutarları ile beraber aşağıda listelenmiştir.

TAKSIM İŞLETMESİ'NİN 31 EKİM 2021 TARİHİ İTİBARİYLE VARLIKLARI

Nakit	3.500 TL
Ticari Alacaklar	17.500 TL
Ticari Mallar	45.000 TL
Demirbaşlar	26.000 TL
Taşıtlar	50.000 TL
Binalar	100.000 TL
Bilgisayar Programı	8.000 TL
TOPLAM VARLIKLAR	250.000 TL

BORÇLAR:

Borçlar, en basit anlamda, işletmenin üçüncü kişilere karşı olan yükümlülükleridir. Daha kapsamlı tanımı ile borçlar, geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve gelecekte işletmeden ekonomik fayda çıkışına neden olması beklenen mevcut yükümlülüklerdir. Bir başka ifadeyle borçlar, işletmenin varlıklar üzerindeki üçüncü kişilerin haklarıdır.

Giysi satan Taksim İşletmesi örneğimize devam edelim. İşletmenin satmak amacıyla mağazada bulundurduğu giysilerin bir kısmını vadeli alması gayet normal bir durumdur. Vadeli alınan bu giysiler nedeniyle işletmenin tedarikçilerine borcu olacaktır. Muhasebede bu tip faaliyet (ticaret) konusu ile ilgili borçlara “Ticari Borçlar” denilmektedir. Ayrıca işletmenin personeline maaşlar nedeniyle, devlete de vergi nedeniyle borcu olduğunu farz edelim. Bunun dışında işletmenin kamyoneti satın alırken banka kredisi kullandığını bu nedenle de bankaya borcu olduğunu kabul edelim. Son olarak da işletmenin telefon, elektrik, su gibi ufak tefek çeşitli diğer borçları olduğunu varsayılm. Yukarıda de濂ilen borçlar, tutarları ile birlikte aşağıda listelenmiştir.

TAKSIM İŞLETMESİ'NİN 31 EKİM 2021 TARİHİ İTİBARİYLE BORÇLARI

Ticari Borçlar	50.000 TL
Personelle Borçlar	4.000 TL
Vergi Borcu	15.000 TL
Banka Kredi Borcu	70.000 TL
Çeşitli Diğer Borçlar	1.000 TL
TOPLAM BORÇLAR	140.000 TL

ÖZSERMAYE (ÖZKAYNAKLAR):

Bir işletmenin toplam varlıklarından, bu varlıklar üzerindeki üçüncü kişilerin hakkını ifade eden toplam borçlarını çıkardığımızda geriye işletmenin sahip olduğu net varlıklar kalmaktadır. Aslında varlıklardan borçların düşülmesi sonucunda geriye kalan net varlıklar işletmenin değil, işletme ortaklarındanındır. Çünkü eğer işletme kapatılırsa ilk olarak işletmenin varlıkları tasfiye edilerek borçlar ödenmektedir. Geriye kalan varlıklar da ortaklara verilmektedir.

Muhasebede varlıklardan borçların düşülmesi ile bulunan tutara net varlıklar değil ÖZSERMAYE veya ÖZKAYNAKLAR denilmektedir. Özsermaye, işletmenin varlıklar üzerindeki ortakların hakkı olarak tanımlanmaktadır.

Taksim İşletmesi örneğimize geri dönersek işletmenin özsermayesi, bir başka ifadeyle işletme varlıklar üzerindeki ortakların hakkı, şu şekilde bulunacaktır;

Özsermaye = Toplam Varlıklar – Toplam Borçlar

Özsermaye = 250.000 TL – 140.000 TL = 110.000 TL

1.5. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları

Muhasebe bilgisinin hem hazırlayanlar hem de kullanan ilgili kişiler tarafından kolay anlaşılabilmesi ve yorumlanabilmesi gerekmektedir. Muhasebe bilgisinin herkes tarafından anlaşılabilmesi ve yorumlanabilmesi için zaman içerisinde finansal muhasebenin esaslarının oluşturulması amacıyla Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları (GKGMK) olarak adlandırılan ilkeler geliştirilmiştir. Bu ilkeler finansal raporların nasıl hazırlanıp sunulacağı ile ilgili genel hususlardan oluşmaktadır. GKGMK işletme içinde meydana gelen her bir finansal olayın kesin olarak nasıl kaydedileceğini açıklamamaktadır.

GKGMK zaman içerisinde kabul görmüş muhasebe uygulamalarının tanımlanabilmesi için gerekli olan gelenekleri, kuralları, adetleri, prosedürleri, tecrübeleri içeren ilkelerden oluşmaktadır. Bu ilkeler muhasebe uygulamasındaki ve teorisindeki ortak çalışmalar sonucu ortaya çıkmıştır. Bir başka ifadeyle GKGMK, muhasebeciler, akademisyenler ve iş hayatındaki uygulamacılar tarafından geliştirilmiştir. İnsanlar tarafından zaman içinde geliştirilen GKGMK, fizik veya kimyadaki gibi değişmez doğa kuralları değildir. Bu nedenle, daha iyi bir yöntem veya yeni bir gelişme ortaya çıktığında ya da koşullar değiştiğinde GKGMK da değiştirilebilmektedir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları aşağıdaki 12 kavramdan oluşmaktadır;

1. Paranın Ortak Ölçü Birimi Olması

2. İşletmenin Tüzel Kişiliği
3. İşletmenin Süreklliliği
4. Dönemsellik
5. Tahakkuk (Gerçekleşme)
6. Maliyet Esası
7. Çift Taraflılık
8. Tutarlılık
9. Tarafsızlık
10. Önemlilik
11. Tam Açıklama
12. İhtiyatlık (Tutuculuk)

1.5.1. Paranın Ortak Ölçü Birimi Olması Kavramı

Bir işletme içinde muhasebenin konusuna giren ve birbirinden farklı pek çok ekonomik olay gerçekleşmektedir. Birbirinden farklı bu ekonomik olayların muhasebe bilgi sistemine alınabilmesi için aynı cinsten ifade edilebilmesi gerekmektedir. İşletme içinde gerçekleşen birbirinden farklı ekonomik olayların aynı cinsten ifade edilebilmelerini sağlayacak en iyi ortak ölçü birimi paradır. Çünkü para, farklı ekonomik olayların ortak paydada ifade edilebilmesini sağlayan en iyi ölçütür.

Örneğin, bir işletmenin 10.000 TL nakdinin, 30 top kumaşının, 2 adet arabasının ve bir adet deposunun olduğunu varsayıyalım. Bu örnekte işletmenin sahip olduğu varlıkların toplam değerini hesaplayamayız, çünkü bu varlıkları birbirleri ile toplayamayız. Ancak örnekteki varlıklar 10.000 nakit, 25.000 TL'lik kumaş, 90.000 TL'lik araba ve 250.000 TL'lik depo şeklinde parasal olarak ifade edersek işletmenin toplam 375.000 TL'lik varlığı olduğunu hesaplayabiliriz. Bu nedenle, muhasebede herhangi bir olayın muhasebe bilgi sistemine alınabilmesi, yani kaydedilebilmesi, için parasal olarak ifade edilebilmesi gerekmektedir.

1.5.2. İşletmenin Tüzel Kişiliği Kavramı

İşletmelerin gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetler ile işletme sahiplerinin veya işletme ile ilgili diğer kişilerin kendi adlarına gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetler birbirinden ayrı olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle işletmenin sahiplerinden veya diğer ilgili kişilerden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmaktadır. Buna paralel olarak muhasebe, sadece işletmenin ekonomik faaliyetleri ile ilgilenmektedir. İşletme sahiplerinin veya işletme ile ilgili diğer kişilerin kişisel ekonomik faaliyetleri muhasebenin ilgi alanı dışında kalmaktadır.

Finansal olaylar muhasebe sistemi içerisine alınırken, bu finansal olayların işletme sahiplerini veya ilgili diğer kişileri nasıl etkilediğine değil, doğrudan işletmeyi nasıl etkilediğine bakılmaktadır. Eğer işletme sahiplerinin kişisel faaliyetleri, varlıklar veya borçları işletmeye aitmiş gibi raporlanırsa, işletmenin faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal raporların yanlış finansal bilgiler içermesi söz konusu olacaktır. Örneğin, işletme sahibinin kişisel harcamasını işletmenin harcaması gibi göstermesi veya işletme sahibinin kişisel banka hesabı, araba, ev gibi varlıklarını işletme varlıklarımı göstermesi işletmenin hatalı finansal bilgiler sunmasına neden olacaktır. Bu durum, işletmenin tüzel kişiliği Kavramı ile ilişmektedir. Bu nedenle, işletme sahipleri veya ilgili diğer kişiler ile işletmenin tüzel kişiliğinin birbirinden ayrı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak işletmenin tüzel kişiliği kavramına göre, işletmenin finansal olayları ile ilgili olarak sahiplerinden ve diğer kişilerden tamamen ayrı kayıtlarının olması ve finansal tabloların sadece işletme ile ilgili finansal olayları sunması gerekmektedir.

1.5.3. İşletmenin Süreklliliği Kavramı

İşletmelerin faaliyet ömrleri, sahiplerinin ömrlerinden bağımsızdır. Belirli bir döneme ait finansal tabloların hazırlanabilmesi için muhasebenin işletme ömrüne ilişkin bir varsayımda bulunması gerekmektedir. Tersine bir kanıt olmadıkça muhasebe, işletmenin faaliyetlerine belirlenemeyecek kadar uzun bir süre devam edeceğini, bir başka ifadeyle işletmenin ömrünün belirsiz (sınırız) olduğunu varsayılmaktadır. Bu nedenle süreklilik kavramı, işletmenin amaçlarına ulaşmak için yerine getireceği faaliyetlerini belirsiz sayılabilcek kadar uzun bir süre boyunca yürüteceği varsayımlına dayanmaktadır.

1.5.4. Dönemsellik Kavramı

İşletmenin süreklilik kavramına göre işletmenin ömrü sınırsız kabul edilmektedir. Ancak işletme yöneticileri ve diğer ilgili kişiler, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirmek için işletme ömrünün sona ermesini bekleyemezler. İşletme faaliyetlerinin etkinliğini ölçebilmek açısından, daha sık aralıklarla bilgilendirilmeye ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle, sınırsız kabul edilen işletme ömrünün belirli zaman aralıklarına bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının birbirinden ayrı olarak saptanması gerekmektedir. Bir başka deyişle, finansal tablo kullanıcılara zamanında bilgi sağlanabilmesi amacıyla sınırsız kabul edilen işletme ömrü belirli zaman aralıklarına, yani dönemlere, bölünmektedir. İşletme ömrünün belirli zaman aralıklarına bölünerek, ilgili döneme ait gelirlerin aynı dönerme ait giderler ile karşılaştırılarak, dönemin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ilkesine *dönemsellik kavramı* denilmektedir.

Genelde zaman aralıkları, karşılaştırmayı kolaylaştırabilmek açısından, eşit uzunlukta olurlar. Finansal tablolar herhangi bir zaman aralığına ilişkin olarak düzenlenebilirler; örneğin, haftalık, aylık, 3 aylık, yıllık gibi. Ancak işletmelerin hem kanunlar, hem de iş hayatındaki uygulamalar gereği yılda en az bir kere finansal tablolarını hazırlayıp, ilgili kişilere sunması gerekmektedir.

Muhasebede bir yıl, genellikle takvim yılı olan 1 Ocak – 31 Aralık tarihleri arasındaki dönem olarak kabul edilmektedir. Takvim yılına eşit olan bu döneme mali yıl denilmektedir. Ancak, işletmelerin mali yıl olarak kabul ettiği tarih aralığı faaliyet alanına göre değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin, bir tekstil firması bir yıllık muhasebe dönemini 1 Ocak – 31 Aralık tarihleri arası olarak kabul ederken; Fenerbahçe, Beşiktaş, Galatasaray, Trabzonspor gibi spor kulüplerinin yıllık muhasebe dönemi 1 Haziran – 31 Mayıs tarihleri arası olarak kabul edilmektedir. Bunun dışında halka açık işletmeler, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına (İMKB) kote işletmeler, finansal tablolarını sadece yıllık değil üçer aylık dönemler itibarıyle de kamuoyu ile paylaşmaktadır.

1.5.5. Tahakkuk (Gerçekleşme) Kavramı

Muhasebede finansal işlemler ve olaylar tahakkuk (gerçekleşme) esasına göre kaydedilmektedir. Tahakkuk esası uyarınca finansal işlemler ve olaylar, nakit olarak tahsil edildiğinde veya nakit olarak ödendiğinde değil, ortaya çıktıkları (gerçekleşikleri) anda muhasebe kayıtlarına alınmaktadır.

ve ortaya çıktıkları dönemin finansal tablolarında raporlanmaktadır.

Örneğin, Kasım ayına ait elektrik faturasının ödemesi Aralık ayında yapılacak olsa bile, işletmenin tükettiği elektrik tutarı ödemenin yapılacağı Aralık ayında değil, elektriğin tüketildiği Kasım ayında muhasebe kayıtlarına alınmakta ve Kasım ayı finansal tablolarına yansıtılmaktadır. Buna benzer olarak bir işletmenin 2021 yılı Aralık ayında 100 TL tutarında bir satış yaptığını ancak bedelini 2022 yılı Şubat ayında tahsil edeceğini varsayılm. Bu satış işlemi, paranın tahsil edeceği 2022 yılı Şubat ayında değil, 2021 yılı Aralık ayında muhasebe kayıtlarına alınacak ve dolayısıyla bu satış işlemi, işletmenin 2021 yılına ait finansal tablolarında gözükecektir.

Eğer işletmeler finansal işlemleri ve olayları nakit esasına göre kaydetselerdi, bir finansal işlem veya olay nakit olarak tahlil edilene ya da ödenene kadar muhasebe kayıtlarına alınmayacak ve dolayısıyla finansal tablolar sadece nakit olarak tahlil edilen veya ödenen işlemlere ilişkin bilgileri sunacaktı. Tahakkuk esasına göre hazırlanan finansal tablolar ise sadece geçmişte nakit şeklinde yapılan işlemleri değil, aynı zamanda gelecekte nakit tahlili hakkı doğuran işlemler ile nakit ödemesi gerektirecek yükümlülüklerle ilişkin bilgileri de ilgili kişilere sunmaktadır.

1.5.6. Maliyet Esası Kavramı

Muhasebede tüm varlıklar ilk olarak kayıt altına alındıklarında maliyet değerleri ile kaydedilmektedir. Maliyet değeri bir varlığın el değiştirmesi esnasında ödenen nakit, karşılığında verilen bir diğer varlık veya yüklenilen borç tutarıdır. Muhasebe uygulamasındaki bazı varlıklar ilk defa kayıt altına alınmasından sonraki dönemlerde finansal tablolarda maliyet bedeliyle sunulmaktadır. Varlıkların hem ilk kayıtlarında hem de sonraki dönemlerde maliyet bedeli ile gösterilmesine *maliyet esası kavramı* denilmektedir. Bu kavram tarihi maliyet olarak da adlandırılmaktadır.

Varlıkların maliyet değeri ile gösterilmesinin nedeni, bu değerin birbirinden bağımsız iki taraf arasında fiilen gerçekleşen bir alışveriş sonucunda ortaya çıkması nedeniyle maliyet bedelinin doğrulanabilir, kanıtlanabilir ve objektif bir tutar olmasıdır. Ancak tahmin edilebileceği gibi zaman içerisinde, işletmenin elde tuttuğu varlıklarının finansal tablolarda gözüken değeri güncel piyasa değerlerinden farklılık gösterecektir. Bundan dolayı, etkin bir piyasası olan ve güncel değerleri güvenilebilir bir şekilde tespit edilebilen varlıklar (örneğin borsaya kote hisse senetleri) tarihi maliyet değerleri yerine, güncel piyasa değerleri ile finansal tablolarda raporlanmaktadır.

1.5.7. Çift Taraflılık Kavramı

Aslında çift taraflılık kavramına Varlık, Borç ve Özsermeye kavramlarının açıklandığı başlık altında değişimmiş. Hatırlanacağı üzere özsermayenin, varlık ile borç arasındaki fark olduğunu belirtmiştir. Bunu da aşağıdaki basit denklem ile göstermiştir.

$$\text{Özsermeye} = \text{Varlık} - \text{Borç}$$

Çift taraflılık kavramı de aynı şeyi biraz farklı ifade etmektedir. Çift taraflılık kavramına göre varlıklar, borç ve özsermeye toplamına eşittir. Sözel olarak ifade ettigimiz bu durum aşağıdaki denklemde sunulmuştur.

$$\text{VARLIK} = \text{BORÇ} + \text{ÖZSERMAYE}$$

Bu eşitlige “muhasebe eşitliği” de denilmektedir.

Çift taraflılık kavramı muhasebe kayıtlarının nasıl tutulacağını belirleyen bir ilkedir. Bu ilkenin temeli herhangi bir finansal olayın en az iki “etkisi” olduğu varsayımlına dayanmaktadır. Yine bu ilkeye göre bu “etkilerin” büyülüklerin toplamları birbirine eşittir.

Örneğin küçük bir çocuğu düşünelim. Bu küçük çocuğun kumbarasında birikmiş olan 50 TL’si olduğunu varsayılm. Bu çocuğun zenginliği (özsermayesi) 50 TL’dir. Aslında çift taraflılık kavramına Varlık, Borç ve Özsermeye kavramlarının açıklandığı başlık altında değişimmiş. Hatırlanacağı üzere özsermayenin, varlık ile borç arasındaki fark olduğunu belirtmiştir. Bunu da aşağıdaki basit denklem ile göstermiştir.

$$\text{Özsermeye} = \text{Varlık} - \text{Borç}$$

Bu durumda küçük çocuğun 50 TL parası (varlık) ve hiç borcu olmadığı için çocuğun zenginliği 50 TL’dir. Muhasebede zenginliği ifade eden formül aşağıdaki gibi yazılır ve buna “muhasebe eşitliği” denir.

$$\text{Varlık} = \text{Borç} + \text{Özsermaya}$$

Küçük çocuk parası ile oyuncak araba almak istemiş ancak beğendiği arabanın 60 TL olduğunu öğrenmiştir. Satıcı, çocuğa arabayı vereceğini ama daha sonra 10 TL daha getirmesini söylemiştir. Çocuk bunu kabul ettiğinde bu satın alma olayın kendisi üzerinde çeşitli etkileri olmuştur. 50 TL parasını cebinden çıkarıp satıcıya vermiş ve 60 TL’lik araba sahibi olmuştur. Çocuğun para varlığı 50 TL azalmış ama araba varlığı 60 TL artmıştır. Ayrıca daha önce herhangi bir borcu yokken şimdi 10 TL borçludur. Sonuçta çocuğun zenginliğinde bir değişme olmamıştır ama varlık ve borçlarında tür ve tutar olarak çeşitli değişiklikler olmuştur.

$$\text{Varlık} = \text{Borç} + \text{Özsermaya}$$

$$60 \text{ TL} = 10 \text{ TL} + 50 \text{ TL}$$

Çift taraflılık kavramı gereği işletmenin varlık, özsermaya ve borçlarında bir finansal olay sonrası tür ve tutar olarak değişiklik olsa da yukarıdaki eşitlik asla bozulmaz. Çift taraflılık kavramına ilterleyen bölümlerde daha ayrıntılı değişimiledektir.

1.5.8. Tutarlılık Kavramı

Bir işletmenin farklı dönemlerine ait finansal tablolarının birbirleri ile karşılaştırılabilmesi ve yorumlanabilmesi için işletmenin finansal tablolarını hazırlarken belirlediği muhasebe ilkelerini, kurallarını, yöntemlerini, adetlerini, kısaltıcı uyguladığı muhasebe politikalarını dönemler itibarıyle değiştirmeden kullanması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle tutarlılık kavramı, işletmenin seçtiği muhasebe politikalarının dönemler itibarıyle tutarlı olması gerektiğini belirtmektedir.

Tutarlılık kavramı, seçilen bir muhasebe politikasının hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamına gelmemektedir. İşletme seçtiği ve dönemler itibarıyle aynı şekilde uyguladığı muhasebe politikasını geçerli bir nedeni var ise değiştirebilir. İşletme muhasebe politikasını değiştirdiği taktirde, hem değişiklik hem de değişikliğin etkilerine ilişkin bilgileri, finansal tablo dipnotlarında ilgili kişilere açıklamak zorundadır.

1.5.9. Tarafsızlık Kavramı

İşletmenin finansal tablolarda yer alan bilgilerin, bu tablolardan sorumlu olan bireylerin kişisel yargı ve hükümlerini içermeden hazırlanması ve bu nedenle de muhasebe kayıtlarının objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir. Ayrıca finansal tablolar, ilgili kişiler olarak açıklanan taraflardan herhangi birinin çıkarları doğrultusunda değil, tüm kesimlerin faydalanaileceği bir biçimde hazırlanmalıdır. Yukarıda bahsi geçenlerin tümü tarafsızlık kavramını oluşturmaktadır.

1.5.10. Önemlilik Kavramı

Önemlilik bir bilginin göreceli olarak ehemmiyetini ifade etmektedir. Bir bilginin finansal tablolarda ve dipnotlarında ayrı olarak sunulup sunulmaması, finansal tablo kullanıcıların alacakları kararları etkiliyor ise bu bilgi önemli olarak kabul edilir. Bir başka ifadeyle, bir bilginin verilmemesi veya hatalı verilmesi finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkiliyorsa o bilgi önemlidir. Önemli olarak kabul edilen bilgilerin finansal tablolarda diğer bilgilerden ayrı olarak sunulması gerekmektedir. Bir bilginin önemli olup olmadığını belirleyebilmek için kesin bir kural yoktur. Finansal tablo hazırlayıcıları işletmenin özelliklerini göz önüne alarak, bir bilginin niteliği ve/veya sayısal büyüklüğe bakarak önemli olup olmadığına karar vermektedirler.

1.5.11. Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı, finansal tablolarda ve ayrılmaz parçası olan dipnotlarda, bu tabloların ilgili kişiler tarafından anlaşılabilmesi, analiz edilebilmesi ve yorumlanabilmesi için ihtiyaç duyulan tüm bilgilerin sunulması gerektiğini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle muhasebe bilgi sistemi, finansal tablo kullanıcılarının yanılmaması için gerekli olan tüm bilgileri açıklanmalıdır.

Örneğin bir işletme toplam “nakit” bilgisini bilançoda göstermesine karşın bu nakde ilişkin ayrıntıları dipnotlarında belirtmelidir. Nakit olarak bilançoda gösterilen tutar pek çok alt tutarın toplamından meydana gelmektedir. Her bir alt tutarın özelliği (yabancı para, vadeli hesap veya blokeli tutar) finansal tablo kullanıcıları için karar almada kullanacakları önemli bir bilgi olabilir.

1.5.12. İhtiyathalık (Tutuculuk) Kavramı

Finansal olaylar muhasebeleştirilirken mantıklı ve belgeye dayalı bir biçimde değerlendirilerek kayıt altına alınırlar. Ancak belirsizlik söz konusu olduğu durumlarda tahmin yapılması gerekmektedir. İşin içine tahmin girdiğinde ise, bir finansal olay için farklı değerler hesaplanabilir. Bu tip tahmin yapılması gereken durumlarda yöneticiler genellikle sorumlu oldukları işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını iyi gösterme eğilimindedirler. Fakat işletmenin olduğundan daha iyi bir şekilde gösterilmesi, karar alıcılar açısından yanlışlı olmaktadır. Bu nedenle, tahmin yapılması gereken durumlarda ihtiyatlı/tedbirli davranışlarla işletmenin varlıklarını ve kârı yüksek tutardan gösterilmemelidir.

İhtiyathalık kavramına göre, belirsizlik nedeniyle tahmin yapılması gereken durumlarda varlık ve gelirler olduğundan yüksek tutardan, borç ve giderler olduğundan düşük tutardan gösterilmemelidir. Tüm bu açıklamaların paralelinde, ihtiyathalık kavramı uyarınca;

- Gelirler, sadece kesin olarak gerçekleşiklerinde muhasebeleştirilirler.
- Giderler, gerçekleşme ihtimali yüksek olduğunda muhasebeleştirilirler.

Bölüm Özeti

İlk bölümde muhasebeye neden ihtiyaç duyulduğu açıklanmış ve muhasebenin tanımı yapılmıştır. Ayrıca muhasebenin ürettiği finansal bilgilere ihtiyaç duyulan ilgili kişiler ele alınmış ve yönetim muhasebesi ile finansal muhasebeye degenilmiştir. Varlık, borç ve özsermeye kavamları tanımlanmıştır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavamları açıklanmıştır.

Muhasebe, bir işletmedeki finansal olayları tanımlayan, ölçen ve ilgili kişilere (karar alıcılara) finansal bilgileri iletten bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri üretirken bazı temel fonksiyonları yerine getirmektedir. Bu temel fonksiyonları da kapsayacak şekilde muhasebe; finansal olayları yorumlayan, kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve ürettiği bilgileri finansal raporlar halinde ilgili kişilere sunan bir bilgi sistemi biçiminde tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılaçığı üzere muhasebenin temel fonksiyonları yorumlama, kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlamadır.

Muhasebenin ürettiği finansal bilgilere ihtiyaç duyan ilgili kişilere yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler (Bankalar), devlet, müşteriler gibi çok çeşitli kesimler örnek olarak verilebilir. Aslında tüm kamuoyu muhasebenin ürettiği finansal bilgilere bir şekilde ihtiyaç duymaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi ilgili kişilerin ihtiyaç duydukları finansal bilgileri finansal raporlarla, başka bir ifadeyle finansal tablolarla iletmektedir. Kabaca işletmenin analiz edilebilmesi için ihtiyaç duyulan finansal bilgileri üç başlık altında toplayabiliriz:

- İşletmenin finansal durumu (pozisyonu) hakkındaki bilgiler
- İşletmenin faaliyetleri, yani kârlılığı hakkındaki bilgiler
- İşletmenin direkt olarak nakdini etkileyen olaylar hakkındaki bilgiler

Bu üç farklı bilgi ihtiyacı üç farklı finansal tabloyu doğurmıştır. Bu finansal tablolar şu şekildedir;

1. Bir işletmenin finansal durumunu gösteren tabloya **BİLANÇO** veya **FİNANSAL DURUM TABLOSU** denilmektedir.
2. Bir işletmenin kârlılığını etkileyen faaliyetleri hakkında bilgi sunan finansal tabloya **KÂR VEYA ZARAR TABLOSU** ya da **GELİR TABLOSU** denilmektedir.
3. Bir işletmenin nakdini etkileyen faaliyetleri hakkında bilgi veren tabloya **NAKİT AKIŞ TABLOSU** denilmektedir.

Bu finansal tabloların, anlaşılabilmesi ve analiz edilebilmesi için, bu tablolardaki bilgilerin detaylarının sunulduğu dipnotlarla beraber sunulması gerekmektedir.

Kaynakça

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-\(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap))

2. BİLANÇO VE HESAP KAVRAMI

Giriş

Herhangi bir konu hakkında karar almak isteyen bir kimsenin birincil ihtiyacı bilgidir. Bu noktada bilgiye ihtiyaç duyan birine kaliteli bilgi verilmesinin en önemli faktörlerinden biri bilginin nasıl sunulduğudur. Bir başka ifadeyle, nadir durumlar hariç, hiçbir bilgi ham (işlenmemiş) haliyle o bilgiye ihtiyaç duyanlara sunulmaz. Genelde bilgiler, o bilgiye ihtiyaç duyan kişilere özel olarak raporlar halinde verilmektedir. Örneğin futbolda bile kulüplerin genel durumları hakkında bilgi almak istediğimizde, o güne kadar sezon içerisinde oynanan tüm maçların skorlarına bakmak yerine, puan durumu olarak adlandırılan ve kulüplerin toplam puanlarının özelendiği basit tabloya bakarak istediğimiz bilgiye ulaşmaktadır. Buna benzer bir şekilde muhasebede, bir şirketin o yıl içinde gerçekleştirdiği bütün işlemlere ilişkin finansal bilgiler tek tek ilgili kişilere verilmek yerine özel olarak basitleştirilmiş tablolar hainde ihtiyacı olanlara sunulmaktadır.

Finansal muhasebede, işletme dışı ilgili kişilere, işletmenin finansal olaylarına ilişkin ihtiyaç duydukları bilgiyi edinebilecekleri en önemli kaynak finansal raporlar yani finansal tablolardır. Bu bölümde finansal tablolardan bilanço ele alınacak ve finansal olayların bilanço üzerindeki etkilerine degeinilerek hesap kavramı tanımlanacaktır. Ayrıca finansal olayların hesaplara kaydedilmesi kuralı açıklanacaktır.

2.1. Bilanço

Finansal Durum Tablosu veya Finansal Pozisyon Tablosu olarak da adlandırılan “Bilanço”, ilgili kişilere bir işletmenin finansal durumu (mali durumu) hakkında bilgi sunmaktadır.

Bir işletmenin finansal durumu hakkında bilgi edinebilmek için, işletmenin o andaki varlıklarına, borçlarına ve bu ikisi arasındaki fark olan özsermayesine ilişkin bilgilere sahip olunması gerekmektedir. Bilanço ilgili kişilere bu bilgileri sunmaktadır. Bu doğrultuda “*Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını, borçlarını ve özsermayesini gösteren tablo*” biçiminde tanımlanmaktadır.

Örneğimizde verilen bilgiler doğrultusunda Taksim İşletmesinin bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

TAKSIM İŞLETMESİ 31 EKİM 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

VARLIKLAR	BORÇLAR ve ÖZSERMAYE		
Nakit	3.500 TL	Ticari Borçlar	50.000 TL
Ticari Alacaklar	17.500 TL	Personele Borçlar	4.000 TL
Ticari Mallar	45.000 TL	Vergi Borcu	15.000 TL
Demirbaşlar	26.000 TL	Banka Kredi Borcu	70.000 TL
Taşıtlar	50.000 TL	Çeşitli Diğer Borçlar	1.000 TL
Binalar	100.000 TL		
Bilgisayar Programı	8.000 TL	Özsermeye	110.000 TL
VARLIK TOPLAMI	250.000 TL	BORÇ&ÖZSER. TOPLAMI	250.000 TL

Taksim İşletmesinin bilançosuna baktığımızda ilk dikkat çekici nokta, tablonun üç satırından oluşan başlığıdır. Doğal olarak bir tabloyu analiz edebilmemiz için hangi tabloyu incelediğimiz, incelediğimiz tablonun kime ait olduğu ve hangi zamana ait olduğu hakkında bilgi sahibi olmamız gerekmektedir. Bunlardan biri bile eksik olsa yapacağımız analiz anlamsız olacaktır. Örneğin; tablonun hangi işletmeye ait olduğunu bilmemek, analiz sonucunda alacağımız kararı hangi işletme için uygulayacağımızı da bileyemiz. Bu nedenle her bir finansal tablonun başlığı, bu bilgileri içerecek şekilde olmalıdır.

İkinci dikkat çekici nokta, bilançonun sunum şeklidir. Bilanço sol ve sağ olmak üzere iki tarafa ayrılarak sunulmuştur. Sol tarafında varlıklar, sağ tarafında ise borçlar ve özsermeye bulunmaktadır. Türkiye'deki uygulamada bilançodaki varlıkların yer aldığı sol taraf "Aktif", borçlar ve özsermayenin yer aldığı sağ taraf "Pasif" olarak adlandırılmaktadır. Bu şekilde iki taraflı hazırlanan bilanço "Hesap Şeklinde Bilanço"; taraf ayrimi olmadan varlıkların, borçların ve özsermayenin alt alta yazılılığı bilanço "Liste / Rapor Şeklinde Bilanço" denilmektedir.

Üçüncü dikkat çekici nokta; bilançonun sol taraf (varlıklar) toplamının, sağ taraf (borçlar ve özsermeye) toplamına eşit olmasıdır. Bu eşitlik her zaman geçerlidir. Bilançonun sol taraf ile sağ taraf toplamının birbirine eşit çıkmaması yanlışlık yapıldığı anlamına gelmektedir. Bu eşitliğin nedeni çift taraflılık (Varlıklar = Borçlar + Özsermeye) ilkesidir.

Aslen bilançoda varlıklar Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar olmak üzere iki sınıfa ayrılarak sunulmaktadır. Bir yıldan kısa sürede paraya çevrilebilecek veya kullanılacak (tüketilecek) varlıklara "Dönen Varlıklar"; bir yıldan uzun sürede paraya çevrilebilecek veya kullanılacak (tüketilecek) varlıklara "Duran Varlıklar" denilmektedir.

Aynı şekilde, yani bir yıllık süre esas alınarak, borçlar da Kısa Vadeli Borçlar ve Uzun Vadeli Borçlar olarak iki sınıfa ayrılmıştır. Vadesine (ödeme tarihine) bir yıldan az süre kalmış olan borçlara "Kısa Vadeli Borçlar"; vadesine bir yıldan uzun süre olan borçlara "Uzun Vadeli Borçlar" denilmektedir.

Bu sınıflama ilkeleri doğrultusunda Taksim İşletmesinin 31 Ekim 2021 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır; (Banka Kredi Borcunun vadesine 3 yıl olduğu varsayılmıştır.)

TAKSİM İŞLETMESİ 31 EKİM 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU			
VARLIKLAR (Aktif)		BORÇLAR ve ÖZSERMAYE (Pasif)	
<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borclar</u>	
Nakit	3.500 TL	Ticari Borçlar	50.000 TL
Ticari Alacaklar	17.500 TL	Personele Borçlar	4.000 TL
Ticari Mallar	45.000 TL	Vergi Borcu	15.000 TL
		Çeşitli Diğer Borçlar	1.000 TL
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Uzun Vadeli Borclar</u>	
Demirbaşlar	26.000 TL	Banka Kredi Borcu	70.000 TL
Taşıtlar	50.000 TL		
Binalar	100.000 TL		
Bilgisayar Programı	8.000 TL		
VARLIK TOPLAMI	250.000 TL	Özsermeye	110.000 TL
		BORÇ&ÖZSER. TOPLAMI	250.000 TL

2.2. Finansal Olayların Bilanço Üzerindeki Etkileri

Finansal olayların bilanço üzerindeki etkileri incelenirken, her zaman çift taraflılık ilkesine uyulmak zorunda olduğu unutulmamalıdır. Bir başka ifadeyle, her bir finansal olaydan (işlemden) sonra “Varlıklar = Borçlar + Özsermeye” eşitliğinin bozulmadığına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Finansal olayların bilanço üzerindeki etkilerini bir örnek yardımıyla inceleyelim.

Finansal Olay 1: Özge hanım 5 yıllık iş tecrübesinin ardından, yaptığı birikimler ile 17 Eylül 2021 tarihinde Başar isimli bir danışmanlık şirketi kurmuş ve özel birikimlerinden 100.000 TL'yi nakit olarak işletmeye koymuştur. Bu finansal işlem sonucunda Özge hanımın sahip olduğu 100.000 TL artık Başar Danışmanlık Şirketinin parası olmuştur. Sonuçta, Başar Danışmanlık Şirketinin nakit (para) şeklindeki varlıkları 100.000 TL artmıştır. Özge hanımın kişisel servetten işletmeye aktardığı bu para, geri alınmak üzere işletmeye verilmiş bir para değildir. Bir başka ifadeyle, işletmenin bu parayı geri ödeme yükümlülüğü yoktur. Bu nedenle bu para işletme açısından bir borç değildir. İşletmenin borçları bu olaydan etkilenmediğine göre, “Varlıklar = Borçlar + Özsermeye” eşitliği uyarınca işletmenin özsermayesi Özge hanım tarafından konulan 100.000 TL kadar artacaktır. Bu işlemenin işletmenin bilançosu üzerindeki etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

BAŞAR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ	
17 EYLÜL 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU	
VARLIKLAR	BORÇLAR VE ÖZSERMAYE
<u>Dönen Varlıklar</u>	<u>Öz sermaye</u>
Nakit	100.000 TL
VARLIK TOPLAMI	BORÇ&ÖZSER.TOPLAMI 100.000 TL

Gördüğü üzere bilançonun varlıklar toplamı ile borçlar ve özsermeye toplamı birbirine eşittir.

Finansal Olay 2: 19 Eylül 2021 tarihinde, ofis olarak kullanılmak üzere, bir iş merkezinin üçüncü katında bir oda 60.000 TL peşin paraya işletme adına satın alınmıştır. Bu olay sonucunda işletmenin nakit şeklindeki varlığı 60.000 TL azalarak 40.000 TL'ye düşerken; işletme yeni bir varlık edinmiş olacak ve binalar başlığı altında gösterilen varlığı 60.000 TL artacaktır. Tabi ki bu işlem, borçları veya özsermayeyi etkilemeyecektir. Bu işlemenin sonucunda işletmenin bilançosu aşağıdaki şekilde değişecektir.

BAŞAR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ	
19 EYLÜL 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU	
VARLIKLAR	BORÇLAR VE ÖZSERMAYE
<u>Dönen Varlıklar</u>	<u>Öz sermaye</u>
Nakit	40.000 TL
<u>Duran Varlıklar</u>	<u>Öz sermaye</u>
Binalar	100.000 TL
VARLIK TOPLAMI	BORÇ&ÖZSER.TOPLAMI 100.000 TL

Yukarıdaki bilançodan da anlaşılacığı üzere bilançonun varlıklar toplamı ile borçlar ve özsermeye toplamı yine birbirine eşittir. Ayrıca bu işlem bilanço toplamlarını da etkilememiştir.

Finansal Olay 3: 20 Eylül 2021 tarihinde ofise masa, sandalye, dolap, bilgisayar gibi ofis eşyaları 3 ay içinde ödenmek koşuluyla toplam 12.000 TL'ye satın alınmıştır. Bu finansal olayda da işletme yeni varlıklara sahip olmuştur. Hatırlanacağı üzere işletmede kullanılmak üzere alınan ofis eşyası gibi varlıklara muhasebede “Demirbaşlar” denilmektedir. İşletmenin demirbaşlar şeklindeki varlıkları 12.000 TL artacaktır. Ancak bu işlemde alınan ofis eşyalarının parası henüz ödenmemiştir. Bu nedenle işletmenin nakdinde bir değişiklik yoktur. Buna karşın işletme, ofis eşyalarını satın aldığı yere 12.000 TL borçlanmıştır. Bu nedenle işletmenin borçlarında 12.000 TL'lik artış olacaktır. Bu işlem sonucunda işletmenin varlıklar ile borçları aynı oranda artmış, özsermayesinde ise herhangi bir değişiklik olmamıştır. İşletmenin bilançosu aşağıdaki şekilde değişecektir.

BAŞAR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ
20 EYLÜL 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

VARLIKLAR

BORÇLAR VE ÖZSERMAYE

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borçlar</u>	
Nakit	40.000 TL	Borçlar	12.000 TL
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Öz sermaye</u>	
Binalar	60.000 TL	Öz sermaye	100.000 TL
Demirbaşlar	12.000 TL		
VARLIK TOPLAMI	112.000 TL	BORÇ&ÖZSER.TOPLAMI	112.000 TL

Bilançonun varlıklar toplamı ile borçlar ve özsermeye toplamı üçüncü finansal olaydan sonra da birbirine eşittir. Ancak bu işlem sonucunda, bilanço toplamı değişmiş ve 12.000 TL artmıştır.

Finansal Olay 4: Bir müsteriye 24 Eylül 2021 tarihinde danışmanlık hizmeti sunulmuş ve hizmet bedeli olarak müsteriden 5.000 TL istenmiştir. Müsteri bu bedelin 2.000 TL'sini peşin ödemİŞ, geri kalan 3.000 TL'sini de gelecek ay içinde ödeyeceğini belirtmiştir. Bu işlem sonucunda işletmenin nakit şeklindeki varlığı 2.000 TL artmıştır. İşletme hizmet bedelinin bir kısmını müsterisinden tahsil edemediği için alacağı doğmuştur. Bu nedenle işletmenin alacak şeklindeki varlıklarını, henüz tahsil edilemeyen kısmı olan 3.000 TL kadar artacaktır. İşletmenin varlıklarını bu işlem nedeniyle toplam 5.000 TL artmıştır. İşletmenin borçlarında bu işlem nedeniyle herhangi bir değişiklik olmadığı göre, işletmenin özsermeye toplam varlık artışı olan 5.000 TL tutarında artacaktır. Bu işlemin işletmenin bilançosuna etkisi aşağıdaki gibidir.

BAŞAR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ
24 EYLÜL 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

VARLIKLAR

BORÇLAR VE ÖZSERMAYE

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borçlar</u>	
Nakit	42.000 TL	Borçlar	12.000 TL
Alacaklar	3.000 TL		
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Öz sermaye</u>	
Binalar	60.000 TL	Öz sermaye	105.000 TL
Demirbaşlar	12.000 TL		
VARLIK TOPLAMI	117.000 TL	BORÇ&ÖZSER.TOPLAMI	117.000 TL

Dördüncü finansal olay sonrasında da bilançonun varlıklar toplamı ile borçlar ve özsermeye toplamı yine dengede yani birbirine eşittir. Bu işlem sonucunda da, bilanço toplamında 5.000 TL'lik artış olmuştur.

Finansal Olay 5: 25 Eylül 2021 tarihinde satın alınan ofis eşyalarından kaynaklanan borcun 4.000 TL'lik kısmı ödenmiştir. Yapılan bu ödeme nedeniyle işletmenin nakit şeklindeki varlığı 4.000 TL azalırken, borcun bir kısmı ödendiği için işletmenin borçları da 4.000 TL azalacaktır. İşletmenin varlık ve borçları aynı oranda azaldığı için özsermayede herhangi bir değişiklik olmayacağı gibi, işletme bilançosuna etkisi aşağıdaki gibidir.

BAŞAR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ
25 EYLÜL 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

VARLIKLAR

BORÇLAR VE ÖZSERMAYE

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borçlar</u>	
Nakit	38.000 TL	Borçlar	8.000 TL
Alacaklar	3.000 TL		
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Öz sermaye</u>	
Binalar	60.000 TL	Öz sermaye	105.000 TL
Demirbaşlar	12.000 TL		
VARLIK TOPLAMI	113.000 TL	BORÇ&ÖZSER.TOPLAMI	113.000 TL

Bilançonun sol taraf toplamı ile sağ taraf toplamındaki eşitlik yine bozulmamıştır. Bu işlem bilanço toplamında 4.000 TL'lik azalışa neden olmuştur.

Finansal Olay 6: 30 Eylül 2021 tarihinde 200 TL olan iş merkezi Eylül ayı aidatı ödenmiştir. İşletme para ödediği için nakit şeklindeki varlıklar 200 TL azalacaktır. Yapılan bu ödeme karşılığında yeni bir varlık edinilmediği için varlıklarda herhangi bir artış olmadığı gibi, bir borç ödemesi yapılmadığı için borçlarda da herhangi bir azalış olmayacağı gibi, bu nedenle yapılan bu ödeme karşılığında, varlık azalışı olan 200 TL kadar işletmenin özsermayesinde bir azalış olacaktır. Bu işlemin bilanço üzerindeki etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

BAŞAR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ
30 EYLÜL 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

VARLIKLAR

BORÇLAR VE ÖZSERMAYE

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borçlar</u>	
Nakit	37.800 TL	Borçlar	8.000 TL
Alacaklar	3.000 TL		
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Öz sermaye</u>	
Binalar	60.000 TL	Öz sermaye	104.800 TL
Demirbaşlar	12.000 TL		
VARLIK TOPLAMI	112.800 TL	BORÇ&ÖZSER.TOPLAMI	112.800 TL

Bilançonun varlıklar toplamı ile borçlar ve özsermaye toplamındaki eşitlik devam etmektedir. Bu işlem sonucunda bilanço toplamı 200 TL azalmıştır.

Bu küçük örneğimizde de görüldüğü gibi, her finansal olay bilançoyu etkilemeye ancak bilançonun varlık toplamı her zaman borç ve özsermaye toplamına eşit çıkmaktadır.

2.3. Hesap Kavramı ve Finansal Olayların Hesaplara Kaydedilmesi

Yukarıdaki Başar Danışmanlık Şirketi örneğimiz, yaklaşık 13 gün içinde, sadece 6 finansal olaydan oluşan dar kapsamlı bir örnektir. Bu örnekte biz, her bir finansal olayın etkisini anında bilanço üzerinde izledik. Ancak tahmin edilebileceği gibi gerçek hayatı işletmelerde sadece 1 gün içinde bile meydana gelen finansal olayların sayısı Başar Danışmanlık Şirketi örneğimizden çok daha fazladır.

Küçük bir bakkala bile günde yaklaşık olarak 100'e yakın müşteri gelmektedir. Her bir müşterinin alışveriş yapması, bakkal için ayrı bir finansal olay ortaya çıkartmaktadır. Müşteriler dışında bakkalın tedarikçilerle, bankalarla, çeşitli kurumlarla yaptığı işlemler sonucunda da birçok finansal olay gerçekleşmektedir. Yukarıda bahsedilen her bir finansal olaydan sonra, bu olayların bilançoya etkilerinin incelenmesi ve buna göre bilançonun her defasında düzeltmesi çok zordur. Küçük bir bakkal için bile bu işlemin yapılması çok zor iken, yüzlerce şubesи bulunan bir marketler zincirinde bilançonun her defasında düzeltmesi imkansızdır. Çünkü böyle bir marketler zincirine bir günde gelen müşteri sayısı binlerle ifade edilebilmektedir.

Bu zorluklar nedeniyle finansal olayların etkileri, doğrudan bilançoda gösterilmek yerine, "HESAP" olarak adlandırılan bir araç kullanılarak bilançoya aktarılmaktadır.

Hatırlanacağı gibi finansal olayların bilançoya etkilerini incelerken her bir finansal olayı ayrı ayrı isimlendirecek göstermek yerine, benzer finansal olayları gruplayarak tek bir başlık altında göstermiştir. Örneğin; tüm para ile ilgili finansal olayları "Nakit" başlığı altında veya işletmede kullanılmak üzere alınan masa, sandalye, bilgisayar gibi ofis malzemelerini "Demirbaşlar" başlığı altında göstermiştir. Bilançoda yer alan bu başlıkların her birine "Bilanço Kalemi" denilmektedir. Aslında bilanço kalemlerinin her biri birer hesaptır. Bir başka ifadeyle, muhasebede varlık, borç ve özsermaye kalemlerinin ayrı ayrı gösterildiği çizelgelere "HESAP" denilmektedir. Örneğin; Ticari Alacaklar Hesabı, Binalar Hesabı, Taşıtlar Hesabı, Ticari Mallar Hesabı, Ticari Borçlar Hesabı, Banka Kredileri Hesabı vb. hesapların yer aldığı deftere "BÜYÜK DEFTER" veya "DEFTER-İ KEBİR" denilmektedir. Muhasebede kayıt düzeni büyük defter (defter-i kebir) hesapları ile başlaması da, konunun daha iyi açıklanabilmesi açısından ilk olarak finansal olayların büyük defter hesaplarına nasıl kaydedileceğine değinilecektir.

- Ali'nin babasından 100 TL harçlık aldığı düşünelim. Bu durumda Ali'nin cebinde 100 TL olacaktır.

Nakit = 100 TL

- Ali'nin bir arkadaşının Ali'ye olan 30 TL'lik borcunu ödediğini varsayıyalım. Böylece Ali'nin parası 30 TL artarak 130 TL olacaktır.

Nakit = 100 - 30 = 70 TL

- Ali'nin bakkala gidip alışveriş yaptığı ve 50 TL ödediğini varsayıyalım. Yapılan alışverişten sonra Ali'nin cebindeki para 50 TL azalarak 80 TL'ye düşecektir.

Nakit = 70 - 50 = 20 TL

Göründüğü üzere Ali'nin nakdını ilgilendiren 3 farklı finansal olay gerçekleşmiştir. Bu finansal olaylar sonucunda Ali'nin cebinde 80 TL kalmıştır. Finansal olayların Ali'nin nakdi üzerindeki etkilerinin yukarıdaki şekilde yazılması, yani bir önceki rakamın silinip finansal olay gerçekleştiğinden sonra yenisinin yazılması, Ali'nin cebine ne kadar para girdiğini (yani ne kadar tâhsîlat yapıldığını) ve cebinden ne kadar para çıktıığını (yani ne kadar ödeme yapıldığını) bize göstermemektedir. Ayrıca bu tarz bir sunumda, herhangi bir işlem hatasının kontrolü de oldukça zor olacaktır. Bunun yerine aşağıdaki gibi, para girişlerinin bir tarafa, para çıkışlarının başka bir tarafa yazılarak nakit hareketlerinin gösterilmesi finansal olayların daha rahat izlenebilmesini sağlamaktadır.

100	50
30	
TOPLAM	130
KALAN	80

Bu şekilde yapılan bir sunumda Ali'nin cebine toplam 130 TL para girişi olduğunu, buna karşın 50 TL para çıkıştı olduğunu ve sonuçta cebinde 80 TL para kaldığını rahatlıkla görebilmekteyiz. Bu nedenle muhasebede, büyük defter hesaplarına kayıt yapılırken eski tutarın silinip yeni tutarın yazılması yerine, hesapla ilgili artış ve azalışlar birbirinden ayrılarak farklı taraflara yazılmaktadır. Büyük defter açıldığında karşımıza gelen ardışık iki sayfa tek bir hesabı temsil etmektedir. Bu iki sayfadan sol tarafta bulunan sayfa hesabı solunu ve sağ tarafta bulunan sayfa ise hesabı sağını temsil etmektedir. Sayfaların en üst bölümünde hesabı ismi yer almaktadır. Defterin şekli nedeniyle büyük defter hesapları "T" harfi ile temsil edilmektedir. Örneğin Ali'nin nakit hesabı aşağıdaki şekilde gösterecektir.

NAKİT HESABI	
100	50
30	

Bu dersimiz içerisinde şu ana kadar üç ana hesap grubu üzerinde duruldu; 1) Varlık Hesapları, 2) Borç Hesapları ve 3) Özsermaye Hesapları. Muhamsebede herhangi bir hesaba ilişkin artış ve azalışların hesabı hangi tarafına yazılması gerektiği bir kurala bağlanmıştır. Bu kural aşağıdaki gibidir (Gösterimde "+" simgesi hesaptaki artışı, "-" simgesi hesaptaki azalışı temsil etmektedir).

VARLIK	=	BORÇ	+	ÖZSERMAYE
+ -		- +		- +

Göründüğü gibi varlık hesaplarındaki artışlar hesabın sol tarafına, azalışlar ise sağ tarafına yazılmaktadır. Borç ve özsermeye hesaplarında ise artışlar hesabın sağ tarafına, azalışlar ise hesabın sol tarafına kaydedilmektedir. Bu kesin bir kuraldır ve hiçbir zaman bu kurala aykırı hareket edilmemektedir. Muhasebe uygulamasında herhangi bir hesabın sol tarafına “Borç Tarafı”, sağ tarafına da “Alacak Tarafı” denilmektedir. Burada bahsedilen Borç ve Alacak kelimelerinin gerçek anlamlarıyla bir ilişkisi yoktur. Borç sol, alacak sağ tarafı temsil etmektedir.

Bölüm Özeti

İkinci bölümde Bilanço ve finansal olayların bilançoya olan etkileri üzerinde durulmuştur. Hesap kavramı ve hesaplara kayıt kuralı açıklanmıştır.

Finansal Durum Tablosu veya Finansal Pozisyon Tablosu olarak da adlandırılan “Bilanço”, ilgili kişilere bir işletmenin finansal durumu (mali durumu) hakkında bilgi summatakadır. Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını, borçlarını ve özsermeyesini gösteren tablo biçiminde tanımlanmaktadır.

Bilançonun sol taraf (varlıklar) toplamının, sağ taraf (borçlar ve özsermeye) toplamına eşit olması gerekmektedir. Bu eşitliğin nedeni çift taraflılık (Varlıklar = Borçlar + Özsermeye) ilkesidir. Finansal olayların bilanço üzerindeki etkileri incelenirken, her zaman çift taraflılık ilkesine uyulmak zorunda olunduğu unutulmamalıdır.

Finansal olayların etkileri, benzer finansal olayların gruplanarak tek bir başlık altında gösterildiği ve “HESAP” olarak adlandırılan bir araç kullanılarak bilançoya aktarılmaktadır. Hesapların yer aldığı deftere “BÜYÜK DEFTER” veya “DEFTER-İ KEBİR” denilmektedir.

Muhasebede herhangi bir hesaba ilişkin artış ve azalışların hesabın hangi tarafına yazılması gerektiği bir kurala bağlanmıştır. Bu kural aşağıdaki gibidir (Gösterimde “+” simgesi hesaptaki artışı, “-” simgesi hesaptaki azalışı temsil etmektedir).

VARLIK	=	BORÇ	+	ÖZSERMAYE
+ -		- +		- +

Varlık hesaplarındaki artışlar hesabın sol tarafına, azalışlar ise sağ tarafına yazılmaktadır. Borç ve özsermeye hesaplarında ise artışlar hesabın sağ tarafına, azalışlar ise hesabın sol tarafına kaydedilmektedir. Muhasebe uygulamasında herhangi bir hesabın sol tarafına “Borç Tarafı”, sağ tarafına da “Alacak Tarafı” denilmektedir. Burada bahsedilen Borç ve Alacak kelimelerinin gerçek anlamlarıyla bir ilişkisi yoktur. Borç sol, alacak sağ tarafı temsil etmektedir.

Kaynakça

Erdamar, C., Orhon Basık, F. (2010). Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi

Marshall, D. H, McManus, W. W., Daniel, F. V. (2008). Accounting: What The Numbers Mean (8th Edition). New York: McGraw – Hill.

Phillips, F., Libby, R., Libby, P. A. (2011). Fundamentals of Financial Accounting (13th Edition). New York: McGraw – Hill.

3. ÇİFT TARAFLI KAYIT SİSTEMİ VE KÂR VEYA ZARAR TABLOSU (GELİR TABLOSU)

Giriş

Finansal olayların etkilerinin muhasebe bilgi sistemine dahil edilebilmesi ve finansal raporların rahatça hazırlanabilmesi için bir kayıt kuralı geliştirilmiştir. İlgili kayıt kuralı bir önceki bölümde açıklanmıştır. Bu bölümde de muhasebe kayıt kuralının temelini oluşturan çift taraflı kayıt sistemi üzerinde durulacak ve işleyişi açıklanacaktır. Bu doğrultuda finansal olayların çift taraflı kayıt sistemine göre büyük deftere kaydedilmesine ilişkin örnek bir uygulama yapılacaktır.

Ayrıca muhasebenin en önemli unsurlarından olan sermaye, dağıtılmamış kârlar, kâr, zarar, gelir ve gider kavramları açıklanacaktır. Bunlarla beraber, ilgili kişilerin ihtiyaç duydukları bilgilerin karşılanması için sunulan ve en önemli finansal tablolardan biri olan Kâr veya Zarar Tablosu anlatılacaktır. Son olarak da temel finansal tablolardan Bilanço ve Kâr veya Zarar Tablosunun (Gelir Tablosunun) nasıl düzenlenileceğine degeinilecektir.

3.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi

Muhasebede finansal olayların hesaplara kaydedilmesi kuralında çift taraflılık ilkesi de göz önünde bulundurulmalıdır. Çift taraflılık ilkesine göre, herhangi bir finansal olay en az iki hesabı etkilemektedir. Bir finansal olay sonucunda bir hesabın sol tarafı etkilenirken, diğer bir hesabı da sağ tarafı eşit oranda etkilenmektedir. Bu nedenle tek bir finansal olay ele alındığında, bu finansal olay ile ilgili olarak hesapların sol tarafına yazılan tutar ile sağ tarafına tutarların toplamı birbirine eşit olmak zorundadır.

Örneğin, bir işletme müşterisinden olan 1.000 TL'lik alacağını tahsil ettiğinde, Nakit şeklindeki varlıkları 1.000 TL artıken Ticari Alacak şeklindeki varlıkları 1.000 TL azalacaktır. Bu işlem sonucunda çift taraflılık ilkesine uygun olarak, hem Nakit Hesabı hem de Ticari Alacaklar Hesabı aynı derecede etkilenmiştir. Nakit Hesabı bir varlık hesabı olduğuna ve kural gereğince varlık hesaplarındaki artışlar hesabın sol tarafına (borç tarafına) yazıldığına göre Nakit Hesabının sol tarafına (borç tarafına) 1.000 TL yazılması gerekmektedir. Ticari Alacaklar Hesabı da bir

varlık hesabıdır, ancak bu finansal olay neticesinde Ticari Alacaklar Hesabında bir azalış olmuştur. Ticari Alacaklar Hesabı bir varlık hesabı olduğuna ve varlık hesaplarındaki azalışlar hesabın sağ tarafına (alacak tarafına) yazıldığına göre Ticari Alacaklar Hesabının sağ tarafına (alacak tarafına) 1.000 TL yazılması gerekmektedir. Bu işlem sonucunda hesapların sol ve sağ taraflarına yazılı tutarlar birbirine eşittir. Bu finansal olayın hesaplar üzerindeki etkisi aşağıdaki gibidir.

NAKİT HESABI	TİCARİ ALACAKLAR HESABI
1.000	1.000

Bir işletmenin tedarikçilere olan 700 TL tutarındaki borcunu ödediğini varsayıyalım. Bu finansal olay sonucunda işletmenin nakit şeklindeki varlığı 700 TL azalırken, ticari borç niteliğindeki borçları da 700 TL azalacaktır. Nakit Hesabı bir varlık hesabı olduğuna ve varlık hesaplarındaki azalışlar da hesabın sağ tarafına (alacak tarafına) kaydedildiğine göre Nakit Hesabının sağ tarafına 700 TL yazılması gerekmektedir. Ticari Borçlar Hesabı bir borç hesabı olduğuna ve kural gereğince borç hesaplarındaki azalışlar hesabın sol tarafına (borç tarafına) yazıldığına göre Ticari Borçlar Hesabının sol tarafına (borç tarafına) 700 TL yazılması gerekmektedir. Dikkat edileceği gibi hesapların sol ve sağ taraflarına yazılı tutarlar birbirine eşittir. Bu finansal olayın hesaplar üzerindeki etkisi aşağıdaki gibidir.

NAKİT HESABI	TİCARİ BORÇLAR HESABI
700	700

Bir başka örnek olarak bir işletmenin 20.000 TL'si peşin, 50.000 TL'si banka kredisi kullanılarak toplam 70.000 TL'ye bir araba satın aldığıını varsayıyalım. Bu finansal olay sonucunda işletmenin nakit şeklindeki varlıklar 20.000 TL azalacak, banka kredisi şeklindeki borçları 50.000 TL artacak ve satılan araba nedeniyle taşıt şeklindeki varlıklar da 70.000 TL artacaktır. Nakit Hesabı bir varlık hesabı olduğuna göre nakitteki 20.000 TL'lik azalışın hesabın sağ tarafına (alacak tarafına), Banka Kredileri Hesabı bir borç hesabı olduğuna göre borçlardaki 50.000 TL'lik artışın Banka Kredileri Hesabının sağ tarafına (alacak tarafına) ve Taşıtlar Hesabı bir varlık hesabı olduğuna göre yeni satın alınan araba nedeniyle gerçekleşen 70.000 TL'lik artışın Taşıtlar Hesabının sol tarafına (borç tarafına) kaydedilmesi gerekmektedir. Göründüğü gibi bu finansal olay nedeniyle 2 değil 3 hesap birden etkilenmiştir. Ayrıca hesapların sağ tarafına ve sol tarafına yazılı tutarların toplamı birbirine eşittir. Bu finansal olayın hesaplara etkisi aşağıdaki gibidir.

NAKİT H.	BANKA KREDİLERİ H.	TAŞITLAR H.
20.000	50.000	70.000

3.1.1. Finansal Olayların Büyük Defter Hesaplarına Kaydedilmesine İlişkin Örnek Uygulama

AHMET DÜRÜST AVUKATLIK BÜROSU[*]

Ahmet Dürüst, avukatlık bürosu açmaya karar vermiş ve 2021 yılı Ekim ayında aşağıdaki finansal olaylar gerçekleşmiştir.

1. 1 Ekim'de Ahmet Dürüst, kurduğu Avukatlık Bürosuna sermaye olarak, bir bankadaki şahsi hesabından 6.000 TL aktarmıştır.
2. 2 Ekim'de mobilyalı bir büro kiralanmış ve Ekim ayı kirası olarak 500 TL ödenmiştir.
3. 2 Ekim'de Mega Bilgisayar A.Ş.'den 800 TL'ye bir bilgisayar satın alınmış ve bunun yarısı peşin ödenmiş, bakiyesinin de 2 ay sonra ödenmesi hususunda anlaşılmıştır.
4. 3 Ekim'de 60 TL'lik kirtasiye malzemesi peşin olarak satın alınmıştır.
5. 8 Ekim'de bir müvekkilinin davası kazanılmış ve bunun bedeli olan 600 TL hemen tahsil edilmiştir.
6. 9 Ekim'de bir müşteriyile yemek yememiş ve bunun için restorana 70 TL ödenmiştir.
7. 12 Ekim'de ABC Holding A.Ş.'ye hukuki danışmanlık yapılmış ve 1.500 TL'lik ücretin on gün sonra alınması konusunda anlaşılmıştır.
8. 15 Ekim'de büronun temizliğini yapan şirkete 100 TL ödeme yapılmıştır.
9. 20 Ekim'de 3M Emlak Bürosu'nun davası görülmüş ve 750 TL ücret alınmıştır.
10. 22 Ekim'de ABC Holding A.Ş.'den olan alacağı 1.000 TL'si tahsil edilmiştir.
11. 25 Ekim'de büroya, hiç peşinatsız 3 ay vadeli ödeme koşulu ile 600 TL'ye bir klima satın alınmıştır.
12. 30 Ekim'de büronun Ekim ayı aidat gideri olan 50 TL ödenmiştir.
13. 31 Ekim'de sekreterin Ekim ayı maaşı olan 400 TL ödenmiştir.
14. 31 Ekim'de yapılan sayımda 3 Ekim'de alınan kirtasiye malzemesinden sadece 20 TL'lik kısmının kaldığı saptanmıştır.

Yukarıda gerçekleşen finansal olayların hesaplar üzerindeki etkileri aşağıdaki gibidir.

* Bu örnek Prof. Dr. Fatih Yılmaz tarafından hazırlanmıştır.

NAKİT HESABI	VARlıklar			DEMİRBAŞLAR			BORCLAR			ÖZFERMAV.	
	+/-	+	-	+	-	+	-	+	-	-/+	-/+
1 6.000											
2 500											
3 400											
4 60											
5 600											
6 70											
7 1.500											
8 100											
9 750											
10 1.000											
11											
12 50											
13 400											
14											
TOPLAMLAR	8.350	1.580	1.500	1.000	60	40	1.400	0	0	1.160	8.850
BAKİYELER	6.770	0	500	0	20	0	1.400	0	0	0	7.690

Yukarıdaki hesaplardan yola çıkarak Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosunun 31 Ekim 2021 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

AHMET DÜRÜST AVUKATLIK BÜROSU**31 EKİM 2021 TARİHLİ****BİLANÇOSU**

<i>VARLIK</i>		<i>BORÇ + ÖZSERMAYE</i>
<u>Dönen Varlıklar</u>	7.290	<u>Kısa Vadeli Borçlar</u> 1.000
Nakit	6.770	Borçlar 1.000
Alacaklar	500	
Kırtasiye Stoku	20	<u>Uzun Vadeli Borçlar</u> 0
<u>Duran Varlıklar</u>	1.400	<u>Özsermaye</u> 7.690
Demirbaşlar	1.400	
TOPLAM VARLIKLAR	8.690	TOPLAM BORÇLAR + ÖZS 8.690

3.2. Özsermaye (Özkaynak)

Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosu örneğimizde avukatlık bürosunun 31 Ekim 2021 tarihli bilançosuna baktığımızda işletmenin varlık toplamı ile borç toplamını görmekteyiz. Hatırlanacağı gibi özsermeye, varlıklardan borçların düşülmesi sonucunda bulunan tutardır. Bu bilanço bize işletmenin 31 Ekim 2021 tarihli finansal durumu hakkında (varlık, borç ve özsermeye) bilgi vermektedir. İşletmenin 2021 Ekim ayı başında kurulduğu göz önünde bulundurulduğunda faaliyet gösterdiği 1 aylık dönemdeki performansının nasıl olduğu sorusu, düzenlenen 31 Ekim 2021 tarihli bilançosundan anlaşılamamaktadır. Bir başka ifadeyle, işletmenin anlık finansal durumu ile belli bir dönemdeki performansı birbirinden farklıdır. Bu nedenle işletmenin performansı hakkında bilgi edinebilmek için sadece işletmenin 31 Ekim 2021 tarihli, yani dönem sonu bilançosu yeterli değildir. Dolayısıyla, bir işletmenin performansının ölçülebilmesi için hem dönem başı hem de dönem sonu bilançolarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Örneğimizdeki Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosu 2021 Ekim ayı başında kurulmuştur. İşletmenin kuruluşunda, avukatlık bürosunun sahibi Ahmet Dürüst özel hayatından 6.000 TL nakdi işletmeye aktarmıştır. Bu para artık Ahmet Dürüst'ün sahibi parası olmakta çok açık sahibi olduğu avukatlık bürosunun parası haline gelmiştir. İşletmenin ilk kuruluş tarihindeki bilançosu, yani 1 Ekim 2021 tarihli bilançosu, aşağıdaki gibi olacaktır.

AHMET DÜRÜST AVUKATLIK BÜROSU**1 EKİM 2021 TARİHLİ****BİLANÇOSU**

<i>VARLIK</i>		<i>BORÇ + ÖZSERMAYE</i>
<u>Dönen Varlıklar</u>	6.000	<u>Kısa Vadeli Borçlar</u> 0
Nakit	6.000	<u>Uzun Vadeli Borçlar</u> 0
<u>Duran Varlıklar</u>	0	<u>Özsermaye</u> 6.000
TOPLAM VARLIKLAR	6.000	TOPLAM BORÇLAR + ÖZS 6.000

Göründüğü üzere işletmenin kuruluş tarihi olan 1 Ekim 2021'deki varlık toplamı 6.000 TL iken, 31 Ekim 2021 tarihindeki varlık toplamı 8.690 TL'ye yükselmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere işletme 1 ay içerisinde varlıklarını 2.690 TL artırmıştır. Aslında bu noktada üzerinde düşünülmlesi gereken, varlıklardaki bu artışın işletme için ne anlamına geldiği sorusudur. Salt varlık artışı işletmenin performansı hakkında bize net bir bilgi vermemektedir. Çünkü örneğimizdeki dönem başı (1 Ekim 2021) ve dönem sonu (31 Ekim 2021 tarihli) bilançoları incelendiğinde varlıklarda 2.690 TL'lik artış olmasına karşın, işletmenin borçlarında da 1.000 TL'lik artış olduğu görülmektedir. Bir başka ifadeyle, işletmenin varlıklarındaki artışın 1.000 TL'lik kısmı borç artışından kaynaklanmaktadır.

Bir gerçek kişi, yani bireyi ele alduğumuzda bu kişinin ne kadar zengin olduğunu, bir başka ifadeyle ne kadarlık bir servete sahip olduğunu bulabilmemiz için bu kişinin sahib olduğu varlıklarını listeleyip toplamını almamız bize bireyin servetini, yani zenginliğini göstermemektedir. Örneğin Murat'ın bir miktar nakit parası olduğunu, bir bilgisayara, bir arabaya ve bir eve sahip olduğunu ve varlıklarının listesinin de aşağıdaki gibi olduğunu varsayıyalım.

<u>Nakit</u>	1.500 TL
<u>Bilgisayar</u>	2.500 TL
<u>Araba</u>	46.000 TL
<u>Evi</u>	150.000 TL
Toplam Varlıklar	200.000 TL

Göründüğü gibi Murat toplam 200.000 TL'lik varlığı sahiptir. Ancak Murat'ın sadece varlıklarından yola çıkararak servetinin (zenginliğinin) 200.000 TL olduğunu söyleyemeyiz. Bunun nedeni Murat'ın servetini hesaplarken sadece sahib olduğu varlıklara değil aynı zamanda Murat'ın borçlarına da bakmamız gerekliliğidir. Örneğin Murat'ın sahib olduğu evi satın alabilmek için bankadan 40.000 TL kredi çektiğini varsayıyalım. Murat kullandığı bu kredi nedeniyle bankaya 40.000 TL borçlanacaktır ve Murat bankaya olan bu borcunu ödemek zorundadır. Murat'ın sahib olduğu 200.000 TL'lik varlıklarının 40.000 TL'lik kısmı aslında kredi çektiği bankaya aittir. Buradan da anlaşılacağı üzere Murat'ın serveti (zenginliği) varlıkları ile borçları arasındaki fark olan (200.000 TL - 40.000 TL) 160.000 TL'dir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir kişinin serveti, sahib olduğu varlıklar ile borçları arasındaki farktır. Bu durum aşağıdaki gibi formüle edilir;

SERVET = VARLIKLAR – BORÇLAR

Bu eşitliğin aynısı işletmeler için de geçerlidir. Hatırlanacağı üzere bilanco veya muhasebe eşitliği diye adlandırdığımız eşitlik:

$$\text{VARLIKLAR} = \text{BORÇLAR} + \text{ÖZSERMAYE}'\text{dir}.$$

Bu eşitlikte özsermeye ile varlıkların yerini değiştirirsek eşitlik şu şekilde olacaktır;

$$\text{ÖZSERMAYE} = \text{VARLIKLAR} - \text{BORÇLAR}$$

Göründüğü üzere kişilerin servetini bulmak için kullandığımız eşitlik ile işletmelerin özsermayesini hesaplamak için kullandığımız eşitlik birbirinin aynısıdır. Tek fark kişiler için servet ifadesi kullanılırken, işletmeler için özsermeye ifadesinin kullanılmasıdır. Buradan yola çıkarak işletmelerin özsermayesini kişilerin servetine benzetebiliriz. Kişilerin servet artışı kişinin daha da zenginleştiği anlamına gelirken, servet azalışı (kayıb) fakirleştiği anlamına gelmektedir. Ayrıca bir kişinin borç alarak varlık edinmesi kişinin zenginleştiği yani servetinin arttığı anlamına gelmemektedir. Örnek olarak bankadan 250.000 TL kredi çekip bir ev satın aldığımuzu varsayalım. Bu işlem sonucunda satın aldığımız ev nedeniyle varlıklarımız 250.000 TL artarken aynı zamanda kullandığımız kredi nedeniyle borçlarımız da 250.000 TL artacaktır. Bu doğrultuda, SERVET = 250.000 TL – 250.000 TL = 0 TL olacaktır. Bir başka ifadeyle, borç alarak edindigimiz varlık nedeniyle servetimizde bir artış meydana gelmeyecektir. Bu durum işletmeler için de birebir geçerlidir, yani işletmelerde borç alınarak elde edilen varlıklar nedeniyle özsermayelerinde bir artış meydana gelmemektedir.

Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosu örneğini dönecek olursak, varlıklardaki 2.690 TL'lik artışın özsermayede 2.690 TL artışa neden olmadığını görmekteyiz. Çünkü varlıklardaki artışın 1.000 TL'lik kısmı borç artışından kaynaklanmaktadır. İşletmenin özsermayesindeki artış ($2.690 - 1.000$) 1.690 TL'dir. İşletmenin Ekim ayı performansının değerlendirilebilmesi için göz önüne alınması gereken tutar özsermayedeki artış olan 1.690 TL'dir.

İşletmelerin varlık edinebilmesi için kaynak yaratması gerekmektedir. İşletmeler iki türlü kaynak yaratabilmektedir. Bunlardan ilki borçlanma yoluyla kaynak yaratmaktadır. İkincisi ise özsermeye (özkaynak) yoluyla kaynak yaratmaktadır.

Bilançodaki özsermeye bölümü iki unsurdan oluşmaktadır;

1. Sermaye
2. Dağıtılmamış Kârlar

3.2.1. Sermaye

Sermaye, işletme ortaklarının işletmeye ortaklık payı karşılığında direkt olarak yaptıkları yatırımı göstermektedir. Sermaye, doğrudan işletme ortakları tarafından işletmeye sağlanan kaynakları temsil etmektedir. Bir başka ifadeyle sermaye, işletme sahiplerinin (ortaklarının) özel hayatlarından işletmeye işletmenin kuruluşunda ve/veya daha sonraki bir tarihte aktardıkları varlıklardır. İşletme ortaklarının işletmeye aktardıkları kaynaklar/varlıklar genelde nakit şeklinde olmakla beraber, daha seyrek görülese de bina, taşit aracı veya diğer çeşitli varlıklar biçiminde de olabilmektedir. Ortakların işletmeye sermaye olarak koydukları varlıklar nedeniyle işletme bir yükümlülük altına girmemektedir. İşletmeye borç verenler alacaklarını tahsil edemedikleri takdirde işletmeye dava açarak alacaklarının ödemesini sağlayabilirler. Ancak işletme ortaklarının işletmeye koydukları sermayeyi geri almak için işletmeye dava açma hakları yoktur. Bir başka ifadeyle sermaye bir borç değildir, çünkü işletmenin ortaklarından aldığı bu varlıklar karşılığında işletmenin herhangi bir geri ödeme yükümlülüğü yoktur. Hatırlanacağı üzere Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosu örneğinde işletme sahibi kuruluş tarihi olan 1 Ekim 2021'de işletmeye 6.000 TL nakit para koymuştur. Bu tutar işletmenin sermayesidir ve işletmenin büyük defter hesaplarına aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

NAKİT HESABI	SERMAYE HESABI
6.000	6.000

Bu doğrultuda, işletmenin 1 Ekim 2021 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

AHMET DÜRÜST AVUKATLIK BÜROSU			
1 EKİM 2021 TARİHLİ			
BİLANÇOSU			
VARLIK		BORÇ + ÖZSERMAYE	
<i>Dönen Varlıklar</i>	6.000	<i>Borclar</i>	0
Nakit	6.000		
<i>Duran Varlıklar</i>	0	<i>Özsermeye</i>	6.000
		Sermaye	6.000
TOPLAM VARLIKLAR	6.000	TOPLAM BORÇLAR + ÖZS	6.000

3.2.2. Dağıtılmamış Kârlar

İşletmelerin özsermayelerini artırmalarının ikinci yolu, gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda kâr elde etmeleridir. İşletmelerin faaliyetleri sonucunda kâr etmeleri özsermayeyi artırırken, zarar etmeleri özsermayelerini azaltmaktadır. İşletmenin kârlı veya kârsız faaliyetlerinin özsermeye üzerindeki etkilerinin izlendiği bilanco hesabına “Dağıtılmamış Kârlar Hesabı” denilmektedir.

İşletme ortakları işletmeye yatırım yaptıklarında, yaptıkları yatırımlın kendilerine kazanç getirmesini isterler. Bu nedenle ortaklar, işletmenin kâr elde etmesini ve bu kâr üzerinden belli bir oranda pay almayı beklerler. Bu doğrultuda işletmeler kârlı faaliyetleri sonucunda bazı varlıklarını ortaklarına dağıtır. Ortakların yaptıkları yatırım karşılığında işletmeden, kendi özel hayatlarında kullanmak üzere, alındıkları varlıklara (genelde nakit biçiminde olur) **Kâr Payı** veya **Temettü** denilmektedir. Ancak işletmeler elde ettikleri kârların hepsini ortaklarına varlık olarak dağıtırsa yeni yatırım yapamaz ve dolayısıyla büyütümezler. Bu nedenle işletmeler, elde ettikleri kârların tümünü ortaklarına dağıtmamaktadırlar. Elde edilen kârların ortaklara dağıtılmayan kısmı “Dağıtılmamış Kârlar Hesabı”nda gözükmektedir. Dağıtılmamış Kârlar Hesabı, işletmenin kuruluşundan

itibaren yıllar boyunca elde ettiği kârların toplamından ortaklarına dağıttığı tüm kâr paylarının düşülmesi sonucunda kalan tutarı göstermektedir. Örneğin A İşletmesinin 2002 yılında kurulduğunu ve 2002 yılından bugüne kadar toplam 100 TL kâr elde ettiğini varsayılmı. Buna karşın işletmenin kuruluşundan bugüne kadar ortaklarına toplam 40 TL kâr payı dağıttığını farz edelim. Bunun sonucunda işletmenin bilançosundaki özsermaye bölümünde yer alan Dağıtılmamış Kârlar Hesabı (100 TL – 40 TL) 60 TL olarak gözükecektir. Dağıtılmamış Kârlar, işletmenin elde ettiği kârların herhangi bir varlık şeklinde ortaklara dağıtılması yerine, işletme varlıklarının finanse edilmesinde kullanılan kısmını göstermektedir.

İşletmeler, ortaklarına kâr payı dağıttıklarında özsermayeleri azalmaktadır. Çünkü dağıtılan kâr payı sonucunda ortaklara işletme varlıklarının bir kısmı verildiği için işletmenin hem varlıklarında, hem de doğrudan Dağıtılmamış Kârlar Hesabında azalış meydana gelecektir.

İşletmenin özsermayesindeki artış ve azalışları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

Özsermaye Artışları:

1. İşletmeye ortaklar tarafından nakit veya başka bir varlık konulması, yani sermaye artırımı
2. İşletmenin faaliyetleri sonucunda kâr etmesi.

Özsermaye Azalışları:

1. İşletmenin ortaklarına kâr payı olarak nakit veya başka bir varlık dağıtması
2. İşletmenin faaliyetleri sonucunda zarar etmesi.

Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosu örneğine döndüğümüzde, işletmenin dönem başı (1 Ekim 2021 tarihli) bilançosunda özsermaye toplamı 6.000 TL iken, dönem sonu (31 Ekim 2021 tarihli) bilançosunda özsermaye toplamının 7.690 TL olduğu görülmektedir. İşletme Ekim ayı boyunca özsermayesini 1.690 TL artırmıştır. Özsermayede meydana gelen bu artış işletmenin Ekim ayı boyunca 1.690 TL kâr ettiği anlamına gelmektedir. Ancak özsermaye artışı incelenirken iki noktaya dikkat edilmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, işletmede dönemde içinde sermaye artırımı yapılmış yapılmadığıdır. İşletmeye sadece kuruluşunda 6.000 TL sermaye konulmuş ve konulan bu sermaye işletmenin dönemde başı bilançosunda gösterilmiştir. Bunun dışında Ekim ayı içinde başka bir sermaye artışı yapılmamıştır. Dikkat edilmesi gereken ikinci nokta ise dönemde kâr payı dağıtımını yapılmış yapılmadığıdır. Örneğimizde dönemde herhangi bir kâr payı dağıtımını yapılmamıştır. Hem sermaye artırımı, hem de kâr payı dağıtımını yapılmadığına göre özsermayedeki artış tümüyle işletmenin faaliyetleri sonucunda elde ettiği kârdan kaynaklanmaktadır. Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosunun Ekim ayı boyunca gerçekleştiği faaliyetler sonucunda elde ettiği 1.690 TL'lik kârı bilançonun özsermaye bölümünde yer alan Dağıtılmamış Kârlar Hesabında sunulacaktır. Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, işletmenin 31 Ekim 2021 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

AHMET DÜRÜST AVUKATLIK BÜROSU		
31 EKİM 2021 TARİHLİ		
BİLANÇOSU		
VARLIK		BORÇ + ÖZSERMAYE
<u>Dönen Varlıklar</u>	7.290	<u>Kısa Vadeli Borçlar</u> 1.000
Nakit	6.770	Borçlar 1.000
Alacaklar	500	
Kırtasiye Stoku	20	<u>Uzun Vadeli Borçlar</u> 0
<u>Duran Varlıklar</u>	1.400	<u>Özsermaye</u> 7.690
Demirbaşlar	1.400	Sermaye 6.000
		Dağıtılmamış Kârlar 1.690
TOPLAM VARLIKLAR	8.690	TOPLAM BORÇLAR + ÖZS 8.690

Bir işletmenin belli bir dönem boyunca elde ettiği kâr tutarının bulunabilmesi için işletmenin dönemde başı ve dönem sonu bilançosundaki özsermaye değişiminin incelenmesi gerekmektedir. Bu inceleme esnasında sermaye artırımı ve kâr payı dağıtımlarının dikkate alınması gerektiğini yukarıda vurgulamışık. Bu durum aşağıdaki örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

ÖRNEK: Bir şirketin dönemde başı ve dönemde sonu bilançoları aşağıdaki gibidir.

DÖNEM BAŞI BİLANÇOSU	
VARLIKLAR	BORÇLAR
	40
100	60
ÖZSERMAYE	

DÖNEM SONU BİLANÇOSU	
VARLIKLAR	BORÇLAR
	50
130	80
ÖZSERMAYE	

Ek Bilgi:

- Dönem içinde 15 TL sermaye artırımı yapılmıştır.
- Dönem içinde ortaklara 8 TL kâr payı dağıtılmıştır.

İşletmenin özsermayesinin dönemde başından dönemde sonuna kadar 20 TL (80 – 60) arttığı görülmektedir. Eğer işletmede sermaye artırımı veya kâr payı dağıtımını olmamış olsa idi işletmenin dönemde 20 TL kâr ettiğini söyleyebilirdik. Ancak dönemde hem sermaye artırımı hem de kâr payı dağıtımını yapıldığı belirtilmiştir. Buradan yola çıktığımızda aslında 20 TL'lik özsermaye artısının 15 TL'lik kısmının sermaye artısından kaynaklandığı görülmektedir. Bu nedenle işletmenin dönemde elde ettiği kârı hesaplayabilmek için sermaye artırım tutarı olan 15 TL'nin özsermaye artısı olan 20 TL'den düşülmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra işletme dönemin içinde 8 TL kâr payı dağıttığı vurgulanmıştır. Hatırlanacağı üzere işletmenin ortaklarına kâr payı dağıtmaması özsermayenin azalmasına neden olmaktadır. Eğer işletme kâr payı dağıtmamış olsa idi özsermayesindeki artış dağıttığı kâr payı tutarı olan 8 TL kadar daha fazla olacaktı. Bu bilgiler doğrultusunda işletmenin dönemde boyunca elde ettiği kâr tutarının aşağıdaki şekilde hesaplanması gerekmektedir.

Özsermayedeki değişim	20 TL
(-) Sermaye Artırımı	-15 TL
(+) Kâr Payı Dağıtımı	8 TL
Dönemin Net Kârı	13 TL

Kâr, işletmenin faaliyetleri sonucunda özsermayesinde meydana gelen artıştır ve hiçbir şekilde herhangi bir varlık ile direkt ilişkisi yoktur. Bir başka ifadeyle kâr, para veya başka bir varlık anlamına gelmemektedir. İşletme faaliyetleri sonucunda kâr elde etse bile nakit sıkıntısı yaşayabilir. Örneğin, peşin para ile mal alıp vadeli satan bir işletme alış satış fiyatı arasındaki fark kadar kâr etse de, peşin alıp vadeli sattığı için nakit sıkıntısı yaşayabilir.

3.3. Kâr / Zarar Tablosu (Gelir Tablosu)

Kâr, gelir ile gider arasındaki farktır. Formüle edersek;

KÂR = GELİR – GİDER'dır.

Bu formülden de anlaşılacağı üzere kâr, işletmenin bir dönem içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda elde ettiği gelirler ile bu gelirleri elde ederken katıldığı giderler arasındaki farktan ibarettir. Eğer gelirler giderlerden fazla ise kâr, giderler gelirlerden fazla ise zarar olacaktır. Kâr veya zarar aslen sadece bir sonuçtur. Kâr işletmenin özsermayesinde artış, zarar ise özsermayede azalışa neden olmaktadır. Bu noktada gelir ve giderin de tanımlanması gerekmektedir.

Gelir: Sermaye artırımı dışında, özsermayede artışa neden olan unsurlar olarak tanımlanabilir.

Gider: Kâr payı dağıtımını dışında, özsermayede azalışa neden olan unsurlar olarak tanımlanabilir.

Gelir ve gider tanımlarından da anlaşılacağı üzere aslında özsermeye artışına veya azalışına kâr veya zarar değil gelir ve gider neden olmaktadır.

Hatırlanacağı üzere, bir işletmenin bir dönem içinde ne kadar kâr elde ettiği dönem başı ve dönem sonu bilançoları vasıtıyla bulunabilmektedir. Bir başka ifadeyle kâr rakamının bulunabilmesi için ayrı bir finansal tabloya ihtiyaç yoktur. Ancak ilgili kişiler için kâr rakamından daha önemli olan bu kârin nasıl elde edildiğidir. Bir başka ifadeyle, kârin hikayesi kâr rakamından daha önemlidir. Kârin nasıl elde edildiğinin incelenmesi için işletmenin faaliyetleri sonucunda elde ettiği kârların hangi gelir ve giderlerden oluştuğunu bilinmesi gerekmektedir. Bilançolardan işletmenin faaliyetleri sonucunda oluşan kâr rakamı hesaplanabilmekte, ancak bu kârin nasıl elde edildiği görülememektedir. Bu nedenle kârin nasıl oluştuğunu izlenebilmesi açısından ikinci bir finansal tabloya ihtiyaç duyulmaktadır.

Kârin nasıl elde edildiğinin açıklandığı finansal tabloya "Gelir Tablosu" veya "Kâr veya Zarar Tablosu" denilmektedir. Daha kapsamlı bir tanımla; bir işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği gelirlerin ve bu gelirlerin elde ederken katıldığı giderlerin gösterildiği tabloya "Gelir Tablosu" veya "Kâr veya Zarar Tablosu" denilmektedir. Kâr veya Zarar tablosu belirli bir zaman aralığını kapsadığı için dönenmsel bir tablodur. Hatırlanacağı üzere bilanço ise anlık bir finansal tablodur. Bilanço anlık olduğu için fotoğrafa, Kâr veya Zarar tablosu ise belirli bir dönemi kapsadığı için filme benzetilmektedir. Kâr veya Zarar tablosunda, işletmenin bilançosunda yer alan özsermaye kalemindeki belirli bir dönemde meydana gelen, sermaye artırımı ve kâr payı dağıtımını dışındaki değişikliklerin ayrıntısı sunulmaktadır.

Kâr veya Zarar tablosunun hazırlanabilmesi için özsermayeyi etkileyen gelir ve giderlerin ayrı hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir. Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosu örneğinde gelir ve gider kavramları üzerinde daha önce durulmadığı için işletmenin özsermayesini etkileyen finansal olaylar doğrudan özsermaye hesabı içinde gösterilmiştir. Ancak muhasebede özsermayeyi etkileyen gelir ve gider hesaplarının ayrı bir şekilde gösterilmesi gerektiği için bu finansal olayları da ilgili oldukları gelir ve gider hesaplarında göstermemiz gerekmektedir.

Finansal olayları gelir ve gider hesaplarına kaydedebilmemiz için bu hesapların nasıl islediğinin bilinmesi gerekmektedir. Hatırlanacağı üzere kayıt kuralına göre, özsermeye hesaplarındaki artışlar hesabin sağ (alacak) tarafına, azalışlar ise sol (borç) tarafına kaydedilmektedir. Gelirler özsermayeyi artırdığına ve özsermeye hesaplarındaki artışlar hesabin sağ (alacak) tarafına yazıldığına göre gelir hesaplarının sağ (alacak) tarafına kayıt yapılmaktadır. Bunun tersine, giderler özsermayeyi azaltlığına ve özsermeye hesaplarındaki azalışlar hesabin sol (borç) tarafına yazıldığına göre gider hesaplarının sol (borç) tarafına kayıt yapılmaktadır. Gelir ve giderlere ilişkin kural aşağıdaki gibidir.

GELİR HESABI	GİDER HESABI
X	X

Gelir ve gider hesapları istisnalar dışında sadece tek taraflı çalıştığı için gösterim yukarıdaki şekilde yapılmıştır.

Ahmet Dürüst Avukatlık Bürosu örneğimize geri döndüğümüzde özsermayeyi etkileyen gelir ve giderler ile ilgili finansal olaylar (2, 5, 6, 7, 8, 9, 12, 13 ve 14 nolu finansal olaylar) aşağıdaki şekilde büyük defter hesaplarına kaydedilecektir.

Finansal Olay 2 (2 Ekim):

NAKİT HESABI	KİRA GİDERİ HESABI
500	500

Finansal Olay 5 (8 Ekim):

NAKİT HESABI	HİZMET GELİRİ HESABI
600	600

Finansal Olay 6 (9 Ekim):

NAKİT HESABI	YEMEK GİDERİ HESABI
70	70

Finansal Olay 7 (12 Ekim):

ALACAKLAR HESABI	HİZMET GELİRİ HESABI
1.500	1.500

Finansal Olay 8 (15 Ekim):

NAKİT HESABI	TEMİZLİK GİDERİ HESABI
100	100

Finansal Olay 9 (20 Ekim):

NAKİT HESABI	HİZMET GELİRİ HESABI
750	750

Finansal Olay 12 (30 Ekim):

NAKİT HESABI	AİDAT GİDERİ HESABI
50	50

Finansal Olay 13 (31 Ekim):

NAKİT HESABI	ÜCRET GİDERİ HESABI
400	400

Finansal Olay 14 (31 Ekim):

KIRTASIYE STOKU HESABI	KIRTASIYE GİDERİ HESABI
40	40

Gelir ve giderleri etkileyen finansal olayların ilgili gelir ve gider hesaplarına kaydedilmesinden sonra işletmenin 2021 Ekim ayına ait kâr veya zarar tablosu (gelir tablosu) aşağıdaki gibi olacaktır.

AHMET DÜRÜST AVUKATLIK BÜROSU	
1 - 31 EKİM 2021 DÖNEMİ	
KÂR VEYA ZARAR TABLOSU (GELİR TABLOSU)	
Gelirler	2.850 TL
Hizmet Gelirleri	2.850 TL
Giderler (-)	-1.160 TL
Kira Gideri	500 TL
Yemek Gideri	70 TL
Temizlik Gideri	100 TL
Aidat Gideri	50 TL
Ücret Gideri	400 TL
Kurtasive Gideri	40 TL
NET KÂR	1.690 TL

3.4. Finansal Tabloların Hazırlanması Örneği

ÖZGÜR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ

Özgür Danışmanlık Şirketinin 31.12.2021 tarihindeki hesapları ve bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

HESAP İSMİ	BAKİYE
Ticari Borçlar H.	131.900 TL
Ücret Gideri H.	26.500 TL
Ticari Alacaklar H.	98.670 TL
Sermaye H.	500.000 TL
Elektrik ve Su Gideri H.	955 TL
Faiz Geliri H.	1.750 TL
Kasa H.	85.640 TL
Sigorta Gideri H.	12.000 TL
Tamir Bakım Gideri H.	8.760 TL
Bankalar H.	113.900 TL
Demirbaşlar H.	122.600 TL
Benzin Gideri H.	12.550 TL
Faiz Gideri H.	35.000 TL
Kira Geliri H.	6.000 TL
Ödenecek Ücret H.	4.800 TL
Banka Kredi Borcu H.	250.000 TL
Binalar H.	360.000 TL
Borç Senetleri H.	126.800 TL
Hizmet Geliri H.	190.450 TL
Taşıtlar H.	267.000 TL
Alacak Senetleri H.	125.000 TL
Dağıtılmamış Kârlar H.	60.000 TL
Telefon Gideri H.	3.125 TL

İSTENENLER :

- Özgür Danışmanlık Şirketinin 2021 yılı Kâr veya Zarar Tablosunu (Gelir Tablosunu) düzenleyiniz.
- Özgür Danışmanlık Şirketinin 31.12.2021 Tarihli Bilançosunu düzenleyiniz.

ÖZGÜR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ
01.01.2021 - 31.12.2021 DÖNEMİ
KÂR VEYA ZARAR TABLOSU (GELİR TABLOSU)

GELİRLER	190.450 TL
Hizmet Geliri	190.450 TL
GİDERLER	(98.890 TL)
Ücret Gideri	(26.500 TL)
Elektrik ve Su Gideri	(955 TL)
Sigorta Gideri	(12.000 TL)
Tamir Bakım Gideri	(8.760 TL)
Benzin Gideri	(12.550 TL)
Faiz Gideri	(35.000 TL)
Telefon Gideri	(3.125 TL)
FAALİYET KÂRı	91.560 TL
DİĞER GELİRLER	7.750 TL
Kira Geliri	6.000 TL
Faiz Geliri	1.750 TL
NET KÂR	99.310 TL

ÖZGÜR DANIŞMANLIK ŞİRKETİ
31.12.2021 TARİHLİ
BİLANÇOSU

Varlıklar (Aktif)		Borçlar ve Özsermeye (Pasif)	
DÖNEN VARLIKLAR		BORCLAR	
Kasa	85.640 TL	Banka Kredileri	250.000 TL
Bankalar	113.900 TL	Borç Senetleri	126.800 TL
Ticari Alacaklar	98.670 TL	Ticari Borçlar	131.900 TL
Alacak Senetleri	125.000 TL	Ödenecek Ücret	4.800 TL
DURAN VARLIKLAR		ÖZSERMAYE	
Binalar	360.000 TL	Sermaye	500.000 TL
Demirbaşlar	122.600 TL	Dağıtılmamış Kârlar	60.000 TL
Taşıtlar	267.000 TL	Dönem Net Kârı	99.310 TL
VARLIK TOPLAMI	1.172.810 TL	BORÇ ve ÖZS TOPLAMI	1.172.810

Bölüm Özeti

Çift tarafılık ilkesine göre, herhangi bir finansal olay en az iki hesabı etkilemektedir. Bir finansal olay sonucunda bir hesabın sol tarafı etkilenirken, diğer bir hesabın da sağ tarafı eşit oranda etkilenmektedir. Bu nedenle tek bir finansal olay ele alındığında, bu finansal olayla ilgili olarak hesapların sol tarafına yazılan tutar ile sağ tarafına yazılan tutarların toplamı birbirine eşit olmak zorundadır.

Bilançodaki özsermeye bölümü ana iki unsurdan oluşmaktadır: 1) Sermaye ve 2) Dağıtılmamış Kârlar.

Sermaye, işletme ortaklarının işletmeye ortaklık payı karşılığında direkt olarak yaptıkları yatırımı göstermektedir.

İşletme ortakları işletmeye yatırım yaptıklarında, işletmenin kâr elde etmesini ve bu kârin belli bir kısmının kendilerine dağıtılmamasını beklerler. Ortakların yaptıkları yatırım karşılığında işletmeden, kârin belli bir oranı kadar aldığı varlıklara (genelde nakit biçiminde olur) **Kâr Payı** veya **Temettü** denilmektedir. Ancak işletmeler elde ettikleri kârların hepsini ortaklarına varlık olarak dağıtırsa yeni yatırım yapamaz ve dolayısıyla büyütümezler. Elde edilen kârların ortaklara dağıtılmayan kısmı **Dağıtılmamış Kârlar** denilmektedir. İşletmenin kârlı (veya zarar) faaliyetlerinin özsermeye üzerindeki etkilerinin izlendiği bilanço hesabına “*Dağıtılmamış Kârlar Hesabı*” denilmektedir.

Kâr, gelir ile gider arasındaki farktır. Formüle edersek; **KÂR = GELİR – GİDER**’dir. Bir başka ifadeyle kâr (veya zarar), elde edilen gelirler ile katlanılan giderler arasındaki farktan ibarettir. Eğer gelirler giderlerden fazla ise kâr, giderler gelirlerden fazla ise zarar çıkacaktır.

Gelir, ortakların katkısı (örneğin sermaye artırımı) dışında özsermayede artışa neden olan unsurlar olarak tanımlanabilir. **Gider**, ortaklara yapılan dağıtımlar (örneğin kâr payı dağıtım) dışında, özsermayede azalışa neden olan unsurlar olarak tanımlanabilir. Kayıt kuralına göre Gelir hesaplarının sağ (alacak) tarafına Gider hesaplarının ise sol (borç) tarafına kayıt yapılmaktadır.

GELİR HESABI GİDER HESABI

X X

Bir işletmenin belli bir dönemdeki performansının analiz edilebilmesi için faaliyetleri sonucunda elde edilen kârin (veya zararın) hangi gelir ve giderlerden oluştugunu bilinmesi gerekmektedir. Bir işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği gelirler ile katlandığı giderlerin gösterildiği tabloya “**Kâr veya Zarar Tablosu**” (Gelir Tablosu) denilmektedir.

Kaynakça

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-\(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap))

Harisson Jr., W. T., Horngren, C. T., Thomas, C. W., Tietz, W. M. (2017). Financial Accounting (11th Edition). Boston: Pearson.

Özgür, F. (1989). Muhasebe İlkeleri (6. Baskı). İstanbul: İşletme Fakültesi Yayın No 221.

4. MUHASEBE DÖNGÜSÜ VE HİZMET İŞLETMELERİ KAYIT DÜZENİ

Giriş

Muhasebenin ilgili kişileri, bir başka ifadeyle karar alıcılarla, sunduğu en önemli bilgi kaynağı finansal raporlardır. Muhasebe bilgi sisteminde finansal tabloların hazırlanabilmesi için finansal olayların işlenmesi ve raporlamaya uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Muhasebe döngüsü olarak adlandırılan bu süreçte dönemde finansal olaylar ilk olarak kaydedilmekte ve eş zamanlı olarak sınıflandırılarak muhasebe bilgi sistemi içine dahil edilmektedir. Kaydedilen ve sınıflandırılan bu bilgiler dönemde sonunda özetlenerek raporlamaya hazır hale getirilmektedir. Muhasebe döngüsünün son aşamasında da özetlenen bu bilgilerden finansal tablolar oluşturularak raporlama yapılmaktadır.

Muhasebenin temel fonksiyonları (işlevleri) olan kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlama aşamaları muhasebe döngüsünü oluşturmaktadır. Bu bölümde finansal olaylardan finansal tabloların çıkartılmasına kadar geçen bu süreci ifade eden muhasebe döngüsü ele alınacaktır. Ayrıca bu döngü içinde yer alan ve muhasebenin temel fonksiyonlarını oluşturan kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlama işlevleri açıklanacaktır.

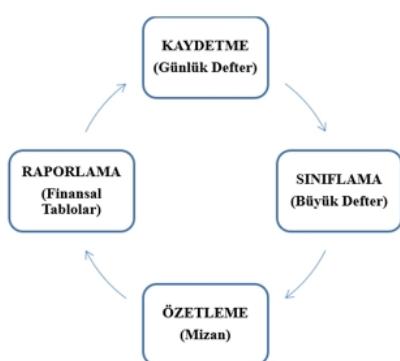
Hizmet işletmesi örneği üzerinden muhasebe döngüsü ve kayıt düzeni bir örnek yardımıyla detaylı olarak incelenecaktır. Bu örnek ile muhasebe döngüsünü oluşturan kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlama fonksiyonları uygulama açısından ele alınacaktır. Bu doğrultuda finansal olayların günlük defter kayıtları, büyük defter hesaplarına aktarımı, mizanın çıkarılması ve finansal tabloların hazırlanması uygulama örneği ile anlatılacaktır.

4.1. Muhasebe Döngüsü (Muhasebe Kayıt Düzeni)

Finansal muhasebenin temel amacı ilgililere işletme hakkındaki finansal bilgileri finansal raporlar halinde sunmak, bir başka ifadeyle finansal tabloları hazırlamaktır. Finansal tabloların hazırlanabilmesi için finansal olayların muhasebe bilgi sistemine kayıt edilmesi gerekmektedir. Hem finansal tabloların hazırlanabilmesi, hem de yürürlükteki yasalar gereği finansal olayların muhasebe defterlerine kaydedilmesi zorunludur. Tutulması zorunlu iki muhasebe defteri bulunmaktadır. Bu muhasebe defterlerinden bir tanesi, daha önce değimlen ve T-Hesaplarının yer aldığı "Büyük Defter"dir. İkincisi ise "Günlük Defter"dir.

Muhasebede finansal olayların ortaya çıkışından finansal raporların hazırlanmasına kadar olan süreçte "Muhasebe Döngüsü" denilmektedir. Muhasebe döngüsü finansal olayların kaydedilmesi, sınıflanması, özetlenmesi ve finansal tabloların hazırlanmasından meydana gelmektedir. Bir başka ifadeyle finansal olaylar ilk olarak kaydedilmekte, daha sonra sınıflanmakta, kaydedilip sınıflanan finansal olaylar özetlenmekte ve son olarak bu özetten yararlanılarak finansal tablolar hazırlanmaktadır. Muhasebe döngüsü temel olarak aşağıdaki şekilde şematize edilmektedir.

Muhasebe Döngüsü:



KAYDETME:

Gördüğü üzere finansal olayların muhasebeleştirme süreci ilk olarak kaydetme ile başlamaktadır. Kaydetme, "Günlük Defter" veya "Yevmiye Defteri" denilen deftere yapılmaktadır. Önceki bölümlerimizde anlatım kolaylığı sağlayabilmek için finansal olayları doğrudan büyük defter hesaplarına kaydetmiştir. Muhasebe uygulamasında büyük defter hesapları aslında ikinci aşamadır. İlk aşama finansal olayların günlük deftere kaydedilmesidir. Finansal olaylar günlük defterlere kaydedilirken yine muhasebedeki kayıt kuralına ve çift taraflı kayıt sisteme uyulmaktadır. Günlük defter finansal olayların tarih sırasıyla kaydedildiği defterdir. Her bir finansal olay tarih sırasına göre ayrı ayrı olarak günlük deftere kaydedilmektedir.

Günlük defter sayfa düzeni ve finansal olayların kayıt şekli aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
		Açıklama		

Günlük defterde ilk sütun tarih için ayrılmaktadır. İkinci sütun ise yapılan kaydın yevmiye numarası bulunmaktadır. Finansal olaylara ilişkin günlük deftere yapılan her bir kayda yevmiye kaydı denilmektedir. Yevmiye numarası, her bir finansal olayın birbirinden ayrılması ve günlük deftere yapılan kayıtların büyük deftere aktarılırken rahatça izlenebilmesi için verilmektedir. Üçüncü sütun finansal olaydan etkilenen hesapların yazıldığı sütundur. Hesaplar sütununda ilk olarak sol (borç) tarafı etkilenen hesaplardan başlanılarak hesap isimleri yazılmakta, sağ (alacak) tarafı etkilenen hesapların isimleri ise alta ve içerlek biçimde yazılmaktadır. Her bir kayıt bazında hesap isimlerinden sonra gelmek üzere finansal olaya ilişkin küçük bir açıklama bulunmaktadır. Son iki sütun ise tutarların yazıldığı sütunlardır. Tutarlar, muhasebe kayıt kuralına bağlı kalınarak, ilgili hesabin hangi tarafı (sol/borç veya sağ/alacak) etkileniyorsa o tarafa gelecek şekilde yazılmaktadır.

Yukarıda sözel olarak bahsedilen günlük defter (yevmiye defteri) kayıt şeklini bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım. Okuldan yeni mezun Barış isimli bir gencin 10 Ocak tarihinde Vizyon isimli bir şirket kurarak küçük bir sinema salonu açtığını varsayıyalım. Şirketin Ocak ayı içinde gerçekleşen finansal olayları aşağıdaki gibidir.

- 10 Ocak tarihinde 50.000 TL nakit para konularak Vizyon İşletmesi kurulmuştur.

Bu işlem 10 Ocak tarihinde gerçekleştiği için tarih sütununa 10 Ocak yazılmış ve ilk finansal olay olduğu için de yevmiye numarası “1” olarak verilmiştir. Bu finansal olay sonucunda işletmenin nakdi 50.000 TL artmıştır. Nakit, bir varlık hesabı olduğu ve varlıklardaki artışlar hesabın sol (borç) tarafına yazıldığı için hesaplar sütununa Kasa hesabı ile başlanmış ve 50.000 TL’lik tutar borç sütununa yazılmıştır. Ülkemiz muhasebe uygulamasında nakit paranın gösterildiği hesap *Kasa Hesabı* olduğu için bundan sonraki örneklerimizde “Nakit Hesabı” yerine “Kasa Hesabı” ismi kullanılacaktır. İşletmenin kasasına konulan bu para işletme ortağı tarafından işletmeye konulan sermayeden kaynaklanmaktadır. Sermaye Hesabı bir Özsermeye (Özkaynak) hesabı olduğuna ve kayıt kuralına göre özsermeye hesaplarındaki artışlar hesabın sağ (alacak) tarafına yazıldığı için hesap isimlerinin yer aldığı sütunda “Sermaye Hesabı” alt tarafa ve içerlek şekilde yazılmıştır. Sermaye tutarı olan 50.000 TL de alacak sütununa yazılmıştır. Hesap isimlerinin yer aldığı bölüme finansal olayı özetleyen “*İşletmeye sermaye konulması*” açıklamasına yer verilmiştir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Ocak 10	1	Kasa H. Sermaye H. <i>İşletmeye Sermaye konulması</i>	50.000	50.000

- 13 Ocak tarihinde bankadan kredi çekilerek 40.000 TL’lik sinema sistemi satın alınmıştır.

Bu yevmiye kaydına, işletmede gerçekleşen ikinci finansal olay olduğu için, yevmiye numarası “2” olarak verilmiştir. Muhasebe kayıt kuralına ve çift taraklı kayıt sistemine uygun olarak bu finansal olay aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Ocak 13	2	Makineler H. Banka Kredileri H. <i>Banka kredisyle sinema sistemi alınması</i>	40.000	40.000

- 15 Ocak tarihinde bir yer kiralananmış ve Ocak ayına ait yarı� aylık kira bedeli olan 3.000 TL peşin olarak ödenmiştir.

Bu finansal olay tarih, numara sırası ve muhasebe kayıt kuralı göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Ocak 15	3	Kira Gideri H. Kasa H. <i>Ocak ayı kira ödemesi</i>	3.000	3.000

- 20 Ocak tarihinde sinema salonuna toplam 35.000 TL ödenerek oturma yerleri yaptırılmıştır.

Bu finansal olay tarih, numara sırası ve muhasebe kayıt kuralı göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Ocak 20	4	Demirbaşlar H. Kasa H. <i>Sinema salonuna koltuk alınması</i>	35.000	35.000

- 31 Ocak tarihinde sinema izlemeye gelenlerden 8.000 TL’lik bilet geliri elde edildiği tespit edilmiştir. Bu tutarın hepsi peşin olarak tahsil edilmiştir.

Bu finansal olay tarih, numara sırası ve muhasebe kayıt kuralı göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Ocak 31	5	Kasa H. Bilet Gelirleri H. <i>Ocak ayı bilet gelirleri</i>	8.000	8.000

- 31 Ocak tarihinde sinemada çalışan personelin Ocak ayı maaşı olan 2.000 TL ödenmiştir.

Bu finansal olay tarih, numara sırası ve muhasebe kayıt kuralı göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Ocak 31	6	Ücret Gideri H. Kasa H. <i>Ocak ayı ücret gideri</i>	2.000	2.000

- 31 Ocak tarihinde Ocak ayına ait 1.500 TL tutarında elektrik faturası gelmiş ancak henüz ödenmemiştir.

Bu finansal olay tarih, numara sırası ve muhasebe kayıt kuralı göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Ocak 31	7	Elektrik Gideri H. Çeşitli Borçlar H. <i>Ocak ayı elektrik gideri</i>	1.500	1.500

SINIFLAMA:

Sınıflama; günlük defter kayıtlarının, daha önceki bölümlerimizde degindiğimiz Büyük Defter hesaplarına (T-Hesaplarına) aktarılması aşamasıdır. Muhasebede finansal olaylar günlük deftere tarih sırasıyla kaydedildikten sonra, günlük deftere yapılan kayıtlar büyük defterde hesaplar bazında sınıflandırılmaktadır. İki defter arasındaki fark; Günlük Defterin tarih bazında, Büyük Defterin ise hesap bazında olmasıdır. Finansal olaylar günlük deftere kaydedildikten hemen sonra bu kayıtlar büyük defter hesaplarına aktarılmaktadır.

Günlük defter kayıtları büyük defter hesaplarına aktarılırken yevmiye numaraları mutlaka belirtilmelidir. Örneğin, Vizyon Sineması örneğimizin 1 nolu yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde büyük defter (T-Hesaplarına) aktarılacaktır.

KASA HESABI		SERMAYE HESABI	
150.000			150.000

Gördüğü üzere, günlük defterde hangi hesaplara kayıt yapılmış ise büyük defterde de aynı hesaplara kayıt yapılmaktadır. Ayrıca tutarlar günlük defterde hesabın ne tarafına kaydedilmişse T-Hesabının da aynı tarafına yazılmaktadır. Bununla beraber, T-Hesabına kaydedilen tutarın başında hangi yevmiye maddesinden geldiğinin anlaşılması için yevmiye numarası da belirtilmiştir. Böylece iki defter arasındaki kayıtların izlenebilmesi ve yapılan hataların ortaya çıkarılabilmesi kolaylaştırılmıştır.

Vizyon Cinema İşletmesi örneğindeki tüm günlük defter kayıtlarının T-Hesaplarına (büyük deftere) aktarılması aşağıdaki gibidir.

Günlük Defter kayıtlarının Büyük Defter hesaplarına aktarılması:

KASA H.		SERMAYE H.		MAKİNELER H.	
150.000	3.000		150.000	240.000	
8.000	35.000			40.000	0
	2.000	0	50.000		
58.000	40.000	BANKA KREDİLERİ H.		KİRA GİDERİ H.	
18.000			240.000	3.000	
		0	40.000	3.000	0
DEMİRBAŞLAR H.		BİLET GELİRLERİ H.		ÜCRET GİDERİ H.	
35.000			8.000	6.200	
35.000	0	0	8.000	2.000	0
ELEKTRİK GİDERİ H.		ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.			
71.500			71.500		
1.500	0	0	1.500		

Gördüğü gibi tüm günlük defter kayıtları T-Hesaplarına aktarıldıktan sonra, dönem sonunda T-Hesaplarının sol ve sağ taraf toplamları alınarak bakiyeleri hesaplanmaktadır. Doğal olarak varlık ve gider hesapları her zaman sol (borç) tarafı bakiyesi; borç, özsermeye ve gelir hesapları ise her

zaman sağ (alacak) tarafı bakiyesi vermektedir.

ÖZETLEME:

Finansal olaylar günlük defterlere kaydedilip, büyük defter hesaplarına (T-Hesaplarına) aktarıldıktan sonra, dönem sonunda finansal tabloların daha rahat hazırlanabilmesi ve kayıtlarda bir hata yapılp yapılmadığının kontrol edilmesi amacıyla, tüm hesapların özetlendiği bir tablo hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu tabloya **MİZAN** denilmektedir. Mizanda, büyük defterde toplamları ve bakiyeleri alınan tüm hesapların, ayrı ayrı sol (borç) ve sağ (alacak) taraf toplamları ile bakiyeleri yer almaktadır. Mizan; hesap isimleri, tutarlar ve bakiyeler olmak üzere üç sütundan oluşmaktadır. Ayrıca tutarlar ve bakiyeler sütunları da borç (sol) ve alacak (sağ) olarak iki sütuna ayrılmaktadır. Örneğimizdeki Vizyon Sinema İşletmesinin Ocak ayı sonundaki mizanı aşağıdaki şekilde olacaktır.

VİZYON SİNEMA İŞLETMESİ 31 OCAK TARİHLİ MİZANI

HESAP İSMİ	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KASA H.	58.000	40.000	18.000	-----
SERMAYE H.	-----	50.000	-----	50.000
MAKİNELER H.	40.000	-----	40.000	-----
BANKA KREDİLERİ H.	-----	40.000	-----	40.000
KİRA GİDERİ H.	3.000	-----	3.000	-----
DEMİRBAŞLAR H.	35.000	-----	35.000	-----
BİLET GELİRLERİ H.	-----	8.000	-----	8.000
ÜCRET GİDERİ H.	2.000	-----	2.000	-----
ELEKTİRİK GİDERİ H.	1.500	-----	1.500	-----
ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.	-----	1.500	-----	1.500
TOPLAM	139.500	139.500	99.500	99.500

Mizanda, Tutarlar ana sütununun borç ve alacak sütunları toplamının birbirine eşit çıkması gerekmektedir. Aynı şekilde Bakiyeler ana sütununun borç ve alacak sütunları toplamlarının da birbirine eşit çıkması gerekmektedir. Bu eşitliklerde bir hata olması kayıtlarda yanlışlık yapıldığı anlamına gelmektedir. Ancak bu toplamların birbirine eşit çıkması, her şeyin doğru yapıldığı anlamına gelmez. Çünkü bir finansal olayın kaydedilmesi unutulursa, bu olay hiçbir şekilde muhasebe kayıtlarına alınmadığı için toplamlar eşit çıkar. Buradaki hata kayıt esnasında yapılan bir hata değil, bir finansal olayın kaydedilmemesi hatasıdır. Mizanda sadece kayıt esnasında yapılan tutarsal hatalar ile hesapların yanlış taraflarına kayıt yapılması hataları gözükmemektedir.

RAPORLAMA (FİNANSAL TABLOLAR):

Raporlama aşamasında, ilgili kişilerin bilgilendirilebilmesi için finansal tablolar hazırlanmaktadır. Finansal tablolar Mizandan faydalananlarak hazırlanır. Finansal tablolarda yer alacak hesaplar ve tutarları mizandaki bakiyeler sütunundan alınmaktadır.

Yukarıdaki Vizyon Sinema İşletmesinin 31 Ocak tarihli Mizanının bakiyeler sütunu dikkate alınarak işletmenin Kâr veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu) ile bilançosu aşağıdaki şekilde hazırlanacaktır.

VİZYON SİNEMA İŞLETMESİ 10 – 31 OCAK DÖNEMİ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

GELİRLER	8.000 TL
Bilet Geliri	8.000 TL
GİDERLER	(6.500 TL)
Kira Gideri	(3.000 TL)
Ücret Gideri	(2.000 TL)
Elektrik Gideri	(1.500 TL)
NET KÂR	1.500 TL

VİZYON SİNEMA İŞLETMESİ 31 OCAK TARİHLİ BİLANÇOSU

Varlıklar	Borçlar ve Özsermaye		
DÖNEN VARLIKLAR		BORÇLAR	
Kasa	18.000 TL	Banka Kredileri	40.000 TL
DURAN VARLIKLAR		Çeşitli Borçlar	1.500 TL
Makineler	40.000 TL	ÖZSERMAYE	
Demirbaşlar	35.000 TL	Sermaye	50.000 TL
		Dağıtılmamış Kârlar	1.500 TL
VARLIK TOPLAMI	93.000 TL	BORÇ VE ÖZS. TOPLAMI	93.000 TL

4.2. Hizmet İşletmeleri Muhasebe Kayıt Düzeni

İşletmeler, faaliyet alanlarına göre hizmet işletmeleri, ticaret işletmeleri ve imalat (endüstri) işletmeleri olarak gruplandırılabilir. Hizmet işletmelerine örnek olarak hastaneleri, eğitim kurumlarını, otelleri verebiliriz. Ticaret işletmelerine örnek olarak mal alım satımı yapan marketler

zincirlerini, toptancıları örnek olarak verebiliriz. İmalat işletmelerine de tekstil fabrikalarını, rafineleri, gıda fabrikalarını örnek olarak verebiliriz. Tüm işletmeler çift taraflı muhasebe kayıt sistemini kullanmaktadır. Faaliyet alanları nedeniyle farklı hesaplar kullanabilmektedirler. Örneğin ticaret işletmelerinde mal alış satış işlemleri karşımıza çıkarken, hizmet işletmelerinde hizmet sunumu karşımıza çıkmaktadır. Kayıt düzeni açısından anlaşılması en kolay işletmeler hizmet işletmeleri olduğu için ilk olarak hizmet işletmelerindeki kayıt sistemi üzerinde durulmuştur.

4.3. Hizmet İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması

Hizmet işletmelerindeki kayıt düzeni aşağıdaki örnek yardımıyla açıklanacaktır.

MEDHAS SAĞLIK HİZMETLERİ

Barış ve Savaş isimli iki kişi 1 Nisan tarihinde bir araya gelerek MEDHAS Sağlık Hizmetleri polikliniğini kurmuşlardır. Barış Bey babasından kalma 350.000 TL değerindeki üç katlı bir apartmanı, Savaş Bey de 150.000 TL nakit parayı sermaye olarak koymuştur. Nisan ayı içinde gerçekleşen diğer finansal olaylar aşağıdaki gibidir.

1 Nisan tarihinde poliklinik için gerekli olan toplam 370.000 TL'lik çeşitli cihaz ve makine satın alınmıştır. 370.000 TL'nin 50.000 TL'si peşin ödenmiş geri kalanı için de senet düzenlenerek verilmiştir.

1 Nisan tarihinde 35.000 TL değerindeki tıbbi malzeme 5.000 TL'si peşin geri kalanı kredili olarak satın alınmıştır.

4 Nisan tarihinde polikliniğe 15.000 TL değerinde masa, sandalye, kahve makinası, dolap vb. mobilya 2.300 TL'si peşin geri kalanı 40 gün içinde ödenmek üzere satın alınmıştır.

5 Nisan tarihinde poliklinikte kullanılmak üzere 5 adet bilgisayar toplam 4.500 TL'ye kredili olarak satın alınmıştır.

8 Nisan tarihinde yerel bir gazeteye 2.000 TL peşin ödenerek reklam verilmiştir.

9 Nisan tarihinde bankada işletme adına açtırılan hesaba 30.000 TL yatırılmıştır.

11 Nisan 1 Nisan tarihinde tıbbi malzeme satın alımı nedeniyle oluşan borcun 6.250 TL'lik kısmı ödenmiştir.

13 Nisan tarihinde, bekleme odasında hasta yakınlarının hizmetine sunulmak üzere, 1.100 TL değerindeki bir televizyon peşin para ile satın alınmıştır.

17 Nisan tarihinde 12.000 TL'si peşin, 20.000 TL'si bankadan havale, geri kalanı da senet düzenlenerek toplam 70.000 TL'ye bir ambulans satın alınmıştır.

20 Nisan ilk on günlük hasta bakımından 8.300 TL'si peşin, 4.400 TL'si daha sonra tahsil edilmek üzere toplam 12.700 TL gelir elde edilmiştir.

24 Nisan 4 Nisan tarihindeki borcun 7.100 TL'lik kısmı ödenmiştir.

27 Nisan tarihinde 3.250 TL tutarındaki alacak tahsil edilmiştir.

30 Nisan ikinci on günlük hasta bakım geliri 19.300 TL olmuş ve bunun 11.100 TL'lik kısmı peşin olarak tahsil edilirken geri kalanı henüz tahsil edilememiştir.

30 Nisan tarihinde ambulansın benzinin aldığı benzin istasyonundan 1.200 TL'lik fatura gelmiş ve ödenmiştir.

30 Nisan tarihinde poliklinikte çalışan personelin Nisan ayı ücretleri olan 8.800 TL ödenmiştir.

30 Nisan tarihinde 530 TL'lik telefon faturası gelmiş ancak henüz ödenmemiştir.

30 Nisan tarihinde 840 TL'lik elektrik faturası gelmiş ve ödenmiştir.

30 Nisan tarihinde 220 TL'lik su faturası gelmiş ancak son ödeme tarihi 6 Mayıs olduğu için henüz ödenmemiştir.

30 Nisan tarihinde banka işletmenin hesabına 120 TL'lik faiz tahakkuk ettirmiş ve işletmenin hesabına yatırılmıştır.

30 Nisan tarihinde yapılan sayımda 10.000 TL'lik tıbbi malzeme kullanıldığı saptanmıştır.

İSTENENLER:

- MEDHAS Sağlık Hizmetleri Şirketinin Nisan ayında gerçekleşen finansal olaylarının günlük defter ve büyük defter kayıtlarını yapınız.
- İşletmenin Nisan ayı sonundaki mızanını düzenleyiniz.
- İşletmenin Nisan ayı kâr veya zarar tablosunu (gelir tablosunu) ve 30 Nisan tarihli bilançosunu hazırlayınız.

YEVMIYE (GÜNLÜK DEFTER) KAYITLARI

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Nisan 1	1	Kasa H. Binalar H. Sermaye H.	150.000 350.000	500.000
Nisan 1	2	Makine ve Teçhizat H. Kasa H. Borçlar Senetleri H.	370.000	50.000 320.000
Nisan 1	3	Malzeme Stoku H. Kasa H. Ticari Borçlar H.	35.000	5.000 30.000
Nisan 4	4	Demirbaşlar H. Kasa H. Ticari Borçlar H.	15.000	2.300 12.700
Nisan 5	5	Demirbaşlar H. Ticari Borçlar H.	4.500	4.500
Nisan 8	6	Reklam Gideri H. Kasa H.	2.000	2.000
Nisan 9	7	Bankalar H. Kasa H.	30.000	30.000

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
Nisan 11	8	Ticari Borçlar H. Kasa H.	6.250	6.250
Nisan 13	9	Demirbaşlar H. Kasa H.	1.100	1.100
Nisan 17	10	Taştlar H. Kasa H. Bankalar H. Borç Senetleri H.	70.000	12.000 20.000 38.000
Nisan 20	11	Kasa H. Ticari Alacaklar H. Hizmet Geliri H.	8.300 4.400	12.700
Nisan 24	12	Ticari Borçlar H. Kasa H.	7.100	7.100
Nisan 27	13	Kasa H. Ticari Alacaklar H.	3.250	3.250
Nisan 30	14	Kasa H. Ticari Alacaklar H. Hizmet Geliri H.	11.100 8.200	19.300
Nisan 30	15	Benzin Gideri H. Kasa H.	1.200	1.200
Nisan 30	16	Ücret Gideri H. Kasa H.	8.800	8.800
Nisan 30	17	Telefon Gideri H. Çeşitli Borçlar H.	530	530
Nisan 30	18	Elektrik Gideri H. Kasa H.	840	840
Nisan 30	19	Su Gideri H. Çeşitli Borçlar H.	220	220
Nisan 30	20	Bankalar H. Faiz Geliri H.	120	120
Nisan 30	21	Malzeme Gideri H. Malzeme Stoku H.	10.000	10.000

BÜYÜK DEFTER (DEFTERİ KEBİR) HESAPLARI

KASA H.	BİNALAR H.	SERMAYE H.
1150.000 118.300 133.250 1411.100	250.000 3.500 42.300 62.000 730.000 86.250 91.100 1012.000 127.100 151.200 168.800 18840	1350.000 350.000 370.000 370.000 35.000 2110.000 25.000
DEMİRBAŞLAR H.	REKLAM GİDERİ H.	BANKALAR H.
415.000 54.500 91.100 21.600	62.000 2.000 2.000	730.000 20120 30.120 10.120
TAŞITLAR H.	TİCARİ ALACAKLAR	HİZMET GELİRİ H.
1070.000 70.000	114.400 148.200 12.600 9.350	1112.700 1419.300 32.000
BENZİN GİDERİ H.	ÜCRET GİDERİ H.	TELEFON GİDERİ H.
151.200 1.200	168.800 8.800	17530 530
ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.	ELEKTRİK GİDERİ H.	SU GİDERİ H.
17530 19220 750	18840 840	19220 220
FAİZ GELİRİ H.	MALZEME GİDERİ H.	
20120	2110.000	

MEDHAS SAĞLIK İSLETMESİ 30 NİSAN TARİHLİ MİZANIT

HESAP İSMİ	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KASA H.	172.650	126.590	46.060	0
BİNALAR H.	350.000	0	350.000	0
SERMAYE H.	0	500.000	0	500.000
MAKİNE TEŞHİZAT H.	370.000	0	370.000	0
BORÇ SENETLERİ H.	0	358.000	0	358.000
MALZEME STOKU H.	35.000	10.000	25.000	0
TİCARİ BORÇLAR H.	13.350	47.200	0	33.850
DEMİRBAŞLAR H.	20.600	0	20.600	0
REKLAM GİDERİ H.	2.000	0	2.000	0
BANKALAR H.	30.120	20.000	10.120	0
TAŞITLAR H.	70.000	0	70.000	0
TİCARİ ALACAKLAR H.	12.600	3.250	9.350	0
HİZMET GELİRİ H.	0	32.000	0	32.000
BENZİN GİDERİ H.	1.200	0	1.200	0
ÜCRET GİDERİ H.	8.800	0	8.800	0
TELEFON GİDERİ H.	530	0	530	0
ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.	0	750	0	750
ELEKTRİK GİDERİ H.	840	0	840	0
SU GİDERİ H.	220	0	220	0
FAİZ GELİRİ H.	0	120	0	120
MALZEME GİDERİ H.	10.000	0	10.000	0
TOPLAM	1.097.910	1.097.910	924.720	924.720

MEDHAS SAĞLIK HİZMETLERİ

NİSAN AYI KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

<u>Gelirler</u>	32.000 TL
Hizmet Gelirleri	32.000 TL
<u>Giderler (-)</u>	
Reklam Gideri	(2.000 TL)
Benzin Gideri	(1.200 TL)
Ücret Gideri	(8.800 TL)
Telefon Gideri	(530 TL)
Elektrik Gideri	(840 TL)
Su Gideri	(220 TL)
Malzeme Gideri	(10.000 TL)
<u>Faaliyet Kârı</u>	8.410 TL
<u>Düzen Gelirler</u>	120 TL
Faiz Geliri	120 TL
NET KÂR	8.530 TL

MEDHAS SAĞLIK HİZMETLERİ

30 NİSAN TARİHLİ BİLANÇOSU

VARLIKLAR		BORÇLAR VE ÖZSERMAYE	
<u>Dönen Varlıklar</u>	90.530	<u>Kısa Vadeli Borclar</u> 392.600	
Kasa	46.060	Ticari Borclar	33.850
Bankalar	10.120	Borc Senetleri	358.000
Ticari Alacaklar	9.350	Cesitli Borclar	750
Malzeme Stoku	25.000		
<u>Duran Varlıklar</u>	810.600	<u>Uzun Vadeli Borclar</u> 0	
Makine Techizat	370.000	<u>Özsermaye</u> 508.530	
Demirbaslar	20.600	Sermaye	500.000
Tasıtlar	70.000	Dağıtılmamış Kârlar	8.530
Binalar	350.000		
VARLIK TOPLAMI	901.130	BORÇ VE ÖZS. TOPLAMI 901.130	

Bölüm Özeti

Bu bölümde Muhasebe döngüsü anlatılmıştır. Muhasebenin kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlama işlevlerine degenilmiştir. Ayrıca bir örnek yardımıyla hizmet işletmelerinde finansal olayların günlük defter kayıtları, büyük defter hesaplarına aktarımı, mizanın çıkarılması ve finansal tabloların hazırlanması ele alınmıştır.

Muhasebede finansal olayların ortaya çıkışından finansal raporların hazırlanmasına kadar olan sürece “*Muhasebe Döngüsü*” denilmektedir. Muhasebe döngüsü finansal olayların kaydedilmesi, sınıflanması, özetlenmesi ve finansal tabloların hazırlanmasından meydana gelmektedir.

Finansal olayların muhasebeleştirme süreci ilk olarak kaydetme ile başlamaktadır. Kaydetme, “*Günlük Defter*” veya “*Yevmiye Defteri*” denilen deftere yapılmaktadır. Günlük defter finansal olayların tarih sırasıyla kaydedildiği defterdir. Her bir finansal olay tarih sırasına göre ayrı ayrı olarak günlük deftere kaydedilmektedir.

Sınıflama, günlük defter kayıtlarının Büyük Defter hesaplarına (T-Hesaplarına) aktarılması aşamasıdır. Muhasebede finansal olaylar günlük deftere tarih sırasıyla kaydedildikten sonra, günlük deftere yapılan kayıtlar büyük defterde hesaplar bazında sınıflandırılmaktadır.

Finansal olaylar günlük defterlere kaydedilip, büyük defter hesaplarına (T-Hesaplarına) aktarıldıktan sonra, dönem sonunda finansal tabloların daha rahat hazırlanabilmesi ve kayıtlarda bir hata yapılmış yapılmadığının kontrol edilmesi amacıyla, tüm hesapların özetlendiği bir tablo hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu tabloya **MİZAN** denilmektedir. Mizanda büyük defterde yer alan tüm hesapların, ayrı ayrı sol (borç) ve sağ (alacak) taraf toplamları ile bakiyeleri yer almaktadır.

Son aşama olan raporlama aşamasında da ilgili kişilere sunulacak finansal tablolar hazırlanmaktadır. Finansal tablolarda yer alacak hesaplar ve tutarları mizandaki bakiyeler sütunundan alınmaktadır.

Kaynakça

Erdamar, C., Orhon Basık, F. (2010). Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Marshall, D. H, McManus, W. W., Daniel, F. V. (2008). Accounting: What The Numbers Mean (8th Edition). New York: McGraw – Hill.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., Kieso, D. E. (2015). Accounting Principles (12th Edition). Amerika Birleşik Devletleri: John Wiley & Sons.

Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., Carcello, J. V. (2012). Financial Accounting. New York: McGraw – Hill.

5. AYARLAMA KAYITLARI (DÖNEM SONU İŞLEMLERİ)

Giriş

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği en önemli finansal tabloların biri Kâr veya Zarar Tablosudur. En basit ifadesiyle kâr veya zarar tablosu, bir işletmenin belirli bir dönemdeki finansal performansını göstermektedir. Dönemsellik kavramı gereğince bir işletmenin belli bir dönemdeki finansal performansının doğru olarak sunulabilmesi için o dönemde ait gelirler ile yine o dönemde ait giderlerin karşılaştırılması gerekmektedir.

Finansal performansı etkileyen gelir ve giderlerin birçoğu dönemde gerçekleşen finansal olaylar sonucunda karşımıza çıkmakta ve muhasebe bilgi sistemi içine dahil edilerek ilgili dönemin kâr veya zarar tablosuna aktarılmaktadır. Buna karşın dönemde içindeki gündelik finansal olaylar sonucunda karşımıza çıkmayan ve dolayısıyla kayıt sistemi içine dahil edilmemiş ancak dönem ilgilendiren bazı gelir ve gider unsurları da bulunmaktadır. Bu tip gelir ve gider kalemlerinin dönemde sonunda ayrıca tespit edilerek muhasebe bilgi sistemi içine dahil edilmesi ve dönemin kâr veya zarar tablosuna yansıtılması gerekmektedir. İlgili dönemin finansal performansının doğru olarak sunulabilmesi amacıyla dönemde sonlarında gelir ve giderlere ilişkin yapılan bu işlemlere ayarlama kayıtları denilmektedir.

Bu bölümde dönem sonu işlemleri olarak da bilinen ayarlama kayıtları üzerinde durulacaktır. Bu doğrultuda ayarlama kayıtlarına neden ihtiyaç duyulduğu anlatılacaktır. Temel olarak ayarlama kayıtları çeşitlerine degenildikten sonra dönemde yapılan kayıtlara ilişkin dönemde sonunda yapılması gereken ayarlama kayıtlarının nasıl muhasebeleştirileceği açıklanacaktır. Bunun sonucunda kesin mizan (ayarlamalar sonrası mizan) düzenlerek finansal tablolara olan etkileri üzerinde durulacaktır.

Ayrıca dönem sonunda yapılması gereken ayarlama kayıtlarının daha iyi anlaşılmabilmesi için örnek uygulama yapılacaktır. Bu doğrultuda ilk olarak örnek uygulama ile dönemde sonunda yapılması gereken ayarlama kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği, büyük defter hesaplarına aktarılması, ayarlama kayıtları sonrası mizanın (kesin mizanın) hazırlanması ve kesin mizan yardımıyla kâr veya zarar tablosu ile bilanço düzenlenmesi detaylı olarak ele alınacaktır.

5.1. Ayarlama Kayıtları

İşletme performansının (kârlılığının) ölçülebilmesi ve belirli aralıklarla finansal tabloların hazırlanabilmesi amacıyla, sınırsız kabul edilen işletme ömrü dönemlere bölünmektedir. Bu uygulama karar alıcıların hem farklı işletmeleri birbirleri ile karşılaştırılmasına, hem de aynı işletmenin farklı dönemlerdeki performanslarını karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır. Dönemsellik kavramı uyarınca işletme ömrünün belirli dönemlere bölünmesi ve ilgili dönemde ait gelirlerin aynı dönemde ait giderler ile karşılaştırılması gerekliliği, uygulamada bazı zorluklara neden olmaktadır. Bu zorluklardan en önemlisi birden fazla muhasebe döneminin ilgilendiren gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde dağıtılması sorunudur.

Muhasebede yapılan bir harcama varlık veya gider olarak kaydedilmektedir. Harcamanın varlık veya gider şeklinde tanınmasındaki temel kriter, bu harcama karşılığında gelecekte fayda sağlanıp sağlanmamasıdır. Eğer yapılan harcama karşılığında gelecekte fayda bekleniyorsa, harcama varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak gelecekte fayda beklenmiyorsa, yani faydası tükenmiş ise, harcama gider olarak kaydedilmektedir. Örneğin bir şirketin araba satın aldığına varsayılmı. Şirket arabayı yıllarca kullanacağı ve bu nedenle arabadan sağlayacağı faydayı hemen tüketmeyeceği için araba varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Buna karşın, şirket arabanın benzini için yaptığı harcamayı çok kısa sürede tükettiği için benzin gider olarak kaydedilmektedir.

Bununla beraber, çoğu varlığın sağladığı fayda zaman içerisinde tüketildiği için gidere dönüştürmektedir. Örneğin, 5 Haziran 2021 tarihinde bir otelin havuzuna 20 kez giriş hakkını 800 TL ödeyerek satın aldığımızı varsayılmı. 5 Haziran 2021 tarihinde yapılan bu harcama bizim için bir varlık midir yoksa bir gider midir? 5 Haziran 2021 tarihinde henüz giriş haklarının bir tanesini bile kullanmadığımız, yani tüketmediğimiz için bu harcamayı gider olarak kaydetmemiz yanlış olacaktır. Bu harcama, bizim havuzu kullanma hakkımızı temsil ettiği ve haklar da varlık olduğu

İçin varlık olarak muhasebeleştirilmeli ve bilançoda sunulmalıdır. Haziran ayı boyunca havuza 6 kez gittiğimizi varsayılmış. Havuzu 6 kez kullandığımız için giriş hakkımız 20'den 14 sefere düşmüştür. Bu nedenle, varlık olarak kabul ettiğimiz havuzu kullanma hakkımızın bilançoda hala 800 TL olarak gözükmesi yanlış olacaktır. Çünkü bu hakkın $[(800\text{TL}/20\text{kez})*6\text{kez}=240\text{TL}]$ 240 TL'lik kısmını tüketmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla Haziran ayı sonunda tüketilen kısım olan 240 TL'yi gider olarak kaydederek bilançodan çıkarıp Kâr veya Zarar tablosuna (gelir tablosuna) aktarmamız gerekmektedir. Böylece Haziran ayı sonundaki bilançomuzda havuz kullanım hakkı 800 TL değil, 240 TL'si gider kaydedildiği için (800-240) 560 TL olarak gözükecektir. Ayrıca 2021 yılı Haziran ayı kâr veya zarar tablomuzda (gelir tablomuzda) da 240 TL tutarında havuz gideri yer alacaktır. Sonuç olarak, 5 Haziran 2021 tarihinde yapılan ve ilk kayıtta varlık olarak kabul edilen havuz kullanım hakkının Haziran, Temmuz ve Ağustos aylarına kullanım oranına göre dağıtılarak ilgili aylarda giderleştirilmesi gerekmektedir. Göründüğü gibi birden fazla döneme ilgilendiren gelir ve giderlerin ilgili dönemlere dağıtıması finansal tabloların gerçekçi bilgiler içermesi açısından önem taşımaktadır.

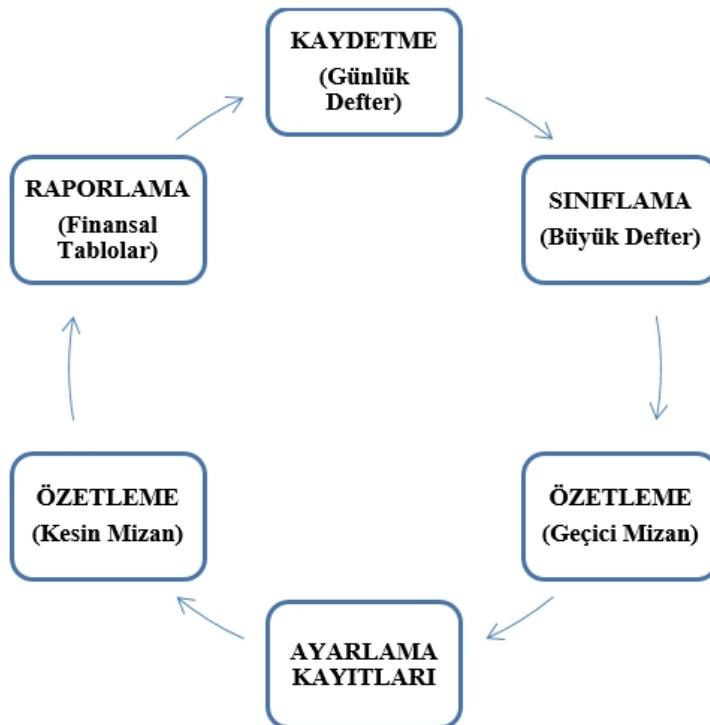
Ayrıca tahakkuk kavramı gereğince muhasebede finansal olaylar, ödenip ödenmemesi veya tahsil edilmiş olmasına göre değil, gerçekleşip gerçekleşmemesine göre muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle dönem içinde ortaya çıkan ancak muhasebe kayıtlarına alınmamış gelir ve giderlerin de dönemde sonunda incelenip muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir. Örneğin, işletmelerin birçoğu çalışanlarına hak ettikleri maaşları izleyen ayın başında ödemediktedir. Bir mağazada çalışan tezgâhtarın 2021 yılı Aralık ayı maaşının 1.000 TL olduğunu ve işletmenin maaşları 5 Ocak 2022 tarihinde ödeyeceğini varsayılmıştır. İşletme, tezgâhtarın maaşına ilişkin ücret gideri kaydını 2021 yılı Aralık ayı sonunda değil de maaşı ödediği tarih olan 5 Ocak 2021 tarihinde yaparsa, 2021 yılı Aralık ayına ait ücret gideri 2022 yılı Ocak ayı Kâr veya Zarar Tablosuna (Gelir Tablosuna) yansıtılmış olacaktır. Hâlbuki tezgâhtarın maaşı 2022 yılı Ocak ayındaki çalışması için değil 2021 yılı Aralık ayındaki çalışması için ödenmektedir. Bu ücret giderinin Ocak 2022'de tanınması, işletmenin 2021 Aralık ayı kârının 1.000 TL yüksek, 2022 Ocak ayı kârının ise 1.000 TL düşük hesaplanması neden olacağı için iki dönem kâr rakamı da yanlış olacaktır. Bu nedenle işletmenin, ödenip ödenmemesine bakılmaksızın, 1.000 TL'lik ücret giderini 2021 yılı Aralık ayı sonunda (31 Aralık 2021 tarihinde) kayıtlara alarak 2021 yılı Aralık ayı Kâr veya Zarar Tablosuna (Gelir Tablosuna) yansıtması gerekmektedir.

Yukarıda bahsettiğimiz dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri gereğince dönemde ortaya çıkan ancak henüz kayıtlara alınmamış finansal olayların dönemde sonunda kayıtlara alınarak ilgili gelir ve gider hesapları bakiyelerinin düzeltilmesi gerekmektedir. Böylece finansal tabloların doğru bilgiler içermesi sağlanmaktadır.

Dönem sonrasında finansal tabloların doğru bir şekilde sunulabilmesini sağlamak amacıyla, gelir ve giderlere ilişkin yapılan bu kayıtlara **"Ayarlama Kayıtları"** denilmektedir. Ayarlama kayıtlarının yapılması amacı, gelir ve gider hesapları bakiyelerinin ayarlanarak işletmenin gerçek durumunun gösterilmesidir. Teoride bir işletme günlük olarak ayarlama kayıtları yapabilir ancak uygulamada günlük olarak yapılması çok fazla iş yükü getireceği için ayarlama kayıtları muhasebe dönemi sonunda (aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık) yapılmaktadır.

Muhasebe döngüsü içinde finansal olaylar günlük deftere kaydedildikten ve büyük defter hesaplarında sınıflandırıldıktan sonraki özetleme aşamasında ilk olarak **"Geçici Mizan"** denilen ayarlamalar öncesi mizan çıkartılmaktadır. Daha sonra ayarlama kayıtları yapılmakta ve **"Kesin Mizan"** olarak adlandırılan ayarlama kayıtları sonrası mizan hazırlanmaktadır. Muhasebe döngüsünün, ayarlama kayıtları eklenmiş şekli aşağıdaki gibidir.

Muhasebe Döngüsü:



Ayarlama kayıtlarını temel olarak dört başlık altında toplayabiliriz.

1. Peşin Ödenmiş Giderler (Önceki Ödenmiş Giderler)
2. Ödenecek Giderler
3. Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler (Önceki Tahsil Edilmiş Gelirler)
4. Tahsil Edilecek Gelirler

5.1.1. Peşin Ödenmiş Giderler (Önceki Ödenmiş Giderler)

Peşin ödenmiş giderler, birden fazla muhasebe döneminde kullanılacak veya tüketilecek olan giderler için, tüketilmeden önce yapılan peşin ödemeler ile ilgilidir. Henüz tüketilmeyenleri, yani faydalari devam ettiği için varlık olarak muhasebeleştirilmektedirler. Sigorta poliçeleri veya kırtasiye malzemeleri bunlara örnek olarak verilebilir. Her ikisi de ödemenin yapıldığı tarihte varlık olarak kayıtlara alınmaktadır. Varlık olarak kayıtlara alınan peşin ödenmiş giderler, tüketildikçe gider olarak kaydedilmektedir. Tükenme, kırtasiye malzemelerinde olduğu gibi fiziki tükenme şeklinde veya sigorta poliçelerindeki gibi kullanma hakkını ifade eden durumlarda zamana bağlı olarak tükenme şeklinde olabilmektedir.

Peşin ödenmiş giderler ile ilgili ayarlama kaydı yapılmamış olsayı finansal tablolarda varlıklar olduğundan yüksek, giderler ise olduğundan düşük gözükecekti. Bu nedenle peşin ödenmiş giderlerle ilgili yapılacak ayarlama kaydında mutlaka bir gider hesabı ve bir varlık hesabı kullanılmaktadır. Muhasebe kaydında gider hesabı sol tarafta (borç tarafında) ve varlık hesabı sağ tarafta (alacak tarafında) yer almaktadır. Bu doğrultuda peşin ödenmiş giderler ile ilgili yapılan ayarlama kaydı, giderlerde artışa ve varlıklarda azalışa neden olmaktadır.

ÖRNEK 1:

10 Aralık tarihinde 500 TL tutarında kırtasiye malzemesinin peşin olarak satın aldığına varsayılmı. Bu finansal olayın kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
Aralık 10	Kırtasiye Stoku H. (<i>varlık hesabı</i>) Kasa H.	500	500

31 Aralık tarihinde yapılan sayımda 150 TL'lik kırtasiye malzemesi kaldığı saptanmıştır. Dönem içinde kırtasiye malzemesine ilişkin 10 Aralık tarihinde yapılan kayıt dışında başka bir kayıt yapılmadığı için Kırtasiye Stoku Hesabının bakiyesi hala 500 TL olarak gözükmektedir. Hâlbuki dönem sonunda yapılan sayımla sadece 150 TL'lik kırtasiye malzemesi kaldığı anlaşılmıştır. Bu nedenle 500 TL gözüken Kırtasiye Stoku Hesabının bakiyesinin 150 TL'ye düşürülmesi gerekmektedir. Bu durumda 31 Aralık tarihinde yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
Aralık 31	Kırtasiye Gideri H. (<i>gider hesabı</i>) Kırtasiye Stoku H. (<i>varlık hesabı</i>)	350	350

Kırtasiye Stoku Hesabı bir varlık hesabı olduğu için yukarıdaki ayarlama kaydı ile bu hesabın sağ (alacak) tarafına 350 TL yazılarak hesabın bakiyesinin 150 TL olması sağlanmıştır. Ayrıca 500 TL'lik kırtasiye malzemesinin dönem sonunda 150 TL'ye düşmesinin 350 TL'lik kısmının tüketilmiş olmasıdır. Tüketilen bu kırtasiye malzemesi de gider olarak kayıtlara alınmıştır. Bu kayıt sayesinde 31 Aralık tarihli bilançoda kırtasiye stoku 150 TL, Aralık ayı Kâr veya Zarar Tablosunda (Gelir Tablosunda) ise Kırtasiye Gideri 350 TL olarak gözükecektir.

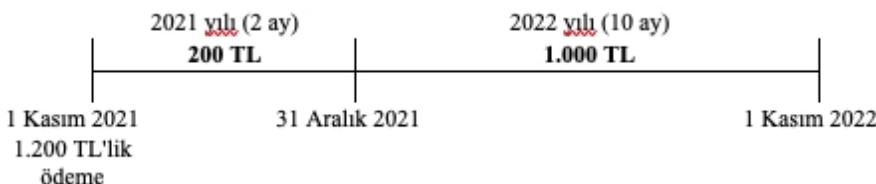
ÖRNEK 2:

Bir işletmenin 1 Kasım 2021 tarihinde 1 yıllık araba sigortasını 1.200 TL ödeyerek satın aldığına varsayılmı. İşletmenin 1 Kasım 2021 tarihi itibarıyle bir yıllık sigorta hakkı bulunduğu için yapılan bu ödeme karşılığında satın alınan hak varlık olarak kaydedilecektir. Bu finansal olayın kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
01.11.2021	Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri H. (<i>varlık hesabı</i>) Kasa H.	1.200	1.200

Gördüğü gibi sigorta için yapılan bu ödeme gider olarak değil varlık olarak kaydedilmiştir. Bu nedenle Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri Hesabı bilançonun dönen varlıklar bölümünde yer almaktadır.

31 Aralık 2021 tarihinde ise finansal tablolardan çıkartılması gerekmektedir. Eğer bu sigorta poliçesi için 31 Aralıkta bir ayarlama kaydı yapılmaz ise bilançoda sigorta hakkı 1.200 TL olarak gözükecektir. Ancak 1 Kasım 2021'de yaptırılan bir yıllık sigorta sözleşmesinin 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyle sadece 2 aylık kullanılmış yani iki aylık kısmı tüketilmiştir. Buna karşın 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyle tüketilmeyen kısmı olan 10 aylık sigorta kullanım hakkımız hâl devam etmektedir. Bu nedenle 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyle tüketilen kısmı kadar, yani 2 aylık tutarın giderleştirilmesi gerekmektedir. Yıllık sigorta bedeli 1.200 TL olduğuna göre gider olarak kaydedilmesi gereken 2 aylık sigorta tutarı 200 TL $[(1.200 \text{ TL} / 12 \text{ ay}) * 2 \text{ ay}]$ olacaktır. Bu durum zaman çizelgesinde aşağıdaki gibi gözükecektir.



Gördüğü üzere bu sigorta poliçesinin 200 TL'lik kısmının 2021 yılında, 1.000 TL'lik kısmının ise 2022 yılında gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Zaman çizelgesinden de anlaşılaçığı üzere ödememin yapıldığı tarih olan 1 Kasım 2021'de sigorta poliçesinin hepsi gider olarak kaydedilseydi 2021 yılının sigorta gideri 1.200 TL olacak ve dolayısıyla kâr rakamı yanlış hesaplanacaktır. Bu nedenle 1 Kasım 2021 tarihinde bu ödeme gider olarak değil varlık olarak muhasebeleştirilmiştir. Sigorta poliçesinin ilgili dönemlere dağıtılmaması için 31 Aralık 2021 tarihinde yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	Sigorta Gideri H. (<i>gider hesabı</i>) Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri H. (<i>varlık hesabı</i>)	200	200

Satin alınan sigorta poliçesine ilişkin yapılan bu kayıtların işletmenin 2021 yılı Kâr veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu) ile 31.12.2021 tarihli bilançosuna olan etkileri aşağıdaki gibidir.

2021 YILI KÂR/ZARAR TABLOSU

Sigorta Gideri (200)

31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇO

Dönen Varlıklar
Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri 1.000

5.1.2. Ödenecek Giderler

Ödenecek giderler, ortaya çıkmış (tahakkuk etmiş) ancak dönem içinde ödenmediği veya borç olarak muhasebeleştirilmediği için henüz kayıtlara alınmamış giderler ile ilgilidir. Bu gibi durumlarda gider gerçekleştiği için işletmenin giderlerinde bir artış meydana gelmiş ve henüz ödenmediği için de işletmenin borçları artmıştır. Bu nedenle bu tip giderler, tahakkuk kavramı gereğince ödenmemiş olsalar bile dönem sonlarında gözden geçirilip kayıt altına alınmak zorundadır.

Ödenecek giderler ile ilgili ayarlama kaydı yapılmamış olsaydı finansal tablolarda hem giderler hem de borçlar olduğundan düşük gözükecekti. Bu nedenle ödenecek giderlerle ilgili yapılacak ayarlama kaydında mutlaka bir gider hesabı ve bir borç hesabı kullanılmaktadır. Muhasebe kaydında gider hesabı sol tarafta (borç tarafında) ve borç hesabı sağ tarafta (alacak tarafında) yer almaktadır. Bu doğrultuda ödenecek giderler ile ilgili yapılan ayarlama kaydı, hem giderlerde hem de borçlarda artışa neden olmaktadır.

ÖRNEK:

Bir işletmenin 1 Aralık 2021 tarihinde yıllık %12 faiz ile 3 ay vadeli 50.000 TL kredi aldığıını varsayıyalım. 1 Aralık 2021 tarihinde işletmenin yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
01.12.2021	Kasa H. Banka Kredileri H. (<i>borç hesabı</i>)	50.000	50.000

Bu kreditin aylık faizi (%12/12ay) %1'dir (örneğin kolaylaştırılması amacıyla basit faiz uygulamıştır). Bir başka ifadeyle banka, krediye aylık 500 TL (50.000 TL * %1) faiz işletecektir. İşletme vade sonu olan 1 Mart 2022 tarihinde aldığı kredi olan 50.000 TL'nin geri ödenmesi ile 3 aylık faizi olan 1.500 TL'nin (500 TL * 3 ay) ödenmesi sonucunda bankaya toplam 51.500 TL ödeyecektir. Bu duruma zaman çizelgesinde aşağıdaki gibi olacaktır.

2021 yılı (1 ay) 500 TL	2022 yılı (2 ay) 1.000 TL
1 Aralık 2021	31 Aralık 2021
Kredi alımı +50.000 TL	
	1 Mart 2022 Kredi ödemesi -51.500 TL

Zaman çizelgesinden görüldüğü üzere bankadan alınan kredi faizinin 500 TL'lik kısmı 2021 yılına, 1.000 TL'lik kısmı ise 2022 yılına aittir. Ödeme 1 Mart 2022 tarihinde yapılacak olsa bile, 2021 yılına ait olan 500 TL'lik faizin, 2021 yılında gider yazılarak 2021 yılı Kâr veya Zarar Tablosuna (Gelir Tablosuna) yansıtılması gerekmektedir. Bu nedenle 31 Aralık 2021 tarihinde yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	Faiz Gideri H. (<i>gider hesabı</i>) Faiz Borcu H. (<i>borç hesabı</i>)	500	500

Alınan kreditin ve bu krediye ilişkin 2021 yılında oluşan faizinin işletmenin 2021 yılı Kâr veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu) ile 31.12.2021 tarihli bilançosuna olan etkisi aşağıdaki şekilde olacaktır.

2021 YILI KÂR/ZARAR TABLOSU

Faiz Gideri (500)

31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇO

Kısa Vadeli Borçlar
Banka Kredileri 50.000
Faiz Borcu 500

5.1.3. Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler (Önceden Tahsil Edilmiş Gelirler)

“Ertelenmiş Gelirler” olarak da adlandırılan peşin tahsil edilmiş gelirler, ileriki bir tarihte teslim edilecek mal veya sunulacak hizmetler için önceden müşteriden bedelinin peşin olarak alınması ya da avans alınması ile ilgilidir. Bir başka ifadeyle, müşteriden parası önceden alınmış ancak satıcı tarafından vaat edilen mal tesliminin veya hizmet sunumunun henüz yerine getirilmediği gelirlere ilişkindir. Bedelin müşteriden peşin alınmasına rağmen henüz yükümlülük yerine getirilmediği için bu durum satıcı açısından kazanılmamış (hak edilmemiş) gelir olmaktadır. Dolayısıyla, parası alınmasına karşın müsteriye karşı olan yükümlülük yerine getirilmediği için peşin tahsil edilmiş gelirler borç olarak bilançoda gözükmektedir.

İşletmenin müşterisinden mal teslim etmeden veya hizmeti sunmadan para alması nakit şeklindeki varlıklarında artışa neden olmakla beraber, işletmeyi müşterisine mal teslimi veya hizmet sunumu yükümlülüğü altına sokmaktadır. Hatırlanacağı üzere yükümlülük borç anlamına gelmektedir. Bu nedenle mal teslim edilmeden veya hizmet sunulmadan alınan peşin avanslar için gelir kaydı yapılmamakta, alınan tutar kadar ilgili varlık ve borç hesaplarına kaydedilmektedir.

Dönem sonlarında ise ayarlama kayıtlarıyla teslim edilen mal veya sunulan hizmet oranında gelir muhasebeleştirilmekte ve aynı oranda borç hesapları azaltılmaktadır. Çünkü mal teslim edildiğinde veya hizmet sunulduğunda gelir hak edilmiş olacak ve yükümlülük yerine getirildiği için işletmenin müşterisine borcu kalmayacaktır.

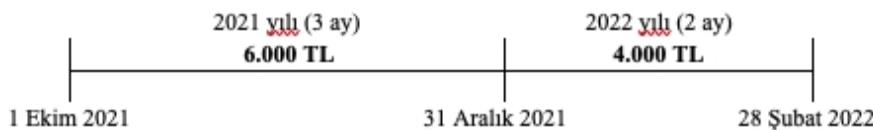
Peşin tahsil edilmiş gelirler ile ilgili ayarlama kaydı yapılmamış olsaydı finansal tablolarda gelirler olduğundan düşük, borçlar ise olduğundan yüksek gözükecekti. Bu nedenle peşin tahsil edilmiş gelirlerle ilgili yapılacak ayarlama kaydında mutlaka bir gelir hesabı ve bir borç hesabı kullanılmalıdır. Muhasebe kaydında gelir hesabı sağ tarafta (alacak tarafında) ve borç hesabı sol tarafta (borç tarafında) yer almaktadır. Bu doğrultuda peşin tahsil edilmiş gelirler ile ilgili yapılan ayarlama kaydı, gelirlerde artışa ve borçlarda azalışa neden olmaktadır.

ÖRNEK:

Bir işletmenin 1 Ekim 2021 tarihinde kullanmadığı bir dairesini aylık 2.000 TL'den bir doktora kiraladığını ve 5 aylık kira bedeli olan 10.000 TL'yi aynı tarihte peşin olarak aldığı varsayıyalım. 1 Ekim 2021 tarihinde parayı peşin aldığı için işletmenin daireyi doktora 5 ay boyunca kullandırmaya yükümlülüğü yani borcu doğmuştur. İşletmenin bu finansal olay ile ilgili 1 Ekim 2021 tarihinde yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
01.10.2021	Kasa H. Peşin Tahsil Edilmiş Kira Geliri H. (borç hesabı)	10.000	10.000

31 Aralık 2021 tarihinde ise finansal tablolar çıkarıldan önce bu kiralama işlemine ilişkin ayarlama kaydı yapılması gerekmektedir. Çünkü kiranın başlangıcından itibaren 3 ay geçmesi nedeniyle işletmenin bu süre kadar yükümlülüğü azalmış ve 3 aylık kira hizmeti sunulduğu için gelir hak edilmişdir. Bu durum zaman çizelgesinde aşağıdaki gibi olacaktır.



Paranın peşin tahsil edildiği 1 Ekim 2021 tarihinde 10.000 TL'nin tümü gelir olarak kaydedilmiş olsa idi 2021 yılının kira geliri 10.000 TL olarak gözükecekti. Oysaki zaman çizelgesinden de görüldüğü üzere peşin alınan kira bedelinin 6.000 TL'lik kısmı 2021 yılına, 4.000 TL'lik kısmı ise 2022 yılına aittir. Bu nedenle 2021 yılında 6.000 TL gelir yazılması gerekmektedir. 31 Aralık 2021 tarihinde yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	Peşin Tahsil Edilmiş Kira Geliri H. (borç hesabı) Kira Geliri H. (gelir hesabı)	6.000	6.000

Kiraya verilen mağazaya ilişkin 2021 yılında oluşmuş kira geliri ve peşin alınmış kira bedelinin işletmenin 2021 yılı Kâr veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu) ile 31.12.2021 tarihli bilançosuna olan etkisi aşağıdaki şekilde olacaktır.

2021 YILI KÂR/ZARAR TABLOSU

Kira Geliri 6.000

31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇO

Kısa Vadeli Borçlar
Peşin Tahsil Edilmiş Kira Geliri 4.000

5.1.4. Tahsil Edilecek Gelirler

Tahsil edilecek gelirler, mal teslim edildiği veya hizmet sunulduğu ya da faizdeki gibi süreye bağlı durumlarda zaman geçmesi nedeniyle hak edilmiş (tahakkuk etmiş) ancak dönem içinde tahsil edilemediği veya alacak olarak muhasebeleştirilmemiği için henüz kayıtlara alınmamış gelirler ile ilgilidir. Gelir gerçekleştiği için işletmenin gelirlerinde bir artış meydana gelmiş ve henüz tahsil edilmediği için de işletmenin alacakları artmıştır. Bu nedenle bu tip gelirler, tahakkuk kavramı gereğince tahsil edilmemiş olsalar bile dönem sonrasında gözden geçirilip kayıt altına alınmak zorundadır.

Tahsil edilecek gelirler ile ilgili ayarlama kaydı yapılmamış olsaydı finansal tablolarda hem gelirler hem de varlıklar olduğundan düşük gözükecekti. Bu nedenle Tahsil edilecek gelirlerle ilgili yapılacak ayarlama kaydında mutlaka bir gelir hesabı ve bir varlık hesabı kullanılmaktadır.

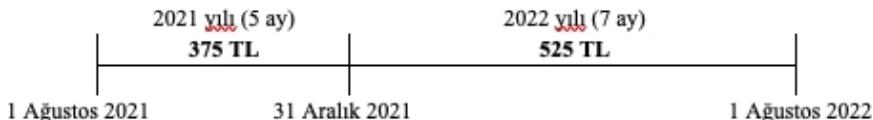
Muhasebe kaydında gelir hesabı sağ tarafta (alacak tarafında) ve varlık hesabı sol tarafta (borç tarafında) yer almaktadır. Bu doğrultuda Tahsil edilecek gelirler ile ilgili yapılan ayarlama kaydı, gelirlerde ve varlıklarda artışa neden olmaktadır.

ÖRNEK:

Bir işletmenin 1 Ağustos 2021 tarihinde bir bankada yıllık %9 faiz ile 12 ay vadeli mevduat hesabı açıtarak 10.000 TL yatırıldığını varsayıyalım. 1 Ağustos 2021 tarihinde işletmenin yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
01.08.2021	Bankalar H. Kasa H.	10.000	10.000

Bankaya yatırılan 10.000 TL'den bir yıl sonra alınacak faiz toplamı ($10.000 \text{ TL} * \%9$) 900 TL'dir. 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyle bankaya yatırılan para için hak edilen faiz tutarı ise $[(\%9 / 12 \text{ ay}) * 5 \text{ ay} * 10.000 \text{ TL}]$ 375 TL'dir (örneğin kolaylaştırılması amacıyla basit faiz uygulanmıştır). Bu duruma zaman çizelgesinde aşağıdaki gibi olacaktır.



Zaman çizelgesinden görüldüğü üzere bankaya yatırılan mevduata ait faizinin 375 TL'lik kısmı 2021 yılına, 525 TL'lik kısmı ise 2022 yılına aittir. Bankadan faiz topluca 1 Ağustos 2022 tarihinde alınacak olsa dahi, 2021 yılına ait olan 375 TL'lik faizin, 2021 yılında gelir yazılarak 2021 yılı Kâr veya Zarar Tablosuna (Gelir Tablosuna) yansıtılması gerekmektedir. Bu nedenle 31 Aralık 2021 tarihinde yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	Faiz Alacağı H. (varlık hesabı) Faiz Geliri H. (gelir hesabı)	375	375

Bankaya yatırılan mevduatın ve bu mevduata ilişkin 2021 yılında oluşan faizinin işletmenin 2021 yılı Kâr veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu) ile 31.12.2021 tarihli bilançosuna olan etkisi aşağıdaki şekilde olacaktır.

2021 YILI KÂR/ZARAR TABLOSU

Faiz Geliri

375

31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇO

Dönen Varlıklar

Banka

10.000

Faiz Alacağı

375

5.2. Ayarlama Kayıtları Örneği

Ayarlama kayıtları aşağıdaki örnek yardımıyla detaylı olarak inceleneciktir.

HERKÜL HİZMET İŞLETMESİ

Herkül Hizmet İşletmesinin 31.12.2021 tarihli ayarlamalar öncesi Geçici Mizanı aşağıdaki gibidir.

HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
Kasa	95.000 TL	
Banka	190.000 TL	
Ticari Alacaklar	250.000 TL	
Yakit Stoku	6.500 TL	
Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri	6.000 TL	
Peşin Ödenmiş Kira Gideri	36.000 TL	
Peşin Ödenmiş T/B Gideri	35.000 TL	
Makineler	350.000 TL	
Taşıt Araçları	265.000 TL	
Binalar	520.000 TL	
Ticari Borçlar		90.000 TL
Peşin Tahsil Edilmiş Kira Geliri		28.000 TL
Borç Senetleri		85.000 TL
Banka Kredi Borcu		160.000 TL
Sermaye		750.000 TL
Dağıtılmamış Kârlar		466.200 TL
Yakit Gideri	62.500 TL	
Temizlik Gideri	1.600 TL	
Telefon Gideri	32.400 TL	
Elektrik Gideri	43.200 TL	
Ücret Gideri	365.000 TL	
Hizmet Geliri		660.000 TL
Faiz Geliri		19.000 TL
TOPLAM	2.258.200 TL	2.258.200 TL

EK BİLGİLER:

- 1) Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri hesabının bakiyesi 15 Haziran 2021 tarihinden itibaren depo sigortası için ödenen 1 yıllık sigorta bedelini göstermektedir.
- 2) Bankalarda bulunan 190.000 TL'nin 80.000 TL'si 1 Kasım 2021 tarihinde %12 faiz karşılığında bir yıllık açtırılan mevduat hesabındadır.
- 3) Peşin Ödenmiş Kira Gideri hesabının bakiyesi 1 Ekim 2021 tarihinden itibaren satış mağazası için ödenen 6 aylık kira tutarını göstermektedir.
- 4) 2021 Aralık ayına ait 1.250 TL'lik telefon ve 1.800 TL'lik elektrik faturası gelmiş ancak son ödeme tarihleri 7 Ocak 2022 olduğu için henüz muhasebeleştirilmemiştir.
- 5) Peşin Ödenmiş T/B Gideri hesabının bakiyesi 1 Eylül 2021 tarihinden itibaren 5 aylık süreyi kapsayan, makinelerin tamir ve bakım masrafları için ödenen tutarı göstermektedir.
- 6) Peşin Tahsil Edilmiş Kira Geliri hesabının bakiyesi 1 Ağustos 2021 tarihinden itibaren kiraya verilen bir bina için peşin alınan 8 aylık kira bedelini göstermektedir.
- 7) Bankadan alınan kredi 1 Temmuz 2021 tarihinde %24 faizle 3 yıl vadeli olarak alınmıştır. Krediye ilişkin faizler 1 Temmuz 2022 tarihinden başlayarak yıllık olarak, anapara ise vade sonu olan 3. yıl sonunda ödenecektir.
- 8) Temizlik gideri hesabı, ofisin temizliği için yapılan bir hizmet anlaşması karşılığında ödenen paraya aittir. Ofisin bir sefer temizlenmesi karşılığında 400 TL'ye anlaşılmıştır. Ofis bu güne kadar 5 kere temizlenmiştir.
- 9) 2021 Aralık ayına ait 5.000 TL ücret gideri 2022 Ocak ayı içinde ödeneceğinden henüz muhasebeleştirilmemiştir.
- 10) Yapılan tespitte 31.12.2021 tarihi itibarıyle işletmede 1.300 TL'lik yakıt stokunun kaldığı saptanmıştır.

İSTENEN:

- 1) Herkül Hizmet İşletmesinin 31.12.2021 tarihinde yapması gereken Ayarlama Kayıtlarını yapınız.
- 2) İşletmenin 31.12.2021 tarihli ayarlamalar sonrası Kesin Mizanı düzenleyiniz.
- 3) İşletmenin 2021 yılı Kâr veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu) ile 31.12.2021 tarihli Bilançosunu hazırlayınız.

AYARLAMA KAYITLARI[*]

* Ayarlama kayıtları ile ilgili yevmiye numaraları ek bilgilerdeki sıraya göre verilmiştir.

Birinci ek bilgide Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri hesabı bakiyesi olan 6.000 TL'nin 15 Haziran 2021 tarihinde işletmenin deposu için yaptırılan bir yıllık sigorta policesine ilişkin olduğu söylemiştir. Sigorta policesinin yaptırıldığı ve 6.000 TL'lik yıllık bedelinin tamamının peşin olarak ödediği 15 Haziran 2021 tarihinde, bir yıl boyunca sigortadan faydalama hakkı bulunduğu için Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri hesabına kaydedilerek varlık olarak muhasebeleştirilmiştir. Ancak 31 Aralık 2021 tarihinde gelindiğinde bu sigorta policesinin 6,5 aylık kısmı tüketilmiş ve sigortadan yararlanma hakkımız 5,5 aya düşmüştür.

Sigorta policesinin yıllık bedeli 6.000 TL ise 6,5 aylık bedeli:

(6.000 TL / 12 ay) * 6,5 ay = 3.250 TL'dir.

Bu doğrultuda dönem sonunda süre geçtiği için sigorta policesinin tüketilmiş olan 6,5 aylık kısmına denk gelen 3.250 TL'nin gider olarak muhasebeleştirilmesi ve aynı tutarın varlık hesabı olan Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri hesabından düşülmesi gerekmektedir. 31.12.2021 tarihinde sigortaya ilişkin yapılmazı gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	1	Sigorta Gideri Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri	3.250	3.250

İkinci ek bilgide, işletmenin 1 Kasım 2021 tarihinde %12 faiz ile bir yıl vadeli olarak bir bankada açtığı 80.000 TL'lik mevduat hesabının olduğu belirtilmiştir. Buradan da anlaşılacığı üzere bu bir yıl vadeli mevduat hesabından işletmenin elde edeceği toplam faiz geliri 9.600 TL'dir ($80.000 * \%12$). Tabi ki faiz tutarı olan 9.600 TL vade sonunda, yani 2022 yılı Kasım ayı başında bankadan tahsil edilecektir. Ancak bu faizin oluşması için ihtiyaç duyulan bir yıllık sürenin 2 aylık kısmı 2021 yılında, geriye kalan 10 aylık kısmı da 2022 yılında geçecektir. Bu nedenle, tahsil edilip edilmemesine bakılmaksızın, bu faiz gelirinin ilgili olduğu dönemlere dağıtılmabilmesi amacıyla 2 aylık kısmının 2021 yılında, 10 aylık kısmının da 2022 yılında gelir olarak kaydedilesi gerekmektedir.

Sonuç olarak 2021 yılına ait 2 aylık faiz tutarı olan 1.600 TL'nin [$(9.600 \text{ TL} / 12 \text{ ay}) * 2 \text{ ay}$] 31.12.2021 tarihinde faiz gelir olarak muhasebeleştirilmesi ve henüz tahsil edilmediği için de alacak olarak kaydedilmesi gerekmektedir. 2021 yılına ait faiz geliri için 31.12.2021 tarihinde yapılması gereken ayarlama kaydı şöyledir;

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	2	Faiz Alacağı Faiz Geliri	1.600	1.600

Üçüncü ek bilgide, Peşin Ödenmiş Kira Gideri hesabının 36.000 TL'lik bakiyesinin 1 Ekim 2021 tarihinden satış mağazası için peşin olarak ödenen 6 aylık kira tutarını gösterdiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla 6 aylık kira tutarının peşin olarak ödenmesi işletmeye bu mağazayı 6 ay boyunca kullanma hakkını sağlamıştır. Bu nedenle bu tutarın tümü 1 Ekim 2021 tarihinde bu kullanım hakkını gösteren Peşin Ödenmiş Kira Gideri hesabına kaydedilerek varlık olarak muhasebeleştirilmiştir. Ancak 31.12.2021 tarihine gelindiğinde 6 aylık kullanım hakkının 3 aylık kısmı tüketildiği için bu üç aya karşılık gelen 18.000 TL [$(36.000 \text{ TL} / 6 \text{ ay}) * 3 \text{ ay}$] gider olarak kaydedilmeli ve kullanım hakkını gösteren Peşin Ödenmiş Kira Gideri hesabından düşülmelidir. Kiraya ilişkin 31.12.2021 tarihinde yapılması gereken ayarlama kaydı şu şekildedir;

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	3	Kira Gideri Peşin Ödenmiş Kira Gideri	18.000	18.000

Dördüncü ek bilgide, 2021 yılı Aralık ayına ait 1.250 TL'lik telefon ve 1.800 TL'lik elektrik faturasının geldiği ama henüz ödenmediği için kaydedilmediği söylenmiştir. Muhasebedeki tahakkuk kavramı gereği bir finansal olayın kaydedilmesinde, paranın ödenip ödenmemesi veya tahsil edilip edilmemesi değil, finansal olayın ortaya çıkıp çıkmaması önemlidir. Bu nedenle ne telefon ne de elektrik faturaları ödenmese dahi, işletmenin 2021 yılı Aralık ayında telefon ve elektriği kullandığı için bir gider olmuşdur. Aşağıdaki ayarlama kaydından da anlaşılacığı üzere 31.12.2021 tarihinde telefon ve elektrik tüketildiği için bunlara ilişkin hem gider hem de henüz ödenmediklerinden borç kaydedilmelidir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	4	Telefon Gideri Elektrik Gideri Çeşitli Borçlar	1.250 1.800 3.050	

Beşinci ek bilgide, Peşin Ödenmiş Tamir Bakım Gideri hesabının 1 Eylül 2021 tarihinde 5 aylık tamir bakım hizmeti için peşin olarak ödenen 35.000 TL'yi gösterdiği ilettilmiştir. 1 Eylül 2021'de henüz tamir bakım hizmetinden bir gün bile yararlanılmadığı için ödenen tüm bedel varlık olarak Peşin Ödenmiş Tamir Bakım Gideri hesabına kaydedilmiştir. Ödenen 35.000 TL 5 aylık olduğuna göre aylık bedeli 7.000 TL'dir ($35.000 \text{ TL} / 5 \text{ ay}$). 31.12.2021 tarihi itibarıyle 5 aylık tamir bakım hizmetinin 4 aylık kısmı tüketilmiştir. Dolayısıyla 4 aylık tamir bakım hizmeti bedeline karşılık gelen 28.000 TL'nin ($7.000 \text{ TL} * 4 \text{ ay}$) varlık hesabı olan Peşin Ödenmiş Tamir Bakım Gideri hesabından düşülverek gider hesabı olan Tamir Bakım Gideri hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. 31.12.2021 tarihinde tüketilen tamir bakım hizmetine ilişkin yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	5	Tamir Bakım Gideri Peşin Ödenmiş T/B Gideri	28.000	28.000

Altıncı ek bilgi, işletmenin 1 Ağustos 2021 tarihinde kiraya verdiği ve 8 aylık kira bedeli olan 28.000 TL'yi peşin olarak tahsil ettiği binasına ilişkindir. Bu bilgiye göre binanın aylık kirası 3.500 TL'dir ($28.000 \text{ TL} / 8 \text{ ay}$). 1 Ağustos 2021 tarihi itibarıyle 8 aylık kiranın tümü peşin tahsil edildiği ve henüz bina kiracıyla kullandırılmadığı için işletmenin 8 ay boyunca kiracıyla binayı para almadan kullandırma yükümlülüğü doğmuştur. Bu nedenle ilk kayıtta bu tutarın hepsi, bir borç hesabı olan ve kiracıyla karşı yükümlülüğü gösteren, Peşin Tahsil Edilmiş Kira Geliri hesabına kaydedilmiştir.

31 Aralık 2021 tarihi itibarıyle binanın kiralanmasından bu yana 5 ay geçmiştir. Bu nedenle işletme 5 aya düşen 17.500 TL'lik ($3.500 \text{ TL} * 5 \text{ ay}$) kirayı artık hak etmiş ve kiracıyla karşı yükümlülüğünü yerine getirmiştir. Sonuç olarak 31.12.2021 tarihinde ayarlama kaydı ile 17.500 TL'nin yükümlülüğü gösteren Peşin Tahsil Edilmiş Kira Geliri hesabından düşülverek gelir hesabı olan Kira Geliri hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Yedinci ek bilgide, Banka Kredi Borcu olan 160.000 TL'nin 1 Temmuz 2021 tarihinde %24 faizle 3 yıl vadeli olarak alınan krediyile ilgili olduğu vurgulanmıştır. Bankadan alınan kredinin yıllık faizi 38.400 TL'dir ($160.000 \text{ TL} * \%24$). Bir başka ifadeyle işletmenin çektiği bu kredi nedeniyle yıllık olarak 38.400 TL'lik faiz gideri olacaktr. Her ne kadar ilk faiz ödemesi kredi alındıktan bir yıl sonra yani 01.07.2022 tarihinde olsa da, bir yila ilişkin olan 38.400 TL tutarındaki faizin 6 aylık kısmı 2021 yılına, diğer 6 aylık kısmı da 2022 yılına aittir. Bu nedenle, ödenip ödenmemesine bakılmaksızın, bu faiz giderinin ilgili olduğu dönemlere dağıtılabilmesi amacıyla 2021 yılına ait 6 aylık kısmına denk düşen 19.200 TL'nin $[(38.400 \text{ TL} / 12 \text{ ay}) * 6 \text{ ay}]$ 2021 yılında faiz gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu doğrultuda 31.12.2021 tarihinde bankadan çekilen kredinin faizine ilişkin olarak yapılması gereken ayarlama kaydında, 2021 yılına ait olan 19.200 TL faiz gideri olarak kaydedilmeli ve henüz bu faiz ödenmediği için aynı tutarda faiz borcu muhasebeleştirilmelidir. İlgili ayarlama kaydı şu şekilde;
Şu şekilde;

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	7	Faiz Gideri Faiz Borcu	19.200	19.200

Sekizinci ek bilgi işletmenin aldığı temizlik hizmetine ilişkindir. Temizlik başına 400 TL'ye anlaşıldığı bilgisi bize verilmiştir. Temizlik başına olan ücret 400 TL olduğuna göre ayarlamlar öncesi geçici mizanda yer alan temizlik gideri hesabının bakiyesi olan 1.600 TL bize sadece 4 kez ($1.600 \text{ TL} / 400 \text{ TL}$) yapılan temizliğin kayıt altına aldığı göstermektedir. Ancak ek bilgide toplam 5 kez temizlik yapıldığı söylenmiştir. Bir başka ifadeyle yaptırılan bir temizlik henüz kayıtlara alınmamıştır. Tespit edilen bu eksiklik 31.12.2021 tarihinde yapılacak aşağıdaki ayarlama kaydı ile düzeltilemelidir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	8	Temizlik Gideri Çeşitli Borçlar	400	400

Dokuzuncu ek bilgi, işletmede çalışan personelin 2021 Aralık ayında hak ettikleri maaşların henüz ödenmediğini ve bu nedenle henüz muhasebeleştirilmemiğini belirtmektedir. Ancak henüz ödenmemese dahi bu ücretler 2021 yılı Aralık ayıyla ilgili olduğu için işletmenin ücret giderini kayıt altına alması ve henüz ödenmediği için aynı tutarda ücret borcu kaydetmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda 31.12.2021 tarihinde ücretlere ilişkin yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıda gösterilmiştir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	9	Ücret Gideri Ücret Borcu	5.000	5.000

Onuncu ek bilgide, işletmede 31.12.2021 tarihi itibarıyle 1.300 TL'lik yakıt stokunun kaldığı söylenmiştir. Buna karşın ayarlamlar öncesi geçici mizanda Yakıt Stoku hesabının bakiyesi 6.500 TL olarak gözükmemektedir. Fiiliyatta 1.300 TL'lik yakıt stoku kalmasına rağmen Yakıt Stoku hesabının 6.500 TL bakiye vermesinin nedeni aradaki fark olan 5.200 TL'lik ($6.500 \text{ TL} - 1.300 \text{ TL}$) yakıtın tüketilmesine rağmen henüz kayıtlara alınmamış olmasıdır. Bu nedenle Yakıt Stoku hesabı bakiyesinin, fiilen kalan 1.300 TL'lik stoka eşit tutarda bakiye vermesini sağlamak için 31.12.2021 tarihinde yapılacak ayarlama kaydı ile 5.200 TL'nin Yakıt Stoku hesabından düşerek gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Yakıt stokuna ilişkin yapılması gereken ayarlama kaydı aşağıda verilmiştir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	10	Yakıt Gideri Yakıt Stoku	5.200	5.200

Yukarıda yapılan ayarlama kayıtlarından sonra tüm hesapların düzeltilmiş büyük defter bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

BÜYÜK DEFTER (DEFTERİ KEBİR) HESAPLARI

SİGORTA GİDERİ

¹ 3.250	
3.250	

**PEŞİN ÖDENMİŞ
SİGORTA GİD.**

6.000	³ 3.250 ¹
2.750	

FAİZ GELİRİ

19.000	
² 1.600	
20.600	

FAİZ ALACAĞI

² 1.600	
1.600	

**PEŞİN ÖDENMİŞ KİRA
GİDERİ**

36.000	³ 18.000
18.000	

KİRA GİDERİ

³ 18.000	
18.000	

TEMİZLİK GİDERİ

1.600	
³ 400	
2.000	

ELEKTRİK GİDERİ

43.200	
⁴ 1.800	
45.000	

TELEFON GİDERİ

32.400	
⁴ 1.250	
33.650	

ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.

	⁴ 3.050
	³ 400
	3.450

**TAMİR BAKIM
GİDERİ**

⁵ 28.000	
28.000	

**PEŞİN ÖDENMİŞ T/B
GİDERİ**

35.000	28.000 ⁶
7.000	

**PEŞİN TAHSİL
EDİLMİŞ KİRA GELİRİ**

⁶ 17.500	28.000
10.500	

KİRA GELİRİ

	17.500 ⁶
	17.500

FAİZ GİDERİ

⁷ 19.200	
19.200	

ÜCRET GİDERİ

365.000	
⁹ 5.000	
370.000	

ÜCRET BORCU

	5.000 ⁹
	5.000

FAİZ BORCU

	19.200 ⁷
	19.200

YAKIT GİDERİ

62.500	
¹⁰ 5.200	
67.700	

YAKIT STOKU

6.500	5.200 ¹⁰
1.300	

Ayarlama kayıtlarının sonrası düzenlenmesi gereken kesin mizan aşağıdaki gibidir.

HESAP İSMİ	HERKÜL İŞL. 31.12.2021 TARİHLİ AYARLAMALAR ÖNCESİ GEÇİCİ MİZANI		AYARLAMALAR		HERKÜL İŞL. 31.12.2021 TARİHLİ AYARLAMALAR SONRASI KESİN MİZAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
Kasa	95.000	0	0	0	95.000	0
Banka	190.000	0	0	0	190.000	0
Ticari Alacaklar	250.000	0	0	0	250.000	0
Yakıt Stoku	6.500	0	0	5.200	1.300	0
Faiz Alacağı	0	0	1.600	0	1.600	0
Peşin Ödenmiş Sigorta Gid.	6.000	0	0	3.250	2.750	0
Peşin Ödenmiş Kira Gideri	36.000	0	0	18.000	18.000	0
Peşin Ödenmiş T/B Gideri	35.000	0	0	28.000	7.000	0
Makineler	350.000	0	0	0	350.000	0
Taşıt Araçları	265.000	0	0	0	265.000	0
Binalar	520.000	0	0	0	520.000	0
Ticari Borçlar	0	90.000	0	0	0	90.000
Peşin Tahsil Edilmiş Kira Geliri	0	28.000	17.500	0	0	10.500
Borç Senetleri	0	85.000	0	0	0	85.000
Çeşitli Borçlar	0	0	0	3.450	0	3.450
Ücret Borcu	0	0	0	5.000	0	5.000
Faiz Borcu	0	0	0	19.200	0	19.200
Banka Kredi Borcu	0	160.000	0	0	0	160.000
Sermaye	0	750.000	0	0	0	750.000
Dağıtılmamış Karlar	0	466.200	0	0	0	466.200
Yakıt Gideri	62.500	0	5.200	0	67.700	0
Temizlik Gideri	1.600	0	400	0	2.000	0
Telefon Gideri	32.400	0	1.250	0	33.650	0
Elektrik Gideri	43.200	0	1.800	0	45.000	0
Sigorta Gideri	0	0	3.250	0	3.250	0
Ücret Gideri	365.000	0	5.000	0	370.000	0
Tamir Bakım Gideri	0	0	28.000	0	28.000	0
Faiz Gideri	0	0	19.200	0	19.200	0
Kira Gideri	0	0	18.000	0	18.000	0
Hizmet Geliri	0	660.000	0	0	0	660.000
Kira Geliri	0	0	0	17.500	0	17.500
Faiz Geliri	0	19.000	0	1.600	0	20.600
TOPLAM	2.258.200	2.258.200	101.200	101.200	2.287.450	2.287.450

HERKÜL HİZMET İŞLETMESİ 2021 YILI KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

Satışlar **660.000 TL**

Hizmet Geliri 660.000

Giderler (-) **-567.600 TL**

Ücret Gideri	370.000	
Yakıt Gideri	67.700	
Elektrik Gideri	45.000	
Telefon Gideri	33.650	
Tamir Bakım Gideri	28.000	
Kira Gideri	18.000	
Sigorta Gideri	3.250	
Temizlik Gideri	2.000	

Faaliyet Kârı **92.400 TL**

Diger Gelirler **38.100 TL**

Faiz Geliri	20.600
Kira Geliri	17.500

Diger Giderler **-19.200 TL**

Faiz Gideri	19.200
-------------	--------

NET KÂR **111.300 TL**

HERKÜL HİZMET İŞLETMESİ 31 Aralık 2021 Tarihli BİLANÇOSU

VARLIKLAR		BORÇLAR VE ÖZSERMAYE	
Dönen Varlıklar	565.650	Kısa Vadeli Borclar	213.150
Kasa	95.000	Ticari Borçlar	90.000
Bankalar	190.000	Borç Senetleri	85.000
Ticari Alacaklar	250.000	Çeşitli Borçlar	3.450
Faiz Alacağı	1.600	Ücret Borcu	5.000
Yakit Stoku	1.300	Faiz Borcu	19.200
Peşin Ödenmiş Sigorta Gid.	2.750	Peşin Tahsil Ed. Kira Geliri	10.500
Peşin Ödenmiş Kira Gid.	18.000	Uzun Vadeli Borclar	160.000
Peşin Ödenmiş T/B Gid.	7.000	Banka Kredi Borcu	160.000
Duran Varlıklar	1.135.000		
Makine Teçhizat	350.000		
Taşıtlar	265.000	Özsermaye	1.327.500
Binalar	520.000	Sermaye	750.000
		Dağıtılmamış Kârlar	577.500
VARLIK TOPLAMI	1.700.650	BORÇ VE ÖZSERMAYE TOPLAMI	1.700.650

Bölüm Özeti

Dönemsellik kavramı uyarınca işletme ömrünün belirli dönemlere bölünmesi ve ilgili döneme ait gelirler ile giderlerin karşılaştırılması gerekliliği, uygulamada bazı zorluklara neden olmaktadır. Bu zorluklardan en önemlisi birden fazla muhasebe dönemini ilgilendiren gelir ve giderlerin ilgili oldukları döneme dağıtılmaması sorunudur. Ayrıca tahakkuk kavramı gereğince finansal olaylar, ödenip ödenmemesi veya tahsil edilip edilmemesine göre değil, gerçekleşip gerçekleşmemesine göre muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle dönem içinde ortaya çıkan ancak henüz ödenmediği veya tahsil edilmediği için muhasebe kayıtlarına alınmamış gelir ve giderlerin de dönem sonunda incelenip muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir. Dönem sonrasında finansal tablolardan doğru bir şekilde sunulabilmesini sağlamak amacıyla, gelir ve giderlere ilişkin yapılan kayıtlara **Ayarlama Kayıtları** denilmektedir.

Peşin ödenmiş giderler, birden fazla muhasebe döneminde kullanılacak veya tüketilecek olan giderler için, tüketilmeden önce yapılan peşin ödemeler ile ilgilidir. Henüz tüketilmeyenleri, yani faydalari devam ettiği için varlık olarak muhasebeleştirilmektedirler. Varlık olarak kayıtlara alınan peşin ödenmiş giderler, tüketildikçe gider olarak yazılmalıdır.

Ödenecek giderler, ortaya çıkan ancak dönem içinde ödenmediği veya borç olarak muhasebeleştirilmemiği için henüz kayıtlara alınmamış giderler ile ilgilidir. Bu gibi durumlarda işletmenin giderlerinde bir artış meydana gelmiş ve henüz ödenmediği için de işletmenin borçları artmıştır.

Peşin tahsil edilmiş gelirler, ileriki bir tarihte teslim edilecek mal veya sunulacak hizmetler için müşteriden bedelinin peşin olarak alınması ya da avans alınması ile ilgilidir. Satıcı açısından, bedelin müşteriden tahsil edilmesine rağmen mal veya hizmetin henüz sunulmamış olması bir yükümlülük doğurmaktadır. Bu tip durumlarda, işletmeler gelir yazmamak ve Peşin Tahsil Edilmiş Gelir olarak borç (yükümlülük) kaydetmektedir. Dönem sonrasında ise ayarlama kayıtlarıyla, teslim edilen mal veya sunulan hizmet oranında gelir muhasebeleştirilmekte ve yükümlülük yerine getirildiği için aynı oranda bu borç azaltılmaktadır.

Tahsil edilecek gelirler, hak edilmiş ancak dönemde tahsil edilemediği veya alacak olarak muhasebeleştirilmemiği için kayıtlara alınmamış gelirler ile ilgilidir. Gelir gerçekleştiği için işletmenin giderlerinde bir artış meydana gelmiş ve henüz tahsil edilmediği için de işletmenin alacakları artmıştır.

Kaynakça

Erdamar, C., Orhon Basık, F. (2010). Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Harisson Jr., W. T., Horngren, C. T., Thomas, C. W., Tietz, W. M. (2017). Financial Accounting (11th Edition). Boston: Pearson.

Koç Yalkın, Y. (2013). Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar (19. Basım). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., Kieso, D. E. (2015). Accounting Principles (12th Edition). Amerika Birleşik Devletleri: John Wiley & Sons.

Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., Carcello, J. V. (2012). Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions (16th Edition). New York: McGraw – Hill.

6. TİCARET İŞLETMELERİNDE KAYIT DÜZENİ: SÜREKLİ ENVANTER YÖNTEMİ

Giriş

Gündelik hayatımızda en sık karşılaştığımız şirket türlerinden biri al-sat yapan ticaret işletmeleridir. Mahallelerdeki bakkallar, marketler, kırtasiyeciler, kuruyemişçiler, aktarlar, otomobil galerileri bu tip işletmelere örneklerdir. Ticaret işletmelerini hizmet işletmelerinden ayıran en büyük özelliği, üzerinde hiçbir değişiklik yapmadan mal alıp satmasıdır. Bu durum da mal stoklarını ticaret işletmeleri açısından kritik öneme sahip bir hale getirmektedir. Ayrıca kâr veya zarar tablosunun en önemli kalemlerinden bir olan satışların maliyeti, ticaret işletmelerinde sadece satılan malların maliyetinden oluşmakta ve kira, ücret vb giderlerden hiçbirini satılan malların maliyetine dahil edilmemektedir.

Bu bölümde Ticaret İşletmeleri muhasebe kayıt düzeni üzerinde durulacaktır. Bu doğrultuda gerekli görülen kavamlar açıklanacak ve ticaret işletmelerinin kâr veya zarar tablosu formatları ele alınacaktır. İşletmelerinin kullandığı kayıt tekniklerinden biri olan Sürekli Envanter Yöntemine

göre ticaret işletmelerindeki mal alımlarının, mal satışlarının, satış iadelerinin, satış indirimlerinin, alış iadelerinin, alış indirimlerinin ve taşıma harcamalarının nasıl kaydedilmesi gereğine degeinilecektir.

Sürekli envanter yöntemi kullanan ticaret işletmelerindeki muhasebe uygulamasının daha iyi anlaşılabilmesi için örnek üzerinden kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlama şeklindeki muhasebe döngüsü sürekli envanter yöntemine göre gösterilecektir.

6.1. Ticaret İşletmelerinde Temel Kavramlar

Ticaret işletmeleri ile ilgili muhasebe kayıt düzeneine geçmeden önce bazı kavramlar üzerinde durulmasında fayda bulunmaktadır.

Ticaret İşletmeleri

Ticaret, işletme faaliyetlerinin geneli için kullanılan bir sözcüktür. Bunun yanı sıra mal alış satışı ile uğraşan işletmeler için de muhasebe eğitimi içinde Ticaret İşletmesi ifadesi kullanılmaktadır. Bu işletmeler, hizmet ya da mamul üretimi ile uğraşmayıp, fiziki varlıklar satın alarak üzerinde hiçbir değişiklik yapmaksızın satma işi ile uğraşmaktadır.

Ticari Mal Stoku

Ticari mal, üzerinde değişiklik yapılmaksızın, satınmak amacıyla edinilen varlıklara denilmektedir. Daha başlangıçta satışından kâr elde etmek amacıyla satın alınması, ticari mal stokunu diğer varlıklardan ayıran en önemli özellikdir. Ticari mal stoku, kâr etmek amacıyla sürdürülən esas faaliyetin konusu olması nedeniyle diğer varlıklara kıyasla daha sıkılıkla edinilen ve elden çıkarılan varlıklardır.

Satış Hasılatı

Satış hasılatı, bir ticaret işletmesinin ana faaliyet konusu ile ilgili en büyük gelir kaynağıdır. Dönemin satış hasılatı, dönem boyunca satılan mal miktarı ile söz konusu malların birim satış fiyatlarının çarpılması sonucunda bulunmaktadır. Söz konusu tutar, müşteriden (kişi ya da kurumlardan) tahsil edilen veya tahsil edilecek olan toplam tutarı göstermektedir.

Satılan Malların Maliyeti

Bir ticaret işletmesinde bir dönem boyunca satılan malları edinmek için yapılan harcamaların toplam tutarı, satışların maliyetini oluşturmaktadır. Söz konusu tutar, satış hasılatını elde edebilmek için katlanılan bir gider olarak dikkate alınmaktadır. Böylece, satılan malların maliyeti satış hasılatından düşülverek satış kârı hesaplanmaktadır. Bir dönem boyunca yapılan mal alışlarının tamamı için yapılan harcamaların toplamı (alışların toplam maliyeti), aynı dönemde satılan malların maliyetine eşit olmayabilir (Çoğunlukla bu iki tutar birbirinden farklıdır). Bunun nedeni, bir dönem boyunca edinilen malların tamamının aynı dönemde satılmasının genellikle mümkün olmamasıdır. Satılamayıp elde kalan bu mallar, bilançoda varlıklar arasında, muhasebe ilkelerine uygun bir değerden (çoğunlukla maliyet değerinden), raporlanmaktadır.

Brüt Kâr

Kâr kavramı daha önceki bölümlerde açıklanmıştır. Bir ticaret işletmesinde yalnızca ticari malların alım satımından elde edilen kâr "Brüt Kâr" ya da "Satış Kârı" olarak adlandırılmaktadır. Brüt Kâr, mal satışlarından elde edilen hasılat ile satılan malların maliyeti arasındaki farktır (Satışlar – Satılan Malları Maliyeti = Brüt Kâr). Brüt Kâr gelir tablosunun başlangıcında faaliyet giderleri (Araştırma Geliştirme Giderleri, Genel Yönetim Giderleri ya da Pazarlama Giderleri) hesaba katılmadan önce raporlanan bir performans göstergesidir.

6.2. Ticaret İşletmelerinde Kâr veya Zarar Tablosunun (Gelir Tablosunun) Özellikleri

Bir ticaret işletmesinde, bir hizmet işletmesinden farklı olarak, hasılatı yaratmakta kullanılan temel girdi stoklanabilir özelliktedir. Bu nedenle, mal alış satışları ile uğraşan bir ticaret işletmesinde esas faaliyetten kaynaklanan kârin hesaplanması bir hizmet işletmesine kıyasla daha güçtür.

Ticaret İşletmelerinde mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde iki farklı kayıt teknigi bulunmaktadır. Söz konusu yöntemlerden birincisinin adı "Sürekli Envanter Yöntemi", ikincisininkisi ise "Dönem Sonu Envanter Yöntemi"dir. İkinci yöntem bazı kaynaklarda "Aralıklı Envanter Yöntemi" olarak da anılmaktadır.

İşletmelerin hangi yöntemi seçeceği esas olarak dönem içinde her bir satışın maliyetinin ne olduğunu ve her bir satış sonrası stoktaki azalmanın ne kadar olduğunu olay anında mı yoksa dönemde mi hesaplanıp raporlanacağı ile ilgili tercihlerine kalmıştır. Dönem içinde yapılan satışların maliyetinin, satış anında hesaplanıp kayıt edildiği yöntem "Sürekli Envanter Yöntemi", satışların maliyetinin hesaplanmasıının dönem sonuna bırakıldığı yöntem ise "Dönem Sonu Envanter Yöntemi" olarak adlandırılmaktadır.

Muhasebe kayıtlarının elde tutulmak zorunda olduğu dönemlerde, her bir satış sonrası satılan malların maliyetine ilişkin kaydın da eşzamanlı olarak yapılmasıının zorluğu nedeniyle, işletmeler Dönem Sonu Envanter Yöntemini seçmekteyidiler. Ancak, teknolojinin gelişmesi ile birlikte bilgisayarın ve muhasebe programlarının yaygınlaşması nedeniyle bu zorluk ortadan kalkmış ve işletmelerin Sürekli Envanter Yöntemini kullanmaları kolaylaşmıştır. Aşağıda, dönemde mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde kullanılması mümkün olan iki farklı yönteme göre, aynı işletmeye ait iki farklı kâr veya zarar tablosu (gelir tablosu) verilmiştir.

Mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde *Sürekli Envanter Yöntemini* kullanan bir işletmenin kâr veya zarar tablosuna ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:

KAYSERİ TİCARET İŞLETMESİ 1 OCAK 2021 – 31 ARALIK 2021 DÖNEMİ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

NET SATIŞLAR	45.000.000
SATILAN MALLARIN MALİYETİ (-)	(28.000.000)
BRÜT KÂR	17.000.000
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(9.000.000)
FAALİYET KÂRI	8.000.000
DİĞER GELİRLER	300.000
DİĞER GİDERLER (-)	(250.000)
FAİZ VE VERGİ ÖNCESİ KÂR	8.050.000
FAİZ GELİRLERİ	250.000
FAİZ GİDERLERİ (-)	(400.000)
VERGİ ÖNCESİ KÂR	7.900.000
VERGİ (-)	(1.580.000)
NET KÂR	6.320.000

Aynı işletmenin, mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde *Dönem Sonu Envanter* yönteminin kullanılması durumda kâr veya zarar tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

KAYSERİ TİCARET İŞLETMESİ 1 OCAK 2021 – 31 ARALIK 2021 DÖNEMİ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

NET SATIŞLAR	45.000.000
SATILAN MALLARIN MALİYETİ (-)	(28.000.000)
<i>Dönem Başı Mal Stoku</i>	<i>3.500.000</i>
<i>Net Alışlar</i>	<i>32.000.000</i>
<i>Satışa Hazır Mallar</i>	<i>35.500.000</i>
<i>Dönem Sonu Mal Stoku (-)</i>	<i>-7.500.000</i>
BRÜT KÂR	17.000.000
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(9.000.000)
FAALİYET KÂRI	8.000.000
DİĞER GELİRLER	300.000
DİĞER GİDERLER (-)	(250.000)
FAİZ VE VERGİ ÖNCESİ KÂR	8.050.000
FAİZ GELİRLERİ	250.000
FAİZ GİDERLERİ (-)	(400.000)
VERGİ ÖNCESİ KÂR	7.900.000
VERGİ (-)	(1.580.000)
NET KÂR	6.320.000

Bu iki yöntemden hangisinin kullanılacağı işletme yönetimlerinin kararına bırakılmıştır. İki yöntem arasındaki tek fark *Satılan Malların Maliyeti* kaleminin hesaplanması şeklindedir. Sürekli Envanter Yöntemi kullanan işletmelerde, satış gerçekleştirliğinde satış kaydı ile aynı anda satılan malların maliyetine ilişkin kaydın da yapılması nedeniyle, *Satılan Malların Maliyeti* kaleminin ayrıca hesaplanması gereklidir. Ancak Dönem Sonu Envanter Yöntemi kullanan işletmelerde satılan malların maliyetine ilişkin muhasebe kaydı, satış işleminin gerçekleştiği ve satış kaydının yapıldığı tarihte değil dönem sonunda yapılmaktadır. Bu nedenle Dönem Sonu Envanter Yöntemi kullanan işletmelerin, dönem sonunda satamadıkları için ellişerinde kalan malların değerlerini tespit etmeleri ve buradan yola çıkarak satılan malların maliyetini hesaplamaları gerekmektedir. Satılan Malların Maliyeti (SMM) aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır;

SMM = *Dönem Başı Mal Stoku Maliyeti + Net Alışlar – Dönem Sonu Mal Stoku Maliyeti*

6.3. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Mal Alış ve Satışlarının Muhasebeleştirilmesi

Mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde Sürekli Envanter Yöntemini seçen işletmeler dönem içinde herhangi bir anda elde bulunan mal stokunun maliyet değerini ve o ana kadar yapılmış olan satışların maliyetini takip etme imkânına sahiptirler. Her mal satışı gerçekleştirdiğinde, gerçekleşen satış gelirinin yanı sıra, satılan malların maliyetinin de anlık olarak hesaplayıp kaydedildiği Sürekli Envanter Yöntemi, adını bu özelliğinden almaktadır.

Envanter, Fransızca “inventaire” kelimesinden Türkçeye girmiştir. Latince “bulmak” anlamına gelen “invenire” kelimesinden türeyen sözcük, 15. Yüzyılda Fransızcadan, “elde bulunanların listesi” (inventaire) anlamında kullanılmaya başlanan kelime, “envanter” olarak Türkçeye girmiştir. Sürekli Envanter Yöntemi (SEY), bu nedenle sürekli sayım yöntemi olarak da adlandırılmaktadır.

SEY kullanan işletmelerde mal alışlarına ilişkin aşağıdaki bilgiler, ilgili olaylar gerçekleştirliğinde anlık olarak kayıt edilerek sürekli takip edilmektedirler.

- Alınan malların bedeli
- Mal alıştı ile ilgili yapılan ve malın maliyetine eklenen ilave harcamalar
 - Nakliye harcamaları
 - Geri kazanılamayacak vergiler (gümruk vergisi v.b)
 - Alışla ilgili komisyon harcamaları

- Alınan mallar için yapılmış ticaret iskontoları
- Alınan mallar için yapılmış nakit iskontoları
- Alınan mal bedeli üzerinden yapılan diğer indirimler
- İade edilen malların maliyet bedelleri

SEY kullanan işletmelerde mal satışlarına ilişkin aşağıdaki bilgiler, ilgili olaylar gerçekleştiğinde anlık olarak kayıt edilerek sürekli takip edilmektedirler.

- Satış geliri (toplam satış bedeli)
- Satılan malların maliyeti
- Satış sonucu mal stokunda gerçekleşen azalış tutarı
- Mal satışı ile ilgili yapılan giderler
 - Nakliye
 - Satışla ilgili komisyonlar
- Satışlarla ilgili yapılmış ticaret iskontoları
- Satışlarla ilgili yapılmış nakit iskontoları
- Satılan mal bedeli üzerinden yapılan diğer indirimler
- Satılan mallardan müşteri tarafından işletmeye iade edilenlerle ilgili satış gelirlerindeki azalışlar
- Satılan mallardan müşteri tarafından işletmeye iade edilenlerle ilgili mal stokundaki artışlar

6.3.1. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Mal Alışlarının Kayıt Edilmesi

Sürekli Envanter Yöntemine göre, satınmak amacıyla alınan mallar “*Mal Stoku*” veya “*Ticari Mallar*” hesabında izlenmektedir. Mal alışları sonucu oluşan varlıklardaki artışlar “*Mal Stoku*” veya “*Ticari Mallar*” hesabının borç tarafına (sol tarafına) kayıt yapılarak takip edilmektedir. Söz konusu hesabın dönem sonundaki bakiyesi, satılamayıp elde kalan stokların değerini göstermekte ve bilançoda dönen varlıklar başlığı altında Ticari Mallar veya Mal Stoku ismi ile raporlanmaktadır.

Örnek 1:

Kayseri Ticaret İşletmesi toplam 24.000 TL tutarında 60 koli X malını, bedelini banka hesabından ödeyerek 2 Ocak 2021 tarihinde satın almıştır. Bu finansal olayla ilgili Kayseri Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
02.01.2021	1*	Ticari Mallar Hesabı (<i>varlık hesabı</i>) Bankalar Hesabı	24.000	24.000

*Yevmiye No'su kolaylık sağlama açısından “1” olarak verilmiştir.

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARI MALLAR HESABI	BANKALAR HESABI
1 24.000	24.000 1

Satın alınan malların koli başına maliyeti:

$$24.000 \text{ TL} / 60 \text{ koli} = 400 \text{ TL/koli}$$

6.3.2. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Mal Satışlarının Kayıt Edilmesi

Mal satışları sonucu elde edilen satış hasılatı, satılan malın miktarı ile satılan malların birim satış fiyatı çarpılarak hesaplanmaktadır. Sürekli Envanter Yöntemine göre mal satışı gerçekleştiğinde en az iki muhasebe kaydı yapılmaktadır. Yapılan muhasebe kayıtlarından ilki satış hasılatına ilişkin, ikincisi de satılan malların maliyetine ilişkin kayıtlardır.

Öncelikle toplam hasılat tutarı kâr/zarar tablosunda (gelir tablosunda) yer alan, “*Satışlar*” ya da “*Satış Geliri*” gibi ifadelerle adlandırılan hesaba kaydedilmektedir. Satışlar Hesabı bir gelir hesabı olduğu için satış hasılatı tutarı, bu hesabın alacak (sağ) tarafına yazılmalıdır. Satış sonucu elde edilen nakit ya da alacaklarda oluşan artışlar ilgili varlık hesaplarının borç (sol) tarafına kaydedilmektedir. Konunun açıklanması amacıyla bu bölümde Katma Değer Vergisi (KDV) gibi satış vergileri göz ardı edilmiştir. KDV ve KDV'li işlemler ilerleyen bölümlerde açıklanacaktır.

SEY'e göre mal satış işleminin muhasebeleştirilmesinde yapılması gereken ikinci muhasebe kaydı, satılan malın maliyeti ve mal stokunda meydana gelen aynı tutardaki azalışın muhasebeleştirilmesidir. Herhangi bir satış işleminde, öncelikle muhasebeleştirilen satış hasılatı kadar

işletme varlıklarını artarken, söz konusu satış sonucu satılan malların maliyeti kadar da mal stoku biçimindeki varlıkta azalış meydana gelmektedir. Hasılatın ilk kayıttı muhasebeleştirilmesi ile varlıklardaki artışı kayıt edilmiş bulunmaktadır.

Satılan mallarla ilgili olarak varlıklardaki azalış ve buna bağlı olarak giderlerdeki artış, satışın maliyetinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile kayıtlara alınmaktadır. Satışların maliyeti, satılan mal miktarı ile satılan malların birim maliyetinin birbiri ile çarpılması ile hesaplanmaktadır. Hesaplanan maliyet tutarı Kâr veya Zarar tablosu (gelir tablosu) hesabı olan “Satılan Malların Maliyeti” hesabına ve bilanço hesabı olan “Ticari Mallar (Mal Stoku)” hesabına karşılıklı olarak kaydedilmektedir. “Satılan Malların Maliyeti” hesabı bir gider hesabı olduğu için satışın maliyet tutarı bu hesabin borç (sol) tarafına kaydedilmektedir. Satış işlemi nedeniyle işletmenin stoklarında bir azalma meydana geleceği ve varlıklardaki azalışlar da alacak (sağ) tarafa kaydedildiği için, satışın maliyet tutarı “Ticari Mallar (Mal Stoku)” hesabının alacak (sağ) tarafına kaydedilmektedir.

Örnek 2:

Kayseri Ticaret İşletmesi 4 Ocak 2021 tarihinde daha önce (2 Ocak 2021) satın almış olduğu X mallarının 20 kolisini toplam 10.000 TL karşılığında, bedeli daha sonra tahsil edilmek üzere (kredili olarak) Elazığ İşletmesine satmıştır. Bu finansal olayla ilgili Kayseri Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kayıtları aşağıdaki gibidir.

Satış Hasılatına İlişkin kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
04.01.2021	2	Ticari Alacaklar Hesabı (<i>varlık hesabı</i>) Satışlar Hesabı (<i>gelir hesabı</i>)	10.000	10.000

Satılan Malların Maliyetine İlişkin kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
04.01.2021	3	Satılan Malların Maliyeti Hesabı (<i>gider h.</i>) Ticari Mallar Hesabı (<i>varlık h.</i>)	8.000*	8.000

* *Satılan Malların Maliyeti* = 400 TL/koli x 20 koli = 8.000 TL

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ ALACAKLAR HESABI		SATIŞLAR HESABI	
10.000			10.000

SATILAN MALLARIN MALİYETİ HESABI		TİCARİ MALLAR HESABI	
8.000		24.000	8.000

Kayseri Ticaret İşletmesi 2 Ocak 2021 tarihinde toplam 24.000 TL'ye aldığı X mallarının 8.000 TL'lik kısmını 4 Ocak 2021 tarihinde satmıştır. Bu nedenle işletmenin deposunda (24.000 TL – 8.000 TL) 16.000 TL'lik X malı kalmıştır. Yukarıdaki “Ticari Mallar” hesabının bakiyesinin de 16.000 TL olduğu görülmektedir. Sürekli Envanter Yöntemine göre Ticari Mallar (Mal Stoku) hesabının bakiyesi o anda işletmenin deposunda kaç liralık malın bulunduğu göstermektedir.

6.3.3. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Satış İadelerinin Kayıt Edilmesi

Satılan malların bir kısmı, müşteri memnuniyetisizliği veya başka sebepler nedeniyle satıcıya iade edilebilir. Satıştan sonra yapılan söz konusu iadeler, satış hasılatı ile ilgili olarak daha önce yapılmış kayıtlar nedeniyle defterlerde yer alan tutarların düzeltmesini gerektirmektedir. Buna göre, daha önce gelirlerde bir artış olarak “Satışlar” hesabına kaydedilmiş tutarın, iade alınan mal miktarına isabet eden kısmı kadar satış hasılatının azaltılmasını gerektirmektedir. Satış hasılatındaki azalış tutarı doğrudan “Satışlar” hesabından düşülmek yerine, “Satış İade ve İndirimleri” isimli ayrı bir hesabın borç (sol) tarafına kayıt yapılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Kâr veya Zarar Tablosunda (Gelir Tablosunda) “Satış İade ve İndirimleri” hesabındaki tutar “Satışlar” hesabından düşülverek Net Satışlar bulunmaktadır. Hasılattaki azalışın, hasılat gerçekleşirken kullanılan “Satışlar” hesabına kaydedilmeyip ayrı bir hesapta muhasebeleştirilmesinin nedeni, işletme performansını analiz edenlerin sağlıklı bir analiz yapabilmeleri için satışlardan iade tutarı bilgisine ihtiyaç duymalarıdır.

Satış iadesinde hasılat tutarındaki azalışın muhasebeleştirilmesinden sonra, kayıt edilmesi gereken bir başka finansal bilgi, geri gelen mallar sonucu işletmenin mal stokunda meydana gelen artışıdır. Stoklarda meydana gelen söz konusu artış tutarı, geri gelen mal miktarı ve söz konusu malların birim maliyeti üzerinden hesaplanmakta ve “Ticari Mallar (Mal Stoku)” hesabına borç (sol) taraf kaydı yapılarak muhasebeleştirilmektedir. Geçmişte satış anında artırılmış olan satışların maliyeti ise iade alınması nedeniyle “Satılan Malların Maliyeti” hesabına alacak (sağ) taraf kaydı yapılmak suretiyle azaltılmaktadır.

Örnek 3:

8 Ocak 2021 tarihinde, Kayseri Ticaret İşletmesinin Elazığ İşletmesine daha önce (4 Ocak 2021) satın aldığı X mallarından 5 kolisi, Elazığ İşletmesi tarafından Kayseri Ticaret İşletmesine iade edilmiştir. Söz konusu miktar tekabül eden satış tutarı olan 2.500 TL Kayseri İşletmesince Elazığ İşletmesinden olan alacağından düşülmüştür. Bu finansal olayla ilgili Kayseri Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kayıtları aşağıdaki gibidir.

İade nedeniyle satış hasılatının düzeltilmesine ilişkin kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
08.01.2021	4	Satış İade ve İndirimleri Hesabı Ticari Alacaklar Hesabı	2.500	2.500

İade nedeniyle satılan malların maliyetine ve mal stokuna ilişkin kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
08.01.2021	5	Ticari Mallar Hesabı Satılan Malların Maliyeti Hesabı	2.000*	2.000

* İade Alınan Malların Maliyeti = 400 TL/koli x 5 koli = 2.000 TL

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ HESABI		TİCARİ ALACAKLAR HESABI	
⁴ 2.500		² 10.000	² 500 ⁴

TİCARİ MALLAR HESABI		SATILAN MALLARIN MALİYETİ HESABI	
¹ 24.000 ⁵ 2.000	8.000 ³	³ 8.000	² 000 ⁵

6.3.4. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Satış İndirimlerinin Kayıt Edilmesi

Bir malin satışından sonra alıcı tarafından istenen özelliklerini taşımadığı gereğesi ile iade edilebileceği, satış iadelerinin muhasebeleştirilmesi bölümünde açıklanmıştır. Bazı durumlarda, satılan mallarda bir hata ya da kusur olmamasına rağmen, yapılan anlaşmaya göre malların taşımı gereken özelliklerin tamamını taşımadığı satış işlemi gerçekleştikten sonra anlaşılabılır. Böyle durumlarda satıcı ve alıcı malin iadesi yerine, mal bedeli üzerinden bir indirim yapılması hususunda anlaşarak sorunu çözme yolunu tercih edebilirler. Bunun dışında, özellikle marketler zinciri gibi büyük perakendeci firmalar, daha önce satın aldığı ancak ekonomik durgunluk veya beklenilenin altında satış hacmi olması nedeniyle satamadıkları ve ellişinde kalan ürünler için tedarikçilerinden alış fiyatı konusunda indirim yapmalarını isterler. Yukarıda bahsedilen örnekler benzer durumlarda yapılan indirim alıcı için alış indirimini, satıcı içinse satış indirimini anlamına gelmektedir.

Mal satışlarından sonra gerçekleşen bu şekildeki satış indirimleri, satış hasılatını azaltıcı etki yapmaktadır. İlgili tutarlar satış hasılatını azaltıcı yönde muhasebeleştirilmelidir. Sürekli Envanter Yönteminde satış hasılatındaki bu azalış, hasılat tutarını dolaylı yoldan azaltan bir başka hesap olan "Satış İade ve İndirimleri" hesabının borç (sol) tarafına kayıt yapmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 4:

9 Ocak 2021 tarihinde, Elazığ İşletmesi 4 Ocak 2021 tarihinde Kayseri Ticaret İşletmesinden satın aldığı X mallarının bir kısmının istediği özellikleri taşımaması nedeniyle 400 TL indirim talep etmiştir. Bu indirim talebi Kayseri Ticaret İşletmesince kabul edilmiş ve Elazığ İşletmesinden olan alacaktan düşülmüştür. Bu finansal olayla ilgili Kayseri Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
09.01.2021	6	Satış İade ve İndirimleri Hesabı Ticari Alacaklar Hesabı	400	400

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ HESABI		TİCARİ ALACAKLAR HESABI	
⁴ 2.500 ⁶ 400		² 10.000	² 500 ⁴ ⁴ 00 ⁶

6.3.5. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Alış İadelerinin Kayıt Edilmesi

Satın alınan malların bir kısmı, herhangi bir nedenle tedarikçiye iade edilebilir. Alıştan sonra malların iade edilmesi durumunda mal stoklarındaki azalış, iade edilen malların alış bedeli üzerinden muhasebeleştirilmelidir. İade edilen malların bedeli henüz ödenmemişse, ilgili tutar tedarikçiye olan borçlardan düşülmekte; eğer iade edilen mallarla ilgili olarak ödeme yapılmışsa, söz konusu tutar tedarikçiden tahsil edilmektedir. İade edilen mallar nedeniyle işletmenin mal stokunda meydana gelen azalış, mal maliyeti tutarında "Ticari Mallar (Mal Stoku)" hesabının alacak (sağ) tarafına kayıt yapmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 5:

13 Ocak 2021 tarihinde Kayseri İşletmesi, 2 Ocak 2021 tarihinde satın aldığı X mallarının 10 kolisini hatalı oldukları gereçesiyle tedarikçisine iade etmiştir. İade edilen malların bedeli Kayseri Ticaret İşletmesine ödenmiştir. Bu finansal olayla ilgili Kayseri Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
13.01.2021	7	Kasa Hesabı	4.000	
		Ticari Mallar Hesabı		4.000*

*İade Edilen Malların Maliyeti = $400 \text{ TL/koli} \times 10 \text{ koli} = 4.000 \text{ TL}$

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

KASA HESABI	TİCARİ MALLAR HESABI
74.000	124.000 52.000 8.000 4.000

6.3.6. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Alış İndirimlerinin Kayıt Edilmesi

Satış indirimlerinin muhasebeleştirilmesi bölümünde degenilen hususlar alış indirimleri için de geçerlidir. Bir başka ifadeyle, satın alınan malların iade edilmesi yerine alış fiyatı üstünden indirim yapılması da söz konusudur. Mal alışlarından sonra gerçekleşen bu şekilde alış indirimleri, mal maliyetini azaltıcı etki yapmaktadır. İlgili tutarlar malların maliyetinden düşülmelidir. Sürekli Envanter Yönteminde eldeki malların maliyetindeki bu azalış “Ticari Mallar (Mal Stoku)” hesabının alacak (sağ) tarafına kayıt yapılarak muhasebeleştirilir. İndirim yapılan mal ile ilgili daha önce satıcıya (tedarikçiye) bir ödeme yapılmış ise tutarı geri alınmalıdır. Alışa ilgili henüz satıcıya bir ödeme yapılmamış ise ilgili tutar satıcıya olan borçlardan düşülmektedir. Söz konusu değişiklikler ilgili hesaplarda muhasebeleştirilir.

Örnek:

6 Kasım 2021 tarihinde İstanbul İşletmesi bir gün önce satın almış olduğu malların istenen özelliklerini taşımadığı gereçesiyle satıcıdan (tedarikçiden) indirim talep etmiştir. Karşılıklı yapılan görüşme sonucunda satıcı 1.500 TL indirim yapmayı kabul etmiştir. İndirim tutarı İstanbul İşletmesinin satıcısına olan borcundan düşülmüştür. Bu finansal olayla ilgili İstanbul İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
06.11.2021	----	Ticari Borçlar Hesabı	1.500	
		Ticari Mallar Hesabı		1.500

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BORÇLAR HESABI	TİCARİ MALLAR HESABI
1.500	1.500

6.4. Taşıma Harcamalarının Kayıt Edilmesi

Bir malın maliyeti sadece malın alış fiyatından oluşmamaktadır. Satın alım sürecinde, bir başka ifadeyle alınan malın işletmenin deposuna gelene kadarki süreçte, mal bedeline ek olarak katlanılan nakliye, sigorta, komisyon, geri alınamayacak vergiler (gümüş vergisi vb.) gibi ilave harcamalar da mal maliyetine eklenmektedir. Buna karşın, mal alışında satıcının yaptığı indirim ve iskontolar ise malın maliyetini azaltmaktadır.

Ticari malların edinimine ilişkin olarak yapılan ilave harcamalardan en sık rastlanılanı taşıma ile ilgili olandır. Bir ticari malın alımı ile ilgili mal bedeli dışında taşıma maliyeti, nakliye sigortası vb. ek harcamaların satıcının mı yoksa alıcının mı sorumluluğunda olduğu satış (alış) sözleşmesinde belirlenmektedir. Söz konusu sorumluluklar, pek çok ek maliyet türüne göre değişik koşullar altında alıcı ve satıcı arasında paylaştırılmaktadır. Günümüzde uluslararası ticarette genel kabul görmüş, yani standartlaşmış, bazı teslim biçimleri bulunmaktadır. Ancak dersimiz konu bütünlüğünün bozulmaması açısından, uluslararası standartlaşmış taşıma koşullarına degenilmeyecek, taşıma harcamalarının muhasebeleştirilmesi sadece bu harcamaları üstlenen tarafa bağlı olarak anlatılacaktır. Mal alış satış işleminde taşıma harcamasının alıcının tarafından yüklenmesi malın maliyetini artırmaktadır. Bu nedenle alıcı, taşıma harcamalarını üstlenmesi durumunda, ilgili harcama tutarını malın maliyetine eklemektedir.

Mal alış satış işleminde taşıma harcamasının satıcı tarafından yüklenmesi, malın alış maliyetinde herhangi bir değişiklik yaratmamaktadır. Bir başka ifadeyle, sadece alış sürecinde ortaya çıkan taşıma harcaması mal maliyetine eklenmemektedir. Bunun nedeni satış esnasında katlanılan taşıma harcamasına, mal alımı için değil, mal satışı için katlanılmış olmasıdır. Mal satışlarındaki taşıma harcamaları doğrudan taşıma gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Gerçek hayatı işletmeler satış esnasında oluşan taşıma harcamasını “Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri” olarak kaydetmektedirler.

6.4.1. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Mal Alışı ile İlgili Taşıma Harcamalarının Kayıt Edilmesi

Mal alış satış işleminde, nakliyeyi alıcının üstlenmesi malın maliyetini artırmaktadır. Bu nedenle satın alan firmanın, yaptığı taşıma harcamasını malın maliyetine eklemesi gerekmektedir.

Hatırlanacağı üzere Sürekli Envanter Yöntemini kullanan bir işletme, satın aldığı malları “*Ticari Mallar*” veya “*Mal Stoku*” hesabında izlemektedir. Mal alıştı sırasında katlanılan taşıma harcaması malın maliyetini artırdığını göre, taşıma harcamasının da “*Ticari Mallar*” veya “*Mal Stoku*” hesabının borç (sol) tarafına kaydedilmesi gerekmektedir.

Örnek:

Klima alım satımı ile uğraşan bir işletmenin, 14 Ekim 2021 tarihinde toplam 5.000 TL değerindeki 10 adet klimayı peşin paraya satın aldığı ve klimaların işletmeye getirilebilmesi için nakliye şirketine 200 TL ödediğini varsayıyalım. Bu finansal olayla ilgili işletmenin Sürekli Envanter Yöntemine göre yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kayıtları aşağıdaki gibidir.

1. Mal alıştı ile ilgili yapılması gereken kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
14.10.2021	1	Ticari Mallar Hesabı Kasa Hesabı	5.000	5.000

2. Taşıma bedeli ile ilgili yapılması gereken kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
14.10.2021	2	Ticari Mallar Hesabı Kasa Hesabı	200	200

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ MALLAR HESABI		KASA HESABI	
¹ 5.000			^{5.000} ₁

TİCARİ MALLAR HESABI		KASA HESABI	
¹ 5.000 ² 200			^{5.000} ₁ ² 200

6.4.2. Sürekli Envanter Yöntemine Göre Mal Satışı ile İlgili Taşıma Harcamalarının Kayıt Edilmesi

Daha önce de belirtildiği gibi, mal satışı sırasında katlanılan taşıma harcamaları mal maliyetine eklenmemeyip, doğrudan dönem gideri olarak dikkate alınmaktadır. Mal satışı esnasında katlanılan taşıma harcaması tutarı “*Taşıma Gideri*” veya “*Pazarlama Gideri*” hesabına borç (sol taraf) kaydı yapılarak muhasebeleştirilmektedir.

Örnek:

Bir işletme 14 Aralık 2021 tarihinde sattığı malların müşterisine nakliyesi için 600 TL taşıma ücretine katlanmış ve tamamını peşin olarak ödemisti. Bu finansal olayla ilgili işletmenin yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
14.12.2021	XXX	Taşıma Gideri Hesabı Kasa Hesabı	600	600

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TAŞIMA GİDERİ HESABI		KASA HESABI	
600			600

6.5. Sürekli Envanter Yöntemi Uygulaması

Sürekli envanter yönteminin uygulanması aşağıdaki Ata Ticaret işletmesi örneği ile ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

ATA TİCARET İŞLETMESİ

Ata Ticaret İşletmesinin 31.12.2020 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir;

Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Borçlar	
KASA	80.000	BORÇLAR	180.000
BANKALAR	70.000	BORÇ SENETLERİ	250.000
ALACAKLAR	140.000		
ALACAK SENETLERİ	170.000		
TİCARİ MALLAR	250.000		
		Uzun Vadeli Borçlar	
		BANKA KREDİLERİ	370.000
		Özsermaye	
DEMİRBAŞLAR	190.000	SERMAYE	1.000.000
BİNALAR	800.000	DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	200.000
TAŞITLAR	300.000		
TOPLAM VARLIKLAR	2.000.000	TOPLAM BORÇLAR VE	2.000.000
		ÖZSERMAYE	

Perakende sektöründe faaliyet gösteren Ata Ticaret İşletmesinin 31.12.2020 tarihinde bilançosunda gözüken Ticari Mallar hesabı, 25 adet X malından oluşmaktadır. 2021 yılı Ocak ayı içinde aşağıdaki finansal olaylar gerçekleşmiştir.

3 Ocak Deniz İşletmesine 15 adet X malı, 100.000 TL'si peşin geri kalani kredili olarak toplam 270.000 TL'ye satılmıştır. 10.000 TL olan taşıma ücreti Deniz İşletmesi tarafından ödenmiştir.

5 Ocak Deniz İşletmesi X mallarından 3 adedini rengini beğenmediği gerekçesiyle iade etmiştir.

9 Ocak 50.000 TL'lik alacak tahsil edilmiştir.

13 Ocak 30.000 TL peşin paraya bir klima sistemi satın alınmıştır.

14 Ocak 40 adet Y malı, 50.000 TL'si banka yolu, geri kalani da kredili olarak toplam 200.000 TL'ye Han İşletmesinden satın alınmıştır. 20.000 TL'lik taşıma bedeli Ata Ticaret İşletmesi tarafından ödenmiştir.

16 Ocak Mallar istenilen kriterlere tam uymadığı için geri verilmek istenmiş, buna karşın Han İşletmesi iade almak yerine 40.000 TL'lik indirim teklifinde bulunmuş, teklif Ata Ticaret İşletmesi tarafından uygun görürlerek kabul edilmiştir.

21 Ocak Yıldız İşletmesine 30 adet Y malı 240.000 TL ve 13 adet X malı 260.000 TL olmak üzere toplam 500.000 TL'ye, 150.000 TL'si peşin geri kalani kredili olarak satılmıştır. 30.000 TL'lik taşıma bedeli Yıldız İşletmesi tarafından ödenmiştir.

22 Ocak Yıldız İşletmesi 5 adet Y malını bozuk olduğu gerekçesiyle iade etmiştir. Geri kalan Y malları için de 20.000 TL indirim yapılmıştır.

24 Ocak Vadesi gelen 140.000 TL'lik alacak senedi tahsil edilmiştir.

25 Ocak 30 adet Z malı toplam 450.000 TL'ye Öz İşletmesinden yarısı peşin, yarısı kedili olarak satın alınmıştır. 9.000 TL'lik taşıma bedeli Ata İşletmesi tarafından ödenmiştir.

26 Ocak 5 adet Z malı Öz işletmesine kusurlu olduğu gerekçesiyle iade edilmiş, geri kalani için de 34.000 TL indirim alınmıştır.

29 Ocak 100.000 TL'lik alacak tahsil edilmiştir.

31 Ocak Ocak ayı için 80.000 TL'lik maaş ödemesi yapılmıştır.

31 Ocak 75.000 TL banka kredisini geri ödemesi yapılmıştır. Bu tutarın 5.000 TL'si faiz ödemesidir.

31 Ocak Gazetelere toplam 5.000 TL'lik reklam verilmiş ancak reklam bedeli henüz ödenmemiştir.

İSTENENLER:

A) Gerekli günlük defter kayıtlarını sürekli envanter yöntemine göre yapınız ve büyük deftere aktarınız.

B) 31.01.2021 tarihili mizanız hazırlayınız.

C) 01-31 Ocak 2021 dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunu (gelir tablosunu) ve 31.01.2021 tarihli bilançoyu şekil şartlarına uygun olarak hazırlayınız.

YEVMİYE (GÜNLÜK DEFTER) KAYITLARI

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
01.01.2021	1	Kasa H. Bankalar H. Alacaklar H. Alacak Senetleri H. Ticari Mallar H. Demirbaşlar H. Binalar H. Taşıtlar H. Borçlar H. Borç Senetleri H. Banka Kredileri H. Sermaye H. Dağıtılmamış Kârlar H. <i>Açılış maddesi</i>	80.000 70.000 140.000 170.000 250.000 190.000 800.000 300.000 180.000 250.000 370.000 1.000.000 200.000	
03.01.2021	2	Kasa H. Alacaklar H. Satışlar H. <i>Deniz İşletmesine 15 adet X malı satışı</i>	100.000 170.000	270.000
03.01.2021	3	Satılan Malların Maliyeti H. ¹ Ticari Mallar H. <i>Deniz İsl. Satılan 15 adet X malının maliyeti</i>	150.000	150.000
05.01.2021	4	Satış İade ve İndirimleri H. Alacaklar H. <i>Deniz İsl. 3 adet X malı iade alımı satış hasılatı düzeltmesi</i>	54.000	54.000
05.01.2021	5	Ticari Mallar H. Satılan Malların Maliyeti H. <i>Deniz İsl. İade alınan 3 adet X malının maliyet kaydı</i>	30.000	30.000
09.01.2021	6	Kasa H. Alacaklar H <i>Alacak tahsilati</i>	50.000	50.000

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
13.01.2021	7	Demirbaşlar H. Kasa H. <i>Klima alımı</i>	30.000	30.000
14.01.2021	8	Ticari Mallar H. Borçlar H. Bankalar H. <i>Han İşletmesinden 40 adet Y malı satın alımı</i>	200.000	150.000 50.000
14.01.2021	9	Ticari Mallar H. Kasa H. <i>40 adet Y malı taşıma bedeli</i>	20.000	20.000
16.01.2021	10	Borçlar H. Ticari Mallar H. ¹ <i>Han İsl. Satın alınan Y malları için indirim alımı</i>	40.000	40.000
21.01.2021	11	Kasa H. Alacaklar H. Satışlar H. <i>Yıldız İşletmesine 30 adet Y ve 13 adet X malı satışı</i>	150.000 350.000	500.000
21.01.2021	12	Satılan Malların Maliyeti H. ² Ticari Mallar H. <i>Yıldız İsl. satılan 30 adet Y ve 13 adet X malının maliyeti</i>	265.000	265.000
22.01.2021	13	Ticari Mallar H. Satılan Mallarının Maliyeti H. <i>Yıldız İsl. İade alınan 5 adet Y malının maliyet kaydı</i>	22.500	22.500
22.01.2021	14	Satış İade ve İndirimleri H. ³ Alacaklar H. <i>Yıldız İsl. Satılan Y malları 5 adedinin iade alınması nedeniyle satış hasılatı düzeltmesi</i>	40.000	40.000

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
22.01.2021	15	Satış İade ve İndirimleri H. Alacaklar H. <i>Yıldız İsl. Satılan Y malları için indirim yapılması nedeniyle satış hasılatı düzeltmesi</i>	20.000	20.000
24.01.2021	16	Kasa H. Alacak Senetleri H. <i>Vadesi gelen alacak senedi tahsilati</i>	140.000	140.000
25.01.2021	17	Ticari Mallar H. Borçlar H. Kasa H. <i>Öz İşletmesinden 30 adet Z malı satın alımı</i>	450.000	225.000 225.000
25.01.2021	18	Ticari Mallar H. Kasa H. <i>Satin alınan Z mallarının taşıma bedeli</i>	9.000	9.000
26.01.2021	19	Borçlar H. Ticari Mallar H. <i>5 adet Z malının Öz İşletmesine iade edilmesi</i>	75.000	75.000
26.01.2021	20	Borçlar H. Ticari Mallar H. <i>Öz İsl. satın alınan Z malları için indirim alınması</i>	34.000	34.000
29.01.2021	21	Kasa H. Alacaklar H. <i>Alacak tahsilati</i>	100.000	100.000
31.01.2021	22	Ücret Gideri H. Kasa H. <i>Ocak ayı personel ücretleri</i>	80.000	80.000
31.01.2021	23	Banka Kredileri H. Faiz Gideri H. Kasa H. <i>Banka Kredi borcu ödemesi</i>	70.000 5.000	75.000
31.01.2021	24	Reklam Gideri H. Çeşitli Borçlar H. <i>Gazeteye reklam verilmesi</i>	5.000	5.000

BÜYÜK DEFTER (DEFTERİ KEBİR) HESAPLARI

KASA H.	
1 80.000	30.000 ⁷
2 100.000	20.000 ⁹
6 50.000	225.000 ¹⁷
11 150.000	9.000 ¹⁸
16 140.000	80.000 ²²
21 100.000	75.000 ²³
620.000	439.000
181.000	

BANKALAR H.	
1 70.000	50.000 ⁸
20.000	
ALACAK SENETLERİ	
1 170.000	140.000 ¹⁶
30.000	

SERMAYE H.	
1.000.000 ¹	
1.000.000	
BORÇ SENETLERİ H.	
250.000 ¹	
250.000	

TİCARİ MALLAR H.	
1 250.000	150.000 ³
5 30.000	40.000 ¹⁰
8 200.000	265.000 ¹²
9 20.000	75.000 ¹⁹
13 22.500	34.000 ²⁰
17 450.000	
18 9.000	
981.500	564.000
417.500	

ALACAKLAR H.	
1 140.000	54.000 ⁴
2 170.000	50.000 ⁶
11 350.000	40.000 ¹⁴
	20.000 ¹⁵
	100.000 ²¹
660.000	264.000
396.000	

SATIŞ İADE VE İNDİRİMLER H.	
4 54.000	
14 40.000	
15 20.000	
114.000	

TAŞITLAR H.	
1 300.000	
300.000	

ÜCRET GİDERİ H.	
10 40.000	180.000 ¹
19 75.000	150.000 ⁸
20 34.000	225.000 ¹⁷
149.000	555.000
406.000	

DEMİRBAŞLAR H.	
1 190.000	
7 30.000	
220.000	

SATILAN MALLARIN MALİYETİ H.	
3 150.000	30.000 ⁵
12 265.000	22.500 ¹³
415.000	52.500
362.500	

FAİZ GİDERİ H.	
23 5.000	
5.000	

BANKA KREDİLERİ H.	
23 70.000	370.000 ¹
300.000	

REKLAM GİDERİ H.	
24 5.000	
5.000	

ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.	
5.000 ²⁴	
5.000	

DAĞITILMAMIS KÂRLAR H.	
200.000 ¹	
200.000	

ATA TİCARET İŞLETMESİ 31 OCAK 2021 TARİHLİ MİZANI

HESAP İSMİ	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KASA	620.000	439.000	181.000	0
BANKALAR	70.000	50.000	20.000	0
ALACAKLAR	660.000	264.000	396.000	0
ALACAK SENETLERİ	170.000	140.000	30.000	0
TİCARİ MALLAR	981.500	564.000	417.500	0
DEMİRBAŞLAR	220.000	0	220.000	0
BİNALAR	800.000	0	800.000	0
TAŞITLAR	300.000	0	300.000	0
BORÇLAR	149.000	555.000	0	406.000
BORÇ SENETLERİ	0	250.000	0	250.000
BANKA KREDİLERİ	70.000	370.000	0	300.000
ÇEŞİTLİ BORÇLAR	0	5.000	0	5.000
SERMAYE	0	1.000.000	0	1.000.000
DAĞITILMAMIS KÂRLAR	0	200.000	0	200.000
SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ	114.000	0	114.000	0
SATIŞLAR	0	770.000	0	770.000
SATILAN MALLARIN MALİYETİ	415.000	52.500	362.500	0
ÜCRET GİDERİ	80.000	0	80.000	0
REKLAM GİDERİ	5.000	0	5.000	0
FAİZ GİDERİ	5.000	0	5.000	0
TOPLAM	4.659.500	4.659.500	2.931.000	2.931.000

ATA TİCARET İŞLETMESİ 2021 YILI OCAK AYI KÂR VEYA ZARAR TABLOSU	
NET SATIŞLAR	656.000
SATIŞLAR	770.000
SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ (-)	(114.000)
SATILAN MALLARIN MALİYETİ	(362.500)
BRÜT KÂR	293.500
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(85.000)
PAZARLAMA GİDERLERİ ¹	(5.000)
YÖNETİM GİDERLERİ ²	(80.000)
FAALİYET KÂRI	208.500
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(5.000)
FAİZ GİDERİ	(5.000)
DÖNEM NET KÂRı	203.500

ATA TİCARET İŞLETMESİ 31 OCAK 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU			
VARLIKLER		BORÇLAR VE ÖZSERMAYE	
<u>Dönen Varlıklar</u>	1.044.500	<u>Kısa Vadeli Borclar</u>	661.000
Kasa	181.000	Borclar	406.000
Bankalar	20.000	Borc Senetleri	250.000
Alacaklar	396.000	Cesitli Borclar	5.000
Alacak Senetleri	30.000		
Ticari Mallar	417.500		
<u>Duran Varlıklar</u>	1.320.000	<u>Uzun Vadeli Borclar</u>	300.000
Demirbaşlar	220.000	Banka Kredileri	300.000
Tastalar	300.000	<u>Özsermaye</u>	1.403.500
Binalar	800.000	Sermaye	1.000.000
		Dağıtılmamış Kârlar ³	403.500
VARLIK TOPLAMI	2.364.500	BORÇ VE ÖZSERMAYE TOPLAMI	2.364.500

Bölüm Özeti

Bu bölümde Ticaret İşletmeleri muhasebe kayıt düzeni ele alınmıştır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için gerekli görülen kavramlara değinilmiş, ticaret işletmelerindeki kayıt düzenleri genel olarak belirtilmiş ve ticaret işletmelerinin Kâr veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu) формattları ele alınmıştır. Ticaret İşletmelerindeki mal alış ve satış işlemlerinin Sürekli Envanter Yöntemine göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Sürekli Envanter Yöntemine göre satış iadeleri, satış indirimleri, alış iadeleri ve alış indirimlerinin kayıtlara geçirilmesi anlatılmıştır.

Ticari mal, üzerinde değişiklik yapılmaksızın, satılmak amacıyla edinilen varlıklara denilmektedir. Satış hasılatı, bir ticaret işletmesinin ana faaliyet konusu ile ilgili en büyük gelir kaynağıdır. Ticari malların satılması sonucunda elde edilmektedir. Bir ticaret işletmesinde bir dönem boyunca satılan malları edinmek için yapılan harcamaların toplam tutarı, satışların maliyetini oluşturmaktadır. Söz konusu tutar, satış hasılatını elde edebilmek için katlanılan bir gider olarak dikkate alınmaktadır. Brüt Kâr, mal satışlarından elde edilen hasılat ile satılan malların maliyeti arasındaki farktır (Satışlar – Satılan Malları Maliyeti = Brüt Kâr).

Her mal satışı gerçekleştirgiinde, gerçekleşen satış gelirinin yanı sıra satılan malların maliyetinin de anlık olarak hesaplanması kaydedildiği yönteme Sürekli Envanter Yöntemi denilmektedir.

Sürekli Envanter Yöntemine göre, satılmak amacıyla alınan mallar “Mal Stoku” veya “Ticari Mallar” hesabında izlenmektedir. Sürekli Envanter Yöntemine göre mal satışı gerçekleştirgiinde en az iki muhasebe kaydı yapılmaktadır. Yapılan muhasebe kayıtlarından ilki satış hasılatına ilişkin, ikincisi de satılan malların maliyetine ilişkin kayıtlardır.

Kaynakça

- Arikboğa, D. (2016). Finansal Muhasebe (4. Basım). İstanbul: Der Yayınları.
- Erdamar, C., Orhon Basık, F. (2010). Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Koç Yalkın, Y. (2013). Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar (19. Basım). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Nişanyan, S. Nişanyan Sözlük: Çağdaş Türkçenin Etimolojisi. <https://nisanyansozluk.com/>?
- Phillips, F., Libby, R., Libby, P. A. (2011). Fundamentals of Financial Accounting (13th Edition). New York: McGraw – Hill.
- Türk Dil Kurumu. Güncel Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr/>
- Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., Carcello, J. V. (2012). Financial Accounting. New York: McGraw – Hill.

7. TİCARET İŞLETMELERİNDE KAYIT DÜZENİ: DÖNEM SONU (ARALIKLI) ENVANTER YÖNTEMİ

Giriş

Hatırlanacağı üzere ticaret işletmelerinde sürekli envanter yöntemi ile dönem sonu envanter yöntemi olmak üzere iki farklı kayıt tekniği uygulanabilmektedir. Bir önceki bölümde sürekli envanter yöntemi üzerinde durulmuştur.

Bu bölümde de ticaret işletmelerinde temel olarak mal alış ve satış işlemlerinin Dönem Sonu Envanter Yöntemine göre muhasebeleştirilmesi anlatılacaktır. Bununla beraber dönem sonu envanter yöntemine göre mal alış ve satış işlemlerinin yanı sıra satış iadeleri, satış indirimleri, alış iadeleri, alış indirimleri ve taşıma işlemlerinin de nasıl kaydedilmesi gerektiğine değinilecektir.

Bunlarla beraber dönem sonu envanter yöntemi kullanan ticaret işletmelerindeki muhasebe düzeninin daha iyi anlaşılabilmesi için örnek uygulama yapılacaktır. Örnek uygulama üzerinden kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlama şeklindeki muhasebe döngüsü dönem sonu envanter yöntemine göre detaylı olarak ele alınacaktır.

7.1. Dönem Sonu Envanter (Aralıklı Envanter) Yöntemine Göre Mal Alış ve Satışlarının Muhasebeleştirilmesi

Satışların maliyetini her satış sırasında ölçerek kayıt etmek yerine, finansal tabloların hazırlanacağı her dönemde sonunda hesaplayan işletmeler mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde Dönem Sonu Envanter Yöntemini kullanmaktadır. Genellikle işletmeler, satılan malların maliyetinin anlık olarak hesaplanması olası veya ekonomik değilse bu yöntemi tercih etmektedirler.

Mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde Dönem Sonu Envanter Yönteminin kullanılması durumunda, dönemde sonunda elde kalan stokların sayımı yapılp, maliyeti ölçülmeden satılan malların maliyetinin hesaplanabilmesi mümkün değildir. Bir başka deyişle bu yöntemde, satılan malların maliyetinin hesaplanması dönemde sonuna bırakılmaktadır. Dolayısıyla, Sürekli Envanter Yöntemini seçen işletmeler dönemde herhangi bir anda elde bulunan mal stokunun maliyet değerini ve o ana kadar satılan malların maliyetini takip etme imkânına sahipken; Dönem Sonu Envanter Yöntemini kullanan bir işletmenin böyle bir imkâni bulunmamaktadır.

Sürekli Envanter Yönteminden farklı olarak, Dönem Sonu Envanter Yönteminde mal alışları “Ticari Mallar” veya “Mal Stoku” hesabına değil “Alışlar” hesabına kaydedilmektedir. Ayrıca Dönem Sonu Envanter Yönteminde mal satışı işleminin muhasebeleştirilmesinde sadece satış hasılatı ile ilgili gelir kaydı yapılmakta, satılan malların maliyeti ile mal stokuna ilişkin maliyet kaydı topluca yapılmak üzere dönemde sonuna bırakılmaktadır.

7.1.1. Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Mal Alışlarının Kayıt Edilmesi

Dönem Sonu Envanter Yöntemine göre, satınmak amacıyla alınan mallar Sürekli Envanter Yönteminde olduğu gibi Mal Stoku veya Ticari Mallar hesabında değil, “Alışlar” hesabında izlenmektedir. Mal alışları “Alışlar” hesabının borç tarafına (sol tarafına) kayıt yapılarak takip edilmektedir.

Örnek 1:

Edirne Ticaret İşletmesi 24 Kasım 2021 tarihinde toplam 30.000 TL tutarındaki 100 adet cep telefonunu, bedeli bir ay sonra ödenmek koşuluyla Balikesir İşletmesinden satın almıştır. Bu finansal olayla ilgili Edirne Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
24.11.2021	1*	Alışlar Hesabı Ticari Borclar Hesabı	30.000	30.000

*Yevmiye No'su kolaylık sağlama açısından “1” olarak verilmiştir.

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

ALIŞLAR HESABI	TİCARİ BORCLAR HESABI
130.000	30.0001

7.1.2. Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Mal Satışlarının Kayıt Edilmesi

Mal satışları sonucu elde edilen satış hasılatının, satılan malın miktarı ile satılan malların birim satış fiyatının çarpılması sonucunda hesaplandığını daha önce vurgulamıştık. Dönem Sonu Envanter Yöntemine göre mal satışı gerçekleştiğinde satış hasılatına ilişkin kayıt yapılmakta ancak satılan malların maliyetine ve mal stokuna ilişkin muhasebe kaydı ise dönemde sonuna bırakılmaktadır. Toplam hasılat tutarı, Kâr veya Zarar Tablosunda (Gelir Tablosunda) yer alan “Satışlar” hesabına kaydedilmektedir. Satışlar Hesabı bir gelir hesabı olduğu için satış hasılatı tutarı bu hesabın alacak (sağ) tarafına yazılmaktadır. Satış sonucu elde edilen nakit ya da alacaklarda oluşan artışlar ilgili varlık hesaplarının borç (sol) tarafına kaydedilmektedir.

Örnek 2:

Edirne Ticaret İşletmesi 24 Kasım 2021 tarihinde satın aldığı cep telefonlarından 25 tanesini, 26 Kasım 2021 tarihinde tanesi 500 TL'den Trabzon İşletmesine satmış ve bedelini peşin olarak tahsil etmiştir. Bu finansal olayla ilgili Edirne Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
26.11.2021	2	Kasa Hesabı Satışlar Hesabı	12.500	12.500*
* Satış Hasılatı = 500 TL/adet x 25 adet = 12.500 TL				

* Satış Hasılatı = 500 TL/adet x 25 adet = 12.500 TL

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

KASA HESABI	SATIŞLAR HESABI
² 12.500	^{12.500} ²

7.1.3. Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Satış İadelerinin Kayıt Edilmesi

Sürekli Envanter Yöntemine göre satış iadelerinin kayıt edilmesi bölümünde bahsettiğimiz üzere, satılan malların bir kısmı müsteri memmuniyetisizliği veya başka sebepler nedeniyle satıcıya iade edilebilir. Satıştan sonra yapılan söz konusu iadeler, satış hasılatı ile ilgili olarak daha önce yapılmış kayıtlar nedeniyle defterlerde yer alan tutarların düzeltilmesini gerektirmektedir. Buna göre, daha önce gelirlerde bir artış olarak “Satışlar” hesabına kaydedilmiş tutarın iade alınan mal miktarına isabet eden kısmı kadar, satış hasılatının azaltılması gerekmektedir. Satış hasılatındaki azalış tutarı, “Satışlar” hesabına kaydedilmeyip, brüt satış hasılatından daha sonra düşülmek üzere “Satış İade ve İndirimleri” isimli ayrı bir hesabın borç (sol) tarafına kayıt yapmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

Dönem Sonu Envanter Yönteminde satışın yapıldığı tarihte mal stoku azalısına ilişkin herhangi bir kayıt yapılmadığı için, satılan mallardan bir kısmının iade olarak geri alınması nedeniyle stoklarda meydana gelen artış ile ilgili de herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

Örnek 3:

27 Kasım 2021 tarihinde Trabzon İşletmesi, Edirne Ticaret İşletmesinden 26 Kasım 2021 tarihinde aldığı cep telefonlarından 2 tanesini bozuk olduğu için iade etmiştir. İade edilen cep telefonlarının bedeli Edirne İşletmesince Trabzon İşletmesine peşin olarak ödenmiştir. Bu finansal olayla ilgili Edirne Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
27.11.2021	3	Satış İade ve İndirimleri Hesabı Kasa Hesabı	1.000*	1.000

* İade Tutarı = 500 TL/adet x 2 adet = 1.000 TL

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ HESABI	KASA HESABI
³ 1.000	² 12.500 ^{1.000} ³

7.1.4. Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Satış İndirimlerinin Kayıt Edilmesi

Bazı durumlarda satıcı ve alıcının malin iadesi yerine, mal bedeli üzerinden bir indirim yapılması hususunda anlaşarak sorunu çözme yolunu tercih ettiklerini Sürekli Envanter Yöntemine göre satış indirimlerinin kayıt edilmesi bölümünde vurgulamıştık. Hatırlanacağı üzere bu gibi durumlarda yapılan indirim, alıcı için alış indirim, satıcı içinse satış indirimini anlamına gelmektedir.

Mal satışlarından sonra gerçekleşen bu şekildeki satış indirimleri, satış hasılatını azaltıcı etki yapmaktadır. Ancak yine satış hasılatındaki bu azalış tutarı, doğrudan “Satışlar” hesabına kaydedilmek yerine, hasılat tutarını dolaylı yoldan azaltan “Satış İade ve İndirimleri” hesabının borç (sol) tarafına kayıt yapmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 4:

28 Kasım 2021 tarihinde, Trabzon İşletmesi 26 Kasım 2021 tarihinde satın aldığı cep telefonlarının hafiza kartlarının istediği özelliklerini taşımadığı gereğiyle Edirne Ticaret İşletmesinden 700 TL indirim talep etmiştir. Bu indirim talebi Edirne Ticaret İşletmesince kabul edilmiş ve indirim bedeli Trabzon İşletmesine ödenmiştir. Bu finansal olayla ilgili Edirne Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
28.11.2021	4	Satış İade ve İndirimleri Hesabı Kasa Hesabı	700	700

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ HESABI	KASA HESABI
³ 1.000 ⁴ 700	² 12.500 ^{1.000} ³ ⁷⁰⁰ ⁴

7.1.5. Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Alış İadelerinin Kayıt Edilmesi

Satın alınan malların bir kısmının herhangi bir nedenle tedarikçiye iade edilmesi durumunda, iade edilen mallar alış bedelleri üzerinden muhasebeleştirilmelidir. İade edilen malların bedeli henüz ödenmemişse, ilgili tutar tedarikçiye olan borçlardan düşülmekte; eğer iade edilen mallarla ilgili olarak ödeme yapılmışsa, söz konusu tutar tedarikçiden tahsil edilmektedir. Dönem Sonu Envanter Yönteminde mal alışları “Ticari Mallar (Mal Stoku)” hesabına kaydedilmediği için, iade edilen mallar “Alış İade ve İndirimleri” hesabında izlenmektedir. Bu nedenle iade edilen mallar, maliyeti tutarları üzerinden, “Alış İade ve İndirimleri” hesabının alacak (sağ) tarafına kayıt yapmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 5:

29 Kasım 2021 tarihinde Edirne İşletmesi, 24 Kasım 2021 tarihinde Balıkesir İşletmesinden satın aldığı cep telefonlarından 3 tanesini iade etmiştir. İade edilen malların bedeli olan 900 TL, Edirne Ticaret İşletmesinin Balıkesir İşletmesine olan borcundan düşülmüştür. Bu finansal olayla ilgili Edirne Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
29.11.2021	5	Ticari Borçlar Hesabı Alış İade ve İndirimleri Hesabı	900	900

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BORÇLAR HESABI

ALIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ HESABI

5900

30.000⁴

900⁵

7.1.6. Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Alış İndirimlerinin Kayıt Edilmesi

Satış indirimlerinin kayıt edilmesi bölümünde bahsedildiği gibi alıcı ve satıcının karşılıklı olarak anlaşması durumunda yapılan indirim, alıcı için alış indirimi, satıcı içinse satış indirimi anlamına gelmektedir. Hatırlanacağı üzere, Sürekli Envanter Yönteminde alıcıının lehine olan bu durum eldeki malların maliyetini azalttığı için “Ticari Mallar (Mal Stoku)” hesabının alacak (sağ) tarafına kayıt yapılarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak, Dönem Sonu Envanter Yönteminde satın alınan mallar “Ticari Mallar (Mal Stoku)” hesabına kaydedilmediği için, alış indirimlerinde de bu hesap kullanılamamaktadır. Dönem Sonu Envanter Yönteminde alış indirimleri, alış iadelerinde olduğu gibi, “Alış İade ve İndirimleri” hesabına kaydedilmektedir. Bu nedenle indirim tutarı “Alış İade ve İndirimleri” hesabının alacak (sağ) tarafına kayıt yapmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 6:

30 Kasım 2021 tarihinde Edirne İşletmesi, 24 Kasım 2021 tarihinde Balıkesir İşletmesinden satın aldığı cep telefonlarının renginde sorun olduğu için 2.000 TL indirim talep etmiştir. İndirim talebi Balıkesir İşletmesince kabul edilmiş ve indirim tutarı Edirne Ticaret İşletmesinin borcundan düşülmüştür. Bu finansal olayla ilgili Edirne Ticaret İşletmesince yapılması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
30.11.2021	6	Ticari Borçlar Hesabı Alış İade ve İndirimleri Hesabı	2.000	2.000

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BORÇLAR HESABI

ALIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ HESABI

5900
62.000

30.000⁴

900⁵
2.000⁶

7.2. Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Taşıma Harcamalarının Kayıt Edilmesi

Hatırlanacağı üzere satın alınan bir malın maliyeti sadece malın alış fiyatını değil, işletmenin deposuna gelene kadar katlanılan nakliye, sigorta, komisyon, geri alınamayacak vergiler vb. ilave harcamaları da kapsamaktadır. Bu ilave harcamalardan en sık karşılaşılan taşıma harcamalarıdır.

Mal alımı sırasında katlanılan taşıma harcaması maliyeti artırırken, mal satışı esnasında katlanılan taşıma harcaması malın maliyetini etkilememekte doğrudan taşıma gideri olarak kaydedilmektedir.

7.2.1. Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Mal Alışı ile İlgili Taşıma Harcamalarının Kayıt Edilmesi

Mal alışı sırasında katlanılan taşıma harcaması malın maliyetini artırmamasına rağmen, Dönem Sonu Envanter Yöntemini kullanan bir işletme, mal alışlarının izlenmesinde “Ticari Mallar” veya “Mal Stoku” hesabı yerine “Alışlar” hesabını kullandığı için, taşıma harcaması ile ilgili maliyeti doğrudan mal maliyetine ekleyememektedir. Bu nedenle, alışla ilgili taşıma harcamaları “Giriş Navlunu” olarak adlandırılan farklı bir hesapta izlenmektedir. Taşıma harcaması gerçekleştirildiğinde, taşıma tutarı “Giriş Navlunu” hesabının borç (sol) tarafına kaydedilmektedir.

Örnek:

Klima alım satımı ile uğraşan bir işletmenin, 14 Ekim 2021 tarihinde toplam 5.000 TL değerindeki 10 adet klimayı peşin paraya satın aldığı ve klimaların işletmeye getirilebilmesi için nakliye şirketine 200 TL ödediğini varsayılmı. Bu finansal olayla ilgili işletmenin Dönem Sonu Envanter Yöntemine göre yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kayıtları aşağıdaki gibidir.

1. Mal alıştı ile ilgili yapılması gereken kayıt

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
14.10.2021	1	Alışlar Hesabı Kasa Hesabı	5.000	5.000

2. Taşıma bedeli ile ilgili yapılması gereken kayıt

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
14.10.2021	2	Giriş Navlunu Hesabı Kasa Hesabı	200	200

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

ALIŞLAR HESABI	KASA HESABI
15.000	5.000 ¹

GİRİŞ NAVLUNU HESABI	KASA HESABI
200	5.000 ¹ 200 ²

7.2.2. Mal Satışı ile İlgili Taşıma Harcamalarının Kayıt Edilmesi

Mal satışı sırasında katlanılan taşıma harcamaları doğrudan dönem gideri olarak kabul edilmekte ve “Taşıma Gideri” veya “Pazarlama Gideri” hesabına borç (sol taraf) kaydı yapılarak muhasebeleştirilmektedir. Mal satışı için katlanılan taşıma harcamasının kaydedilmesinde, Sürekli Envanter Yöntemi ile Dönem Sonu Envanter Yöntemi arasında bir fark bulunmamaktadır.

Örnek:

Bir işletme 14 Aralık 2021 tarihinde sattığı malların müşterisine nakliyesi için 600 TL taşıma ücretine katlanmış ve tamamını peşin olarak ödemisti. Bu finansal olayla ilgili işletmenin yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir. (Aşağıdaki günlük defter kaydı hem Sürekli Envanter Yöntemi, hem de Dönem Sonu Envanter Yöntemi için geçerlidir.)

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
14.12.2021	xxx	Taşıma Gideri Hesabı Kasa Hesabı	600	600

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TAŞIMA GİDERİ HESABI	KASA HESABI
600	600

7.3. Dönem Sonu Envanter (Aralıklı Envanter) Yöntemi Uygulaması

Dönem sonu envanter yöntemini kullanan işletmelerdeki kayıt düzeni aşağıda yer alan örnek uygulama ile ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

TANGO TİCARET İŞLETMESİ

Tango Ticaret İşletmesinin 30 Eylül 2021 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir.

TANGO TİCARET İŞLETMESİ 30 EYLÜL 2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

DÖNEN VARLIKLAR		KVB	
KASA	12.500	BORÇLAR	61.000
BANKALAR	32.000	PERSONELE BORÇLAR	7.000
ALACAKLAR	50.000	UVB	
ALACAK SENETLERİ	27.000	BANKA KREDİLERİ	120.000
TİCARİ MALLAR	23.500		
DURAN VARLIKLAR		ÖZSERMAYE	
BİNALAR	250.000	SERMAYE	200.000
DEMİRBAŞLAR	45.000	DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	52.000
TOPLAM VARLIK	440.000	TOPLAM B+ÖZS	440.000

Perakende sektöründe faaliyet gösteren Tango Ticaret İşletmesinin 30.09.2021 tarihinde bilançosunda gözüken Ticari Mallar hesabı, X mallarından oluşmaktadır. 2021 Ekim ayı içinde Tango Ticaret İşletmesinde gerçekleşen finansal olaylar şöyledir.

1 Ekim tarihinde 200 adet Y malı toplam 20.000 TL'ye Samba Firmasından kredili olarak satın alınmıştır. Taşıma bedeli olan 200 TL Tango İşletmesi tarafından peşin olarak ödenmiştir.

3 Ekim tarihinde vadesi gelen 24.000 TL'lik alacak senedi ve geçmiş dönem alacaklarından 30.000 TL tahsil edilmiştir.

4 Ekim tarihinde Y mallarında 20 tanesi bozuk olduğu gereğesi ile iade edilirken geri kalanlarında da ufak tefek kusurlar olduğu için 1.200 TL indirim talep edilmiştir. Bu talep Samba Firma tarafından kabul edilmiştir.

5 Ekim tarihinde personele geçen dönemde olan borca karşılık 7.000 TL ödeme yapılmıştır.

8 Ekim tarihinde Y mallarının tümü toplam 28.000 TL'ye Vals İşletmesine kredili olarak satılmıştır. Taşıma bedeli olan 150 TL Tango İşletmesi tarafından ödenmiştir.

9 Ekim tarihinde Vals İşletmesi malları beğenmediği gereğesi ile 1.000 TL indirim istemiş ve bu indirim talebi Tango şirketi tarafından da kabul edilmiştir.

11 Ekim tarihinde Samba İşletmesine olan borcun tamamı ödenmiştir.

13 Ekim Tango Ticaret İşletmesi tanıtım amacıyla gazetelere reklam verilmiş ve reklam bedeli olan 8.000 TL peşin olarak ödenmiştir.

17 Ekim tarihinde 80 adet X malı toplam 32.000 TL'ye kredili olarak Latin Şirketine satılmıştır. 250 TL olan taşıma ücreti Latin işletmesince ödenmiştir.

20 Ekim tarihinde Latin İşletmesi 10 adet malı kusurlu olduğu için iade etmiştir.

24 Ekim tarihinde geçen dönemden vadesi gelen 18.000 TL borç ödemesi yapılmıştır.

27 Ekim tarihinde Sade İşletmesinden 100 adet Z malı 20.000 TL'ye kredili olarak satın alınmıştır. Taşıma bedeli olan 250 TL Tango İşletmesi tarafından ödenmiştir.

29 Ekim tarihinde Sade İşletmesinden alınan Z mallarından 15 tanesi istenilen niteliklere uygun olmadığı gereğesi ile iade edilmiştir.

31 Ekim tarihinde bankaya olan kredi borcu için 8.000 TL ödeme yapılmıştır. Bu ödemenin 500 TL'si tahakkuk eden faiz içindir.

31 Ekim tarihinde personele hak ettikleri ücret olan 7.500 ödenmiştir. Ödenen ücretin 4.000 TL'si yönetim personeli, 3.500 TL'si de pazarlama personeli maaşlarıdır.

31 Ekim tarihinde Ekim ayına ait 150 TL'lik elektrik ve 100 TL'lik telefon faturası gelmiş ancak henüz ödenmemiştir.

Ek bilgi 31 Ekim tarihinde yapılan sayım ile depolarda 26.000 TL'lik mal stoku kaldığı saptanmıştır. (*Dönem sonu envanter yöntemine göre Satılan Malların Maliyeti ve dönem sonu Ticari Mallar stokuna ilişkin dönem sonunda yapılması gereken kayıtlara Kapanış Kayıtları bölümünde de感恩ilecektir.*)

İSTENENLER:

- Tango Ticaret İşletmesinin 2021 yılı Ekim ayına ait finansal olayları ile ilgili günlük defter ve büyük defter kayıtlarını dönem sonu envanter yöntemine göre yapınız.
- Tango Ticaret İşletmesinin 31 Ekim 2021 tarihli mızanını, 2021 yılı Ekim ayına ait Kâr veya Zarar Tablosunu (gelir tablosunu) ve 31 Ekim 2021 tarihli bilançosunu hazırlayınız.

YEVİMİYE (GÜNLÜK DEFTER) KAYITLARI

Tarih	Xey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
01.10.2021	1	Kasa H. Bankalar H. Alacaklar H. Alacak Senetleri H. Ticari Mallar H. Demirbaşlar H. Binalar H. Borçlar H. Personele Borçlar H. Banka Kredileri H. Sermaye H. Dağıtılmamış Kârlar H. <i>Açılış maddesi</i>	12.500 32.000 50.000 27.000 23.500 45.000 250.000 61.000 7.000 120.000 200.000 52.000	
01.10.2021	2	Alışlar H. Borçlar H. <i>Samba İsl. 200 adet Y malî alımı (Bir adet Y malî alış fiyatı = 20.000TL/200ad=100TL/ad)</i>	20.000	20.000
01.10.2021	3	Giriş Navlunu H. Kasa <i>Y malları taşıma bedeli</i>	200	200
03.10.2021	4	Kasa H. Alacaklar H. Alacak Senetleri H. <i>Alacak ve alacak senetleri tahsilatı</i>	54.000 30.000 24.000	
04.10.2021	5	Borçlar H. Alış İade ve İndirimleri H. <i>Samba İsl. alınan 20 adet Y malının iadesi (20adet*100TL/ad=2.000TL)</i>	2.000	2.000
04.10.2021	6	<i>Borçlar H.</i> Alış İade ve İndirimleri H. <i>Samba İsl. Y malları için alınan indirim</i>	1.200	1.200

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
05.10.2021	7	Personel Borçlar H. Kasa H. <i>Personelle borç ödemesi</i>	7.000	7.000
08.10.2021	8	Alacaklar H. Satışlar H. <i>Vals İsl. 180 adet Y mali satışı</i>	28.000	28.000
08.10.2021	9	Taşıma Gideri H. Kasa H. <i>Satılan Y malları için ödenen taşıma bedeli</i>	150	150
09.10.2021	10	Satış İade ve İndirimleri H. Alacaklar H. <i>Vals İsl. yapılan satış indirimi</i>	1.000	1.000
10.10.2021	11	Borçlar H. ¹ Kasa H. <i>Samba İsl. olan bırcın ödenmesi</i>	16.800	16.800
13.10.2021	12	Reklam Gideri H. Kasa H. <i>Şirket tanıtımı için gazetelere reklam verilmesi</i>	8.000	8.000
17.10.2021	13	Alacaklar H. Satışlar H. <i>Latin İsl. 80 adet X mali satışı. (Bir adet X mali satış fiyatı =32.000TL/80ad=400TL/ad)</i>	32.000	32.000
20.10.2021	14	Satış İade ve İndirimleri H. Alacaklar H. <i>Latin İsl. 10 adet X mali iade alımı (10ad*400TL/ad=4.000TL)</i>	4.000	4.000
24.10.2021	15	Borçlar H. Kasa H. <i>Borç ödemesi</i>	18.000	18.000
27.10.2021	16	Alışlar H. Borçlar H. <i>Sade İsl. 100 adet Z mali alımı. (Bir adet Z mali alış fiyatı=20.000TL/100ad=200TL/ad)</i>	20.000	20.000
27.10.2021	17	Giriş Navlunu H. Kasa H. <i>Alınan Z malları için ödenen taşıma bedeli</i>	250	250

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
29.10.2021	18	Borçlar H. Aliş İade ve İndirimleri H. <i>Sade İsl. 15 adet Z mali iadesi (15ad*200TL/ad=3.000TL)</i>	3.000	3.000
31.10.2021	19	Banka Kredileri H. Faiz Gideri H. Kasa H. <i>Banka kredisi geri ödemesi</i>	7.500 500 8.000	
31.10.2021	20	Yönetim Ücret Gideri H. Pazarlama Ücret Gideri H. Kasa H. <i>Personel maaşları ödemesi</i>	4.000 3.500 7.500	
31.10.2021	21	Elektrik Gideri H. (Yönetim) Telefon Gideri H. (Yönetim) Çeşitli Borçlar H. <i>Yönetim bölümüne ait elektrik ve telefon giderleri</i>	150 100 250	

BÜYÜK DEFTER (DEFTERİ KEBİR) HESAPLARI

KASA H.	
12.500	200 ³
4 54.000	7.000 ⁷
	150 ⁹
	16.800 ¹¹
	8.000 ¹²
	18.000 ¹⁵
	250 ¹⁷
	8.000 ¹⁹
	7.500 ²⁰
66.500	65.900
	600

BANKALAR H.	
	132.000
	32.000
ALACAK SENETLERİ	
127.000	24.000 ⁴
	3.000

SERMAYE H.	
	200.000 ¹
	200.000
TİCARİ MALLAR H.	
123.500	
	23.500

BİNALAR H.	
1250.000	
	250.000

DEMİRBAŞLAR H.	
145.000	
	45.000

ALIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ H.	
	2.000 ⁵
	1.200 ⁶
	3.000 ¹⁸
	6.200

GİRİŞ NAVLUNU H.	
3200	
17250	
	450

PERSONELLE BORÇLAR H.	
7.000	7.000 ¹
	0

BORÇLAR H.	
5.200	61.000 ¹
6.1.200	20.000 ²
1116.800	20.000 ¹⁶
1518.000	
183.000	
41.000	101.000
	60.000

TAŞIMA GİDERİ H.	
9150	
	150

SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ H.	
101.000	
144.000	
	5.000

YÖNETİM ÜCRET GİDERİ H.	
204.000	
	4.000

PAZARLAMA ÜCRET GİDERİ H.	
203.500	
	3.500

TELEFON GİDERİ H.	
21100	
	100

ELEKTRİK GİDERİ H.	
21150	
	150

ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.	
	250 ²¹
	250

ALIŞLAR H.	
220.000	
1620.000	
	40.000

BANKA KREDİLERİ H.	
197.500	120.000 ¹
	112.500

DAĞITILMAMIS KARLAR H.	
	52.000 ¹
	52.000

ALACAKLAR H.	
150.000	30.000 ⁴
828.000	1.000 ¹⁰
1332.000	4.000 ¹⁴
110.000	35.000
	75.000

TANGO TİCARET İŞLETMESİ 31 EKİM 2021 TARİHLİ MİZANI

HESAP İSMİ	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KASA	66.500	65.900	600	0
BANKALAR	32.000	0	32.000	0
ALACAKLAR	110.000	35.000	75.000	0
ALACAK SENETLERİ	27.000	24.000	3.000	0
TİCARİ MALLAR	23.500	0	23.500	0
DEMİRBAŞLAR	45.000	0	45.000	0
BİNALAR	250.000	0	250.000	0
BORÇLAR	41.000	101.000	0	60.000
ÇEŞİTLİ BORÇLAR	0	250	0	250
PERSONEL BORÇLAR	7.000	7.000	0	0
BANKA KREDİLERİ	7.500	120.000	0	112.500
SERMAYE	0	200.000	0	200.000
DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	0	52.000	0	52.000
SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ	5.000	0	5.000	0
SATIŞLAR		60.000	0	60.000
ALIŞLAR	40.000	0	40.000	0
ALIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ	0	6.200	0	6.200
GİRİŞ NAVLUNU	450	0	450	0
TAŞIMA GİDERİ	150	0	150	0
REKLAM GİDERİ	8.000	0	8.000	0
YÖNETİM ÜCRET GİDERİ	4.000	0	4.000	0
PAZARLAMA ÜCRET GİDERİ	3.500	0	3.500	0
TELEFON GİDERİ	100	0	100	0
ELEKTRİK GİDERİ	150	0	150	0
FAİZ GİDERİ	500	0	500	0
TOPLAM	671.350	671.350	490.950	490.950

TANGO TİCARET İŞLETMESİ 2021 YILI EKİM AYI K/Z TABLOSU	
NET SATIŞLAR	55.000
SATIŞLAR	60.000
SATIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ (-)	(5.000)
SATILAN MALLARIN MALİYETİ (-)	(31.750)
+ DÖNEM BAŞI TİCARİ MAL STOK	23.500
+ ALIŞLAR	40.000
+ GİRİŞ NAVLUNU	450
- ALIŞ İADE VE İNDİRİMLERİ	(6.200)
SATIŞA HAZIR MALLAR MALİYETİ	57.750
DÖNEM SONU TİCARİ MAL STOK (-)	(26.000)
BRÜT KAR	23.250
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(15.900)
PAZARLAMA GİDERLERİ ¹	11.650
YÖNETİM GİDERLERİ ²	4.250
FAALİYET KARI	7.350
FINANSMAN GİDERLERİ (-)	(500)
DÖNEM NET KÂR	6.850

TANGO TİCARET İŞLETMESİ 31 EKİM 2021 TARİHLİ BİLANCOSU			
VARLIKLAR		BORÇLAR VE ÖZSERMAYE	
Dönen Varlıklar	136.600	Kısa Vadeli Borçlar	60.250
Kasa	600	Borclar	60.000
Bankalar	32.000	Cesitli Borclar	250
Alacaklar	75.000		
Alacak Senetleri	3.000		
Ticari Mallar ¹	26.000		
Duran Varlıklar	295.000	Uzun Vadeli Borçlar	112.500
Demirbaslar	45.000	Banka Kredileri	112.500
Binalar	250.000		
VARLIK TOPLAMI	431.600	Özsermaye	258.850
		Sermaye	200.000
		Dağıtılmamış Kârlar ²	58.850
		BORÇ VE ÖZSERMAYE TOPLAMI	431.600

[9] Y malları alımından dolayı Samba işletmesine olan borç 20.000 TL idi. Ancak alış iadesi nedeniyle 2.000 TL ve alış indirimi nedeniyle 1.200 TL toplam borçtan düşüldüğü için Samba İşletmesine ödeneği gereken borç 16.800 TL'ye inmiştir.

[10] Taşıma Gideri, Reklam Gideri ve Pazarlama Ücret Gideri, Pazarlama Gideri olarak sınıflanmıştır.

[11] Telefon Gideri, Elektrik Gideri ve Yönetim Ücret Gideri, Yönetim Gideri olarak sınıflanmıştır.

[12] Dönem sonunda yapılan sayımda işletmede 26.000 TL değerinde mal stoku kaldığı tespit edildiği için, bilançoda yer alan Ticari Mallar hesabı bu tutar üzerinden gözükmelidir.

[13] Dönem sonu Dağıtılmamış Kârlar tutarı, bir dönem önceki bakiyesine dönem net kârının eklenmesi ile bulunmuştur. ($52.000 \text{ TL} + 6.850 \text{ TL} = 58.850 \text{ TL}$)

Bölüm Özeti

Bu bölümde, Ticaret İşletmelerinde mal alış ve satış, satış iade ve indirimleri, alış iade ve indirimleri işlemleri ile taşıma harcamalarının Dönem Sonu Envanter Yöntemine göre muhasebeleştirilmesi anlatılmıştır.

Satışların maliyetini her satış sırasında ölcerek kayıt etmek yerine, finansal tabloların hazırlanacağı her dönem sonunda hesaplayan işletmeler mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde Dönem Sonu Envanter Yöntemini (DSEY) kullanmaktadır.

Mal alış ve satışlarının muhasebeleştirilmesinde DSEY kullanılması durumunda, dönem sonunda elde kalan stokların sayımı yapılp, maliyeti ölçülmeden satılan malların maliyetinin hesaplanabilmesi mümkün değildir. Bir başka deyişle bu yöntemde, satılan malların maliyetinin hesaplanması dönem sonuna bırakılmaktadır.

Sürekli Envanter Yönteminden farklı olarak, DSEY'de mal alışları "Ticari Mallar" veya "Mal Stoku" hesabına değil "**Alışlar**" hesabına kaydedilmektedir. Ayrıca DSEY'de, satılan malların maliyeti ile mal stokuna ilişkin maliyet kaydı topluca yapılımak üzere dönem sonuna bırakılmaktadır. Satılan malların maliyeti (SMM) de aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{SMM} = \text{Dönem Başı Mal Stoku} + \text{Net Alışlar} - \text{Dönem Sonu Mal Stoku}$$

Ticari malların edinimine ilişkin olarak yapılan ilave harcamalardan en sık rastlananı taşıma ile ilgili olanıdır. Mal almında katlanılan taşıma harcaması maliyeti artırmakta ve bu nedenle ilgili taşıma harcaması malın maliyetine eklemektedir. Mal satış işleminde katlanılan taşıma harcaması ise malın alış maliyeti ile ilgili olmadığı için malın maliyetine eklenmemekte ve doğrudan taşıma gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Sürekli Envanter Yönteminde alınan mallar için katlanılan taşıma harcamalar doğrudan "*Ticari Mallar*" hesabına kaydedilmektedir. DSEY'de ise mal alışlarının izlenmesinde "*Alışlar*" hesabı kullandığı için, alışla ilgili taşıma harcamaları "*Giriş Navlunu*" olarak adlandırılan farklı bir hesapta izlenmektedir.

Kaynakça

Erdamar, C., Orhon Basık, F. (2010). Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Harisson Jr., W. T., Horngren, C. T., Thomas, C. W., Tietz, W. M. (2017). Financial Accounting (11th Edition). Boston: Pearson.

Phillips, F., Libby, R., Libby, P. A. (2011). Fundamentals of Financial Accounting (13th Edition). New York: McGraw – Hill.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., Kieso, D. E. (2015). Accounting Principles (12th Edition). Amerika Birleşik Devletleri: John Wiley & Sons.

Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., Carcello, J. V. (2012). Financial Accounting. New York: McGraw – Hill.

8. NAKİT İSKONTOLARI VE KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV)

Giriş

Ticari hayatı ekonomik zorluklar nedeniyle satışlar genellikle kredili (vadeli) olarak yapılmaktadır. Bu da satıcı açısından paranın geç tahsil edilmesine ve nakit sıkıntısı çekmesine yol açılmaktadır. Satıcılar bu sorunu aşmak ve parayı erken tahsil edebilmek için müşterilerine bazı imkanlar sağlamaktadır. Bu imkanlardan biri nakit iskontolarıdır. Bu bölümde nakit iskontolarının ne anlama geldiği ve hem sürekli envanter hem de dönem sonu envanter yöntemlerine göre nasıl muhasebeleştirileceği incelenecaktır.

Gündelik hayatımızda sıkça karşılaştığımız Katma Değer Vergisi (KDV), dünyanın birçok ülkesinde bulunan ve tüketim üzerinden alınan bir çeşit vergidir. Her bir alım satım işleminde uygulanan KDV işlemler için de önemli bir konudur. Bu doğrultuda KDV'nin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonunda KDV'ye ilişkin yapılması gereken ayarlama kayıtları detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

8.1. Nakit İskontoları

Gündelik ticaret hayatında işletmeler, kendi aralarında yaptıkları mal alış ve satışlarını genellikle peşin olarak değil, 30, 60 veya 90 günlük vadelerle kredili olarak yapmaktadır. Burada kullanılan kredi kelimesi, banka kredisini anlamına gelmemekte, mal alış veya satış bedellerinin ileriki bir tarihte ödeneceği veya tahsil edileceği anlamını taşımaktadır. Örneğin 60 gün vadeli bir satış yapıldığında, alıcının mal bedelini net olarak 60 gün içinde ödemesi gerekmektedir ve bu kredili satış koşulu **n/60** şeklinde gösterilmektedir. Bir başka ifadeyle, **n/30** kredi koşuluyla (ödeme koşuluyla) mal alındığında, mal bedelinin net olarak 30 gün içinde ödemesi gerekişi anlaşılmalıdır.

Bununla beraber malı satan işletme, mal bedelini belirlenen vadeden daha erken tahsil edebilmek için, müşterisine belirli bir süre için geçerli olan ve daha önceden belirlenmiş bir oran üzerinden iskonto yapmayı teklif edebilir. Örneğin **n/90** kredi koşuluyla satış yapan bir işletme müşterisine, 10 gün içinde ödemesi şartıyla, mal bedeli üzerinden %5 iskonto yapmayı teklif edebilir. Satıcıının müşterisine yaptığı bu iskonto teklifi **5/10, n/90** şeklinde gösterilmektedir. **5/10, n/90** biçiminde gösterilen kredili satış koşulundan, mal bedelinin 90 gün içinde ödemesi gerektiği ancak ilk 10 içinde ödenirse %5 iskonto yapılabileceği anlaşılmalıdır. Bir malın 100 TL'ye **5/10, n/90** koşulu ile el değiştirdiğini (satıldığını) varsayıyalım. Eğer alıcı mal bedelini ilk 10 gün içinde öderse, satıcıya 95 TL [$100 - (100 * \%5)$] verecektir. Ancak alıcı 10 günlük süreyi geçirirse, satıcıya 100 TL ödemek zorundadır.

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere, satıcı parayı erken tahsil edebilmek için satış bedelinin bir kısmından vazgeçmektedir ve dolayısıyla satıcıının satış hasılatı azalmaktadır. Buna paralel olarak ise, alıcı mal bedelini erken ödeyerek hakkı olan vadeden vazgeçmeye, buna karşın iskonto aldığı için de satın aldığı malın maliyeti azalmaktadır. Ticaret hayatında mal bedelinin, belirlenen vadeden daha erken tahsil edilebilmesi için yapılan bu tip iskontolara **Nakit İskontosu** denilmektedir.

8.1.1. Mal Alışı ile İlgili Nakit İskontolarının Kayıt Edilmesi

Mal alışlarında faydalanan nakit iskontoları, satın alınan malın maliyetini düşürücü yönde etki yaratmaktadır. Bir başka ifadeyle, mal alışlarında yararlanılan nakit iskontosu mal maliyetini azaltmaktadır. Bu nedenle nakit iskontosundan faydalanan işletmelerin mal maliyetini azaltacak şekilde kayıt yapması gerekmektedir.

Sürekli Envanter Yöntemine Göre Mal Alışı ile İlgili Nakit Iskontolarının Kayıt Edilmesi:

Faydalanan alış iskontoları mal maliyetini azaltmaktadır. Sürekli Envanter Yönteminde mal alışlarında Ticari Mallar veya Mal Stoku hesabı kullanıldığı için, mal alışlarında yararlanılan nakit iskontoları doğrudan "Ticari Mallar" veya "Mal Stoku" hesabının alacak (sağ) tarafına kaydedilerek muhasebeleştirilir.

Örnek:

Bisiklet alım satımı ile uğraşan bir işletme,

- 1) 20 Ekim 2021 tarihinde toplam 2.000 TL değerindeki 5 adet bisikleti 3/15, n/60 kredi koşulu ile satın almıştır.
- 2) 30 Ekim 2021 tarihinde işletme satıcıya olan borcunun tamamını ödemistiştir.

Bu finansal olaylarla ilgili olarak işletmenin Sürekli Envanter Yöntemine göre yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kayıtları aşağıdaki gibidir.

1. Mal alıştı ile ilgili yapılması gereken kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
20.10.2021	1	Ticari Mallar Hesabı Ticari Borçlar Hesabı	2.000	2.000

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ MALLAR HESABI

1.2.000

TİCARİ BORÇLAR HESABI

2.000¹

2. Faydalanan nakit iskontosu ile ilgili yapılması gereken kayıt

İşletme tedarikçisine olan borcunu onuncu günde ödeyerek 15 günlük iskonto süresinden yararlanmış ve satıcıdan %3 oranında iskonto almıştır. Bu nedenle işletme satıcıya 1.940 TL ödemistiştir.

İskonto Tutarı = 2.000 TL x %3 = 60 TL

Satıcıya ödenecek tutar = 2.000 TL - 60 TL = 1.940 TL

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
30.10.2021	2	Ticari Borçlar Hesabı Kasa Hesabı Ticari Mallar Hesabı	2.000	1.940 60

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ MALLAR HESABI

1.2.000

TİCARİ BORÇLAR HESABI

2.000¹

KASA HESABI

1.940²

Dönem Sonu Envanter Yöntemine Göre Mal Alışı ile İlgili Nakit Iskontolarının Kayıt Edilmesi:

Dönem Sonu Envanter Yönteminde mal alışlarında Ticari Mallar veya Mal Stoku hesabı kullanılmadığı için, mal alışlarında yararlanılan nakit iskontoları doğrudan bu hesaplara kayıt edilememektedir. Bu nedenle mal alışlarında yararlanılan nakit iskontoları "Alış Iskontları" isimli ayrı bir hesaba kaydedilmektedir. Yararlanılan alış iskontosu tutarı "Alış Iskontları" hesabının alacak (sağ) tarafına kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir.

Örnek:

Bisiklet alım satımı ile uğraşan bir işletme,

- 1) 20 Ekim 2021 tarihinde toplam 2.000 TL değerindeki 5 adet bisikleti 3/15, n/60 kredi koşulu ile satın almıştır.

2) 30 Ekim 2021 tarihinde işletme satıcıya olan borcunun tamamını ödemistiştir.

Bu finansal olaylarla ilgili olarak işletmenin Dönem Sonu Envanter Yöntemine göre yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kayıtları aşağıdaki gibidir.

1. Mal alış ile ilgili yapılması gereken kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
20.10.2021	1	Alışlar Hesabı Ticari Borçlar Hesabı	2.000	2.000

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

ALIŞLAR HESABI

TİCARİ BORÇLAR HESABI

1.2.000

2.000¹

2. Faydalanan nakit iskontosu ile ilgili yapılması gereken kayıt

İşletme tedarikçisine olan borcunu onuncu günde ödeyerek 15 günlük iskonto süresinden yararlanmış ve satıcıdan %3 oranında iskonto almıştır. Bu nedenle işletme satıcıya 1.940 TL ödemistiştir.

İskonto Tutarı = 2.000 TL x %3 = 60 TL

Satıcıya ödenecek tutar = 2.000 TL - 60 TL = 1.940 TL

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
30.10.2021	2	Ticari Borçlar Hesabı Kasa Hesabı Alış İskontoları Hesabı	2.000	1.940 60

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BORÇLAR HESABI

KASA HESABI

2.000¹

2.000¹

1.940²

ALIŞ İSKONTOLARI HESABI

60²

8.1.2. Mal Satışı ile İlgili Nakit İskontolarının Kayıt Edilmesi

Yukarıda da belirttiğimiz gibi satıcıının nakit iskontosu yapması, satış hasılatını azaltıcı bir unsurdur. Bu tip durumlarda satış hasılatının, yapılan nakit iskontosu tutarında düşürülmesi gerekmektedir. Ancak bu, doğrudan "Satışlar" hesabında muhasebeleştirilmemektedir. Satıcı açısından yapılan nakit iskontoları, "Satış İskontoları" olarak adlandırılan farklı bir hesapta izlenmektedir. Müşterinin faydaladığı iskonto tutarı "Satış İskontoları" hesabının borç (sol) tarafına kaydedilmektedir. Satış iskontosunun kaydedilmesinde, Sürekli Envanter Yöntemi ile Dönem Sonu Envanter Yöntemi arasında bir fark bulunmamaktadır.

Örnek:

Bir ticaret işletmesi 12 Eylül 2021 tarihinde 10.000 TL tutarındaki bir malı 4/10, n/30 ödeme koşulu ile satmıştır. Müşteri 20 Eylül 2021 tarihinde borcunun tamamını işletmeye ödemistiştir. Bu finansal olaylarla ilgili olarak işletmenin **20 Eylül 2021 tarihinde** satış iskontosuna ilişkin yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir. (Konunun anlaşılmaması için sadece satış kaydı yapılacaktır bu nedenle aşağıdaki günlük defter kaydı hem Sürekli Envanter Yöntemi, hem de Dönem Sonu Envanter Yöntemi için geçerlidir.)

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
12.09.2021	1	Ticari Alacaklar Hesabı Satışlar Hesabı	10.000	10.000

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ ALACAKLAR HESABI	SATIŞLAR HESABI
10.000	10.000¹

Müşteri borcunu sekizinci günde ödeyerek 10 günlük iskonto süresinden yaralanmıştır. Bu nedenle müşteriye %4 oranında iskonto yapıldığı için isletme, müşterisinden 9.600 TL tahsil etmiştir.

İskonto Tutarı = $10.000 \text{ TL} \times \%4 = 400 \text{ TL}$

Müşteriden tahsil edilecek tutar = $10.000 \text{ TL} - 400 \text{ TL} = 9.600 \text{ TL}$

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
20.09.2021	2	Kasa Hesabı Satış İskontoları Hesabı Ticari Alacaklar Hesabı	9.600 400 10.000	

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

KASA HESABI	SATIŞ İSKONTOLARI HESABI
9.600	400

TİCARİ ALACAKLAR HESABI	
10.000	10.000²

Yapılan nakit iskontosu sonucunda satıcının kâr veya zarar tablosunda bu satışa ilişkin gözükmesi gereken bilgi aşağıdaki gibidir.

Satışlar	10.000
Satış İskontoları (-)	400
Net Satışlar	9.600

8.2. Katma Değer Vergisinin (KDV)

Dünyadaki birçok ülkede, mal ve hizmet alımları sırasında tüketicilerden katma değer vergisi adı altında bir tüketim vergisi alınmaktadır. Ülkemizdeki katma değer vergisi, değişik mal ve hizmet türleri için farklı oranlardır.

KDV sadece nihai tüketicilerden (son kullanıcılarından) alınmaktadır. İşletmeler aslen KDV'den muaftırlar, çünkü KDV devletin vatandaşlarından aldığı bir çeşit tüketim vergisidir. Fakat işletmeler de mal alış ve satışlarını KDV'li tutarlar üzerinden gerçekleştirmektedirler. Bir başka ifadeyle, işletmeler de herhangi bir mal veya hizmet satın alırken KDV ödemektedirler. Ancak aynı zamanda işletmeler, mal veya hizmet sattıklarında müşterilerinden KDV tutarını tahsil ederler. Bunun nedeni, devletin KDV'yi vatandaşlarından direkt olarak tahsil etmesinin olası olmamasıdır. Çünkü devletin KDV tahsilatı yapabilmesi için, bir devlet görevlisinin her mal veya hizmet satış işleminin gerçekleştiği yerde bulunması ve işlem gerçekleştiği anda KDV tahsilatını yapması gerekmektedir. Ancak bu durumun uygulama açısından olası olmadığı aşikârdır. Bundan dolayı devlet KDV tahsilatını kendi üstlenmek yerine, işletmeler vasıtasiyla gerçekleştirmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere aslında işletmeler, devlet adına KDV tahsilatı yapmaktadır.

İşletmeler dönem boyunca hem devlet adına KDV tahsilatı yapmakta, hem de kendi satın aldığı mal ve hizmetler için KDV ödemektedirler. Dönem sonlarında ise müşterilerinden devlet adına tahsil ettikleri KDV tutarından, mal ve hizmet alımları için ödedikleri tutarı düşerek kalan meblağ üzerinden devlete ödeme yapmaktadır. İşletmeler dönem sonunda yaptıkları bu hesaplama sonucunda devlete ödemeleri gereken KDV tutarını aynı gün değil, izleyen ayın en geç 25inci gününe kadar ödemektedirler. Bu nedenle dönem sonlarında hesaplanan ve devlete ödenmesi gereken KDV'yi, devlete olan bir borç şeklinde kaydetmektedirler.

8.2.1. Mal veya Hizmet Alımlarıyla İlgili KDV'nin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin mal veya hizmet alımları nedeniyle ödedikleri veya ödeyecekleri KDV tutarının, dönem sonunda devlete ödeyecekleri KDV tutarının hesaplanması, müşterilerden tahsil ettikleri veya edecekleri KDV tutarından düşüleceğini daha önce belirtmişik. Bu nedenle işletmeler mal veya hizmet alımlarında ödedikleri veya ödeyecekleri KDV'yi "İndirilecek KDV" olarak adlandırılan hesaba kaydetmektedirler.

Örnek:

Beyaz eşya ticareti ile uğraşan bir işletme 5 Aralık 2021 tarihinde 20 adet buzdolabını toplam 15.000 TL + %18 KDV karşılığında kredili olarak satın almıştır. Bu finansal olayla ilgili olarak işletmenin yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

KDV tutarı = 15.000 TL x %18 = 2.700 TL

İşletmenin satıcıya olan (KDV dahil) toplam borcu = 15.000 TL + 2.700 TL = 17.700 TL

Sürekli Envanter Yöntemi Kullana İşletmenin KDV'li mal alımına ilişkin yapması gereken kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
05.12.2021	xxx	Ticari Mallar Hesabı İndirilecek KDV Hesabı Ticari Borçlar Hesabı	15.000 2.700	17.700

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

<u>TİCARİ MALLAR HESABI</u>	<u>İNDİRİLECEK KDV HESABI</u>
15.000	2.700

<u>TİCARİ BORÇLAR HESABI</u>
17.700

Dikkat edileceği üzere KDV tutarı mal maliyeti içine dahil edilmemiştir. Çünkü işletme bu tutarı devlet adına müşterilerinden tahsil ettiği KDV tutarından düşecektir ve aradaki farkı devlete ödeyecektir.

Dönem Sonu Envanter Yöntemi Kullana İşletmenin KDV'li mal alımına ilişkin yapması gereken kayıt

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
05.12.2021	xxx	Alışlar Hesabı İndirilecek KDV Hesabı Ticari Borçlar Hesabı	15.000 2.700	17.700

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

<u>ALIŞLAR HESABI</u>	<u>İNDİRİLECEK KDV HESABI</u>
15.000	2.700

<u>TİCARİ BORÇLAR HESABI</u>
17.700

Örnek:

Bir işletmeye 31 Aralık 2021 tarihinde, Aralık ayına ait 354 TL'lik telefon faturası gelmiş ve işletme aynı gün internet bankacılığı yoluyla bu faturayı ödememiştir. Fatura incelendiğinde toplam tutarın 54 TL'lik kısmının KDV olduğu belirlenmiştir. Bu finansal olayla ilgili olarak işletmenin yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	x	Telefon Gideri Hesabı İndirilecek KDV Hesabı Bankalar Hesabı	300 54 354	

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TELEFON GİDERİ HESABI

300

İNDİRİLECEK KDV HESABI

54

BANKA HESABI

354

8.2.2. Mal veya Hizmet Satışlarıyla İlgili KDV'nin Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler mal veya hizmet satışları nedeniyle tahsil ettikleri veya edecekleri KDV tutarını satış hasılatı içine dahil etmemektedirler. Çünkü işletmeler devlet adına bu KDV tahsilatını yapmaktadır. Bu nedenle müşterilerden alınan veya alınacak KDV, işletmenin bir geliri değil, devlete olan bir borcudur. İşletmeler müşterilerinden aldığı veya alacakları KDV tutarından, dönem sonunda mal allıkların nedeniyle ödedikleri veya ödeyecekleri KDV tutarını düşecekleri için, satış işleminde ortaya çıkan KDV doğrudan devlete olan bir borç şeklinde kaydedilmemektedir. Bunun yerine mal satışları ile ilgili ortaya çıkan KDV tutarı “Hesaplanan KDV” hesabında muhasebeleştirilmektedir.

Örnek:

Bir organizasyon firması, 18 Aralık 2021 tarihinde bir müsterisine düğün organizasyonu yapmış ve hizmet bedeli olan 9.000 TL + %15 KDV'yi peşin olarak tahsil etmiştir. Bu finansal olayla ilgili olarak işletmenin yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir.

KDV tutarı = $9.000 \text{ TL} \times \%15 = 1.350 \text{ TL}$

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
18.12.2021	xxx	Kasa Hesabı Hizmet Satışlar Hesabı Hesaplanan KDV Hesabı	10.350 9.000 1.350	

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

KASA HESABI

10.350

HİZMET SATIŞLARI HESABI

9.000

HESAPLANAN KDV HESABI

1.350

İşletmenin müsterisinden (KDV dahil) tahsil ettiği

tutarı = $9.000 \text{ TL} + 1.350 \text{ TL} = 10.350 \text{ TL}$

Örnek:

Kuru gıda ticareti ile uğraşan bir firma 20 Nisan 2021 tarihinde bir müsterisine 30 çuval bakliyatı toplam 6.000 TL + %10 KDV koşulu ile kredili olarak satmıştır. Bu finansal olayla ilgili olarak işletmenin yapması gereken günlük defter (yevmiye defteri) kaydı aşağıdaki gibidir. (*Anlatılan konu açısından KDV önemli olduğu için satılan malların maliyetine ilişkin kayıt göz ardı edilmiştir.*)

KDV tutarı = $6.000 \text{ TL} \times \%10 = 600 \text{ TL}$

İşletmenin müsterisinden (KDV dahil) toplam alacak tutar = $6.000 \text{ TL} + 600 \text{ TL} = 6.600 \text{ TL}$

Satış kaydında sürekli ve dönem sonu envanter yöntemleri arasında bir fark olmadığı aşağıdaki kayıt her iki yöntem için de geçerlidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
20.04.2021	x	Ticari Alacaklar Hesabı Satışlar Hesabı Hesaplanan KDV Hesabı	6.600	6.000 600

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

TİCARİ ALACAKLAR HESABI

6.600

SATIŞLAR HESABI

6.000

HESAPLANAN KDV HESABI

600

8.2.3. Dönem Sonunda KDV'ye İlişkin Yapılması Gereken Ayarlama Kaydı

İşletmeler dönem sonlarında mal veya hizmet alışlarında ve mal veya hizmet satışlarında ortaya çıkan KDV tutarlarını, devlete olan borcun hesaplanması için karşılıklı olarak netleştirmektedirler. Bir başka ifadeyle, mal veya hizmet alışlarında kullanılan “İndirilecek KDV” hesabıyla, mal veya hizmet satışlarında kullanılan “Hesaplanan KDV” hesabı karşılıklı olarak kapatılmaktadır. Hesaplanan KDV hesabının bakiyesi İndirilecek KDV hesabının bakiyesinden yüksek ise, işletmenin aradaki fark kadar devlete KDV borcu ortaya çıkmaktadır. Tam tersi durumda, yani İndirilecek KDV hesabının bakiyesinin Hesaplanan KDV hesabının bakiyesinden yüksek olması durumunda, işletmenin aradaki fark kadar devletten KDV alacağı olmaktadır. İşletmenin devlete olan KDV borcu “Ödenecek Vergiler” hesabında, işletmenin devletten olan KDV alacağı ise “Devreden KDV” hesabı altında izlenmektedir. Dolayısıyla “Ödenecek Vergiler” hesabı bilançoda kısa vadeli borçlar arasında yer alırken, “Devreden KDV” hesabı bilançoda dönen varlıklar arasında yer almaktadır.

Örnek:

31 Aralık 2021 tarihinde bir işletmedeki “İndirilecek KDV” hesabı ile “Hesaplanan KDV” hesabının dönem sonu bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

İNDİRİLECEK KDV HESABI

55.000

HESAPLANAN KDV HESABI

72.000

,

Buradan anlaşılabileceği üzere işletmenin, devlet adına mal veya hizmet satıcıları nedeniyle müşterilerden aldığı KDV tutarı olan 72.000 TL, mal veya hizmet alışları nedeniyle oluşan KDV tutarı olan 55.000 TL'den daha fazla olduğu için, işletmenin devlete aradaki fark olan 17.000 TL (72.000 TL - 55.000 TL) tutarında KDV borcu bulunmaktadır.

İşletmenin 31 Aralık 2021 tarihinde KDV ile ilgili yapması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	x	Hesaplanan KDV Hesabı İndirilecek KDV Hesabı Ödenecek Vergiler Hesabı	72.000	55.000 17.000

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

İNDİRİLECEK KDV HESABI

55.000

HESAPLANAN KDV HESABI

55.000x

72.000x

72.000

ÖDENECEK VERGİLER HESABI

17.000x

Büyük defter hesaplarından da görüldüğü üzere “İndirilecek KDV” hesabı ile “Hesaplanan KDV” hesabı ters kayıt yapılarak karşılıklı olarak kapatılmakta, yani bakiyeleri sıfırlanmakta, aradaki fark ise Hesaplanan KDV lehine olduğu için “Ödenecek Vergiler” hesabı altında devlete borç şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

Örnek:

31 Aralık 2021 tarihinde bir işletmedeki “İndirilecek KDV” hesabı ile “Hesaplanan KDV” hesabının dönem sonu bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

İNDİRİLECEK KDV HESABI

98.000

HESAPLANAN KDV HESABI

93.000

Buradan anlaşılacağı üzere işletmenin, devlet adına mal veya hizmet satışı nedeniyle müşterilerden aldığı KDV tutarı olan 93.000 TL, mal veya hizmet alışları nedeniyle oluşan KDV tutarı olan 98.000 TL'den daha az olduğu için, işletmenin devletten aradaki fark olan 5.000 TL (98.000 TL – 93.000 TL) tutarında KDV alacağı bulunmaktadır.

İşletmenin 31 Aralık 2021 tarihinde KDV ile ilgili yapması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	x	Hesaplanan KDV Hesabı Devreden KDV Hesabı İndirilecek KDV Hesabı	93.000 5.000 98.000	

Yukarıdaki yevmiye kaydının Büyük Defter hesaplarına etkisi aşağıdaki gibidir.

İNDİRİLECEK KDV HESABI

98.000

HESAPLANAN KDV HESABI

93.000x

93.000

DEVREDEN KDV HESABI

5.000x

Büyük defter hesaplarından da görüldüğü üzere “İndirilecek KDV” hesabı ile “Hesaplanan KDV” hesabı ters kayıt yapılarak karşılıklı olarak kapatılmakta, yani bakiyeleri sıfırlanmaktadır, aradaki fark ise İndirilecek KDV lehine olduğu için “Devreden KDV” hesabı altında devletten alacak şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

Bölüm Özeti

Bu bölümde KDV kavramı açıklanarak muhasebeleştirilmesi gösterilmiştir. Ayrıca nakit iskontolarının muhasebeleştirilmesi incelenmiştir.

Katma Değer Vergisi (KDV) sadece nihai tüketicilerden (son kullanıcılardan) alınan bir tüketim vergisidir. Devlet KDV tahsilatını kendi üstlenmek yerine, işletmeler vasıtıyla gerçekleştirmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere aslında işletmeler, devlet adına KDV tahsilatı yapmaktadır. İşletmeler dönem boyunca hem devlet adına KDV tahsilatı yapmakta, hem de kendi satın aldığı mal ve hizmetler için KDV ödemektedirler. Dönem sonlarında ise müşterilerinden devlet adına tahsil ettikleri KDV tutarından, mal ve hizmet alımları için ödedikleri tutarı düşerek kalan meblağ üzerinden devlete ödeme yapmaktadır.

Ticari hayatı alış ve satışlar genellikle peşin olarak değil vadeli olarak yapılmaktadır. Satıcı, mal bedelini belirlenen vadeden daha erken tahsil edebilmek için, müşterisine belirli bir süre için geçerli olan ve önceden belirlenmiş bir oran üzerinden iskonto yapmayı teklif edebilir. Mal bedelinin, belirlenen vadeden daha erken tahsil edilebilmesi için yapılan bu tip iskontolara Nakit İskontosu denilmektedir.

Kaynakça

Arikboğa, D. (2016). Finansal Muhasebe (4. Basım). İstanbul: Der Yayımları.

Erdamar, C., Orhon Basık, F. (2010). Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Koç Yalkın, Y. (2013). Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar (19. Basım). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Marshall, D. H, McManus, W. W., Daniel, F. V. (2008). Accounting: What The Numbers Mean (8th Edition). New York: McGraw – Hill.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., Kieso, D. E. (2015). Accounting Principles (12th Edition). Amerika Birleşik Devletleri: John Wiley & Sons.

Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., Carcello, J. V. (2012). Financial Accounting. New York: McGraw – Hill.

9. STOK MALİYETİ DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Giriş

Ticaret işletmelerinin ana faaliyet konusu, üzerinde hiçbir değişiklik yapmadan, satın alınan malların tekrar satılması yani alım satım işlemleridir. Ana faaliyet konuları mal alış satış işlemleri olduğu için bu işletmeler açısından mal stokları (ticari mallar) büyük önem arz etmektedir. Ticaret işletmelerindeki mal stokları (ticari mallar), satınmak amacıyla edinilen araba, çorap, bilgisayar, karpuz, deterjan, kalemler gibi her çeşit maldan oluşabilmektedir.

Mal stoklarının, bir başka deyişle ticari malların, finansal tablolar açısından iki büyük önemi bulunmaktadır. Bunlardan ilki kâr veya zarar tablosunda yer alan Satılan Malların Maliyeti kalemidir. Diğer ise bilançoda yer alan Ticari Mal stoku kalemidir. Bu iki kaleminde düzgün bir şekilde hesaplanması finansal tabloların sağlıklı olarak hazırlanması açısından büyük önem arz etmektedir. Satılan malların maliyeti tutarının hesaplamasında yapılacak bir yanlışlık, dönem kârı veya zararının hatalı çıkışmasına dolayısıyla finansal performansın yanlış hesaplamasına yol

açacaktır. Dönem sonu ticari mal stoku değerinde yapılacak bir yanlışlık da varlık toplamını etkileyeceği için işletmenin finansal gücünün hatalı sunulmasına neden olacaktır.

Finansal tablolar açısından taşıdığı önem nedeniyle bu bölümde, satılan malların maliyeti ile dönem sonu ticari mal stoku maliyetinin tespitine ilişkin sorunlar üzerinde durulacaktır. Bununla beraber satılan malların maliyeti ile dönem sonu ticari mal stoku maliyetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler anlatılacaktır.

9.1. Ticaret İşletmelerindeki Mal Stokları İle İlgili Sorunlar

Günümüzde tek bir işletme çok sayıda farklı türde malın ticareti ile uğraşmaktadır. Büyük marketler zinciri gibi işletmelerde binlerle ifade edilebilecek farklı türde mal bulunmaktadır. Bu tip işletmelerde elde hangi tip maldan hangi mikarda bulunduğu, hangi mallardan hangi mikarda sipariş edilmesi gereğinin tespit edilmesi başlı başına bir sorundur. Bilgisayar programları olmadan bu tip sorunların çözümü mümkün olmadığı için barkod sistemleri geliştirilmiştir.

Bunun dışında mal stoku maliyetine ilave edilecek nakliye, sigorta, geri alınamayacak vergiler (gümüş vergisi vb.), komisyon gibi harcamaların belirlenmesi ve stok maliyetine dahil edilmesi de önem arz etmektedir. Ayrıca iade, indirim, iskonto gibi nedenlerden dolayı meydana gelen stok maliyetindeki azalışların da dikkate alınması gerekmektedir.

Ticari mallar satın alındıklarında maliyet değerleri üzerinden Mal Stoku olarak Bilançoda varlıklar arasında yer almaktadır. Satıldıklarında ise, yine maliyet değerleri üzerinden varlıklardan çıkarılırak, Satılan Malların Maliyeti adı altında Kâr veya Zarar Tablosunda (Gelir Tablosunda) gider olarak gözükmektedir. Bir başka ifadeyle satılmak amacıyla alınan mallar, elden çıkarılıncaya kadar Mal Stoku olarak varlık toplamına ilave edilirken; satıldıklarında Kâr veya Zarar Tablosuna (Gelir Tablosuna) aktarılır, Satılan Malların Maliyeti adı altında giderleştirilerek Dönem Kârını düşürmektedir. Bir ticaret işletmesinde Mal Stoku en önemli varlık kalemlerinden biri, Satılan Malların Maliyeti de en önemli gider kalemidir. Bu nedenlerden dolayı Bilançodaki mal stoku rakamının ve Kâr veya Zarar Tablosundaki (Gelir Tablosundaki) satılan malların maliyeti rakamının kaçırıldan raporlanacağı çok önemlidir. Buradan da anlaşılaçığı üzere asıl sorun, satılmaları nedeniyle stoklardan çıkarılıp satılan malların maliyetine aktarılacak malların maliyet tutarlarının tespitidır.

Bir mal hep aynı maliyetten (fiyattan) satın alınmış olsaydı, Satılan Malların Maliyetinin (SMM) tespitinde hiçbir sorunla karşılaşılmayacaktı. Ancak gerçek hayatı işletmenin aynı tip mal her zaman aynı fiyattan satın alması pek olası değildir. Bir malın satın alım maliyeti farklı tarihlerde, farklı tedarikçilerden, farklı miktarlarda alınması gibi faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Bir malın farklı fiyatlarından alınması durumunda da, bir satış işleminde hangi maliyetten olan malların müsteriye satıldığı sorusu problem yaratmaktadır.

Örneğin; kırtasiye ticareti yapan bir işletmenin birbirinin aynı tip iki kalemden birisini 14 Şubat 2021 tarihinde 6 TL'ye, diğerini ise 16 Şubat 2021 tarihinde 7 TL'ye satın aldığıını varsayılmı. İşletmenin 17 Şubat 2021 tarihinde ise bu kalemlerden bir tanesini 10 TL'ye sattığını kabul edelim. Bu işlemde işletmenin satış gelirinin tespit edilmesinde bir sorun bulunmamaktadır; çünkü satış hasılatı kalemin satış bedeli olan 10 TL'dir ve bu tutardan işletmenin Kâr veya Zarar Tablosunda (Gelir Tablosunda) "Satış Geliri" olarak gözükecektir. Buradaki soru, Brüt Kârın hesaplanabilmesi için satış gelirinden düşülecek SMM tutarının kaç lira olduğunu; çünkü hangi maliyetli kalemin satıldığı belli değildir. Bu sorunun cevabı doğrudan Brüt Kârı etkileyeceği için çok önemlidir. İşletmenin 6 TL maliyetli kalemi sattığını varsayırsak, brüt kârı ($10 \text{ TL} - 6 \text{ TL}$) 4 TL olacak ve elde kalan 7 TL maliyetli kalem bilançodaki mal stoku tutarı olarak gözükecektir. Bundan farklı olarak, işletmenin 7 TL maliyetli kalemi sattığını var sayarsak brüt kârı ($10 \text{ TL} - 7 \text{ TL}$) 3 TL olacak ve elde kalan 6 TL maliyetli kalem bilançodaki mal stoku tutarı olarak gözükecektir. Göründüğü üzere, satılan kalemin maliyetinin hangisi olduğuna karar vermek doğrudan işletmenin kârını ve varlık toplamını etkilemektedir. Bu nedenle ticaret işletmelerinde, SMM tutarının ve elde kalan mal stoku tutarının tespitinde sorun yaşanmaktadır. Gerçek hayatı da çok çeşitli ve büyük mikarda mallara sahip ve çok sık olarak farklı fiyatlarından mal satın alan işletmelerin, satışı malların gerçekten hangi maliyetli mallardan olduğunu tespit edebilmeleri pek olası değildir. Bu sorun nedeniyle, işletmelerin SMM ve mal stoku maliyetini tespit edebilmeleri için, bazı basit varsayımlara dayalı olan stok maliyeti değerlendirme yöntemleri geliştirilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak, ticaret işletmelerinde mal stoklarının maliyetini hesaplamakta ortaya çıkan zorlukları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- 1) Çift taraflı kayıt teknigine dayalı olarak muhasebe defterlerine yapılan kayıtların temel özelliği, finansal olayların ortak ölçü birimi olarak paranın kullanılmasıdır. Bu nedenle günlük defter ve büyük defterde mal hareketlerinin sadece tutar karşılıkları yer almaktadır. Bu durumda hangi maldan hangi mikarda alındığı, satıldığı ve geriye kaç adet mal kaldığı bilgilerinin aynı muhasebe defterlerinde takip edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle ticaret işletmelerinde mal stoklarının sadece kaydedilmesi yeterli olmamakta, stokların alış ve satış fiyatları ile alış ve satış miktarlarının da ayrıca takip edilmesi gerekmektedir.
- 2) Eldeki ticari malların maliyeti, sadece alış bedelinden oluşmamaktadır. Alım sırasında yapılan ilave harcamaların tamamı bir seferde gerçekleşmeyebilir, bir birim malın maliyeti eklenmesi gereken tutar ayrıca hesaplanmadıkça takip edilememektedir.
- 3) Alım sonrasında meydana gelen iade ve indirimlerin birim mal maliyetine etkisinin ayrıca hesaplanması gerekmektedir.
- 4) Satılan malların maliyeti ile elde kalan stokların maliyetinin tespit edilmesi yukarıda sayılan tüm faktörlerin de etkisi ile zorluk teşkil etmektedir.

9.2. Stok Kartı

Stok maliyetinin tespitinde kullanılan değerlendirme yöntemlerine geçmeden önce, bu yöntemlerin uygulanabilmesi ve stok hareketlerinin izlenebilmesi için gerekli olan stok kartının açıklanması faydalı olacaktır.

İşletmeler, mal stoklarına ve satılan malların maliyetine ilişkin daha önce belirtilen zorlukları aşmak ve stok değerlendirme yöntemlerini uygulayabilmek amacıyla, geçmişte käğıt üzerinde, günümüzde elektronik veri tabanları kullanarak muhasebe kayıtlarına yardımcı kayıt sistemleri kullanmaktadır. Mal hareketlerinin hem miktar, hem birim maliyet, hem de toplam maliyet cinsinden takip edildiği bu kayıt ortamına "**Stok Kartı**" denilmektedir.

Stok kartının basit şekli aşağıdaki gibidir.

MALİN KODU
MALİN CİNSİ
BİRİM TÜRÜ

TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		MİKTAR	BİRİM MALİYET	TOPLAM MALİYET	MİKTAR	BİRİM MALİYET	TOPLAM MALİYET	MİKTAR	BİRİM MALİYET	TOPLAM MALİYET

Yukarıdaki stok kartında görüldüğü gibi, ilk olarak stok kartının ait olduğu mala ilişkin bilgiler tablonun en üstüne yazılmaktadır. Burada malin rahat takip edilebilmesi için işletme tarafından ilgili mala verilen kod, malin hangi cins mal olduğu ve ölçü birimi olarak (adet, kg, litre, koli vb.) ne kullanıldığına ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Stok kartının birinci sütununda işleme ilişkin tarih bilgisi yer almaktadır. İkinci sütunda alış, satış, iade, indirim, iskonta vb. açıklamalar bulunmaktadır. Giren olarak adlandırılan üçüncü ana sütundan, alınan mallara ilişkin miktar, birim maliyet ve toplam maliyet bilgisi gösterilmektedir. Çıkan olarak adlandırılan dördüncü ana sütundan, satılan mallara ilişkin miktar, birim maliyet ve toplam maliyet bilgisi bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, satılan malların satış fiyatları ile değil, işletmeye olan maliyet değerleri üzerinden takip edilmesi gerekliliğidir. Kalan olarak adlandırılan beşinci ve son ana sütundan, elde bulunan stoklara ilişkin miktar, birim maliyet ve toplam maliyet bilgisi bulunmaktadır.

9.3. Stok Maliyeti Değerleme Yöntemleri

Hatırlanacağı üzere ticaret işletmelerinde, satılan malların maliyetinin ve mal stoku maliyetinin belirlenmesi sorun teşkil etmektedir. Bu sorunun aşılabilmesi, yani satılan malların maliyetinin ve elde kalan stok maliyetinin tespit edilebilmesi amacıyla, stok maliyeti değerlendirme yöntemleri geliştirilmiştir.

Satılan malların maliyeti ve elde kalan mal stoklarının maliyetinin hesaplanması en sık kullanılan stok maliyeti değerlendirme yöntemleri aşağıdaki gibidir:

- Gerçek Maliyet Yöntemi
- FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi
- Ortalama Maliyet Yöntemi
- LIFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi

9.3.1. Gerçek Maliyet Yöntemi

Gerçek maliyetleme yöntemi stokta kalan ve satılan malların maliyetlerinin gerçek maliyetleri üzerinden hesaplanıp kayıt edildiği yöntemdir. Böylece, hem satılan malların maliyeti, hem de dönem sonu mal stoku maliyeti gerçek maliyetleri ile raporlanmaktadır. Bu yöntem, stokların rahatça birbirinden ayrı olarak izlenebildiği ve her bir malin gerçek maliyetine ilişkin bilginin tespit edilebildiği durumlarda kullanılabilir. Her bir malin ayrı bir seri numarası veya ayrı bir tanımlayıcı belgesinin olduğu ya da her bir malin ayrı ayrı takip edilebildiği durumlarda bu yöntem kullanılabilir.

Gerçek maliyet yöntemi kullanabilecek ticaret işletmelerine, araba galerilerini, değerli taşı ticareti yapan işletmeleri, büyük makine veya iş makinası ticareti yapan işletmeleri, gayrimenkul alım satımı yapan işletmeleri örnek olarak verebiliriz. Dikkat edilirse bu yöntemi kullanabilecek işletmeler, genellikle miktar olarak az ancak değer olarak yüksek malların ticaretini yapan işletmelerdir. Bu yöntem, doğal olarak, her bir işletmenin tercih edeceği yöntem olmasına rağmen, uygulamada çoğu işletmenin bu yöntemi kullanması pek mümkün değildir.

9.3.2. FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi

Gerçek maliyetleri tespit edemediği için gerçek maliyetle değerlendirme yöntemini kullanamayan işletmelerin, satılan malların maliyeti (SMM) ve mal stoku maliyetinin tespitini yapabilmeleri için bazı varsayımlarda bulunması gerekmektedir. Bu varsayımlardan biri olan FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemine göre SMM, satışların dönem başı stokundan başlayarak alış sırasıyla yapıldığı varsayımla hesaplanmaktadır. Bir başka ifadeyle bu yöntem, işletmenin deposuna ilk giren malların ilk olarak çıktığını (satıldığını) varsayılmaktadır. Bu durumda, dönem sonunda elde kalan stokların, en son alınan mallardan olduğu kabul edilmektedir.

FIFO ismi, yöntemi anlatan İngilizce ifadede (First In First Out) geçen kelimelerin baş harflerinden oluşmaktadır. Zaman içinde ülkemizde, pek çok ülkede olduğu gibi, bu haliyle yerleşmiştir. Yöntemin Türkçe ismi “İlk Giren İlk Çıkar” olsa da yaygın olarak FIFO ifadesi kullanılmaktadır.

Örnek:

Doğu Ticaret İşletmesi kavanoz, bardak, tepsı, saklama kabı vb. çeşitli mutfak eşyalarının perakende satışı ile uğraşmaktadır. İşletmenin satışı yaptığı bir çeşit tepsİYE ilişkin 2021 yılı Aralık ayındaki mal hareketleri aşağıdaki gibidir.

Dönem Başı Mal Stoku	100 adet	9 TL/ad birim maliyeti
5 Aralık Alış	200 adet	10,5 TL/ad birim maliyeti
12 Aralık Satış	250 adet	18 TL/ad birim satış fiyatı
21 Aralık Alış	300 adet	11,4 TL/ad birim maliyeti
28 Aralık Satış	225 adet	18 TL/ad birim satış fiyatı

Yukarıdaki bilgilerden anlaşılaçığı gibi 2021 yılı Aralık ayı başında işletmenin elinde 100 adet tepsı bulunmaktadır. İşletme 5 Aralık tarihinde 200 adet ve 21 Aralık tarihinde ise 300 adet daha tepsı satın almıştır. Buradan yola çıkararak işletmenin Aralık ayı boyunca satabileceği toplam 600 adet tepsisi bulunmaktadır. Bir başka ifadeyle, işletmenin Aralık ayındaki toplam satışa hazır mal miktarı 600 adettir. Buna paralel olarak, satışa hazır mallar maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Satışa hazır mallar maliyeti} = (100\text{ad}*9_{\text{TL/ad}})+(200\text{ad}*10,5_{\text{TL/ad}})+(300\text{ad}*11,4_{\text{TL/ad}})=6.420 \text{ TL}$$

Ticaret işletmelerindeki en büyük problem, yukarıda hesapladığımız satışa hazır mallar maliyetinin (6.420 TL); ne kadarlık kısmını “Satılan Malların Maliyeti”, ne kadarlık kısmının ise “Dönem Sonu Mal Stoku” olarak kabul edileceğinin tespitiidir.

Örnekte verilen bilgiye göre toplam 600 adet olan satışa hazır mal miktarının 475 adedi ($250 \text{ ad} + 225 \text{ ad}$) kısmı dönemde satılmıştır. Buna göre işletmenin dönem sonunda kalan tepsı miktarı ($600 \text{ ad} - 475 \text{ ad}$) 125 adettir. Bu hesaplamayı sürekli envanter yöntemi kullanan işletmeler rahatlıkla yapabilmektedir. Ancak, dönem sonu envanter yöntemi kullanan işletmelerin, dönem sonunda depolarında kalan stok miktarını, yani dönem sonu mal stoku miktarını, saymaları ve buna göre kaç adet satıldığını bulmaları gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, örneğimizdeki Doğu Ticaret işletmesinin dönem sonu envanter yöntemini kullandığını varsayırsak, işletmenin 31 Aralık 2021 tarihinde deposuna gidip, kaç adet tepsı stokunun kaldığını sayması gerekmektedir. Sayım sonucunda işletme, Aralık ayı sonunda deposunda 125 adet tepsı kaldığını tespit edecektir. Bunun üzerine dönem içindeki toplam satışa hazır mal miktarı olan 600 adetten, sayım sonucu tespit ettiği dönemde sonu mal stoku miktarı olan 125 adedi çıkararak, dönemde satılan toplam mal miktarı olan 475 adedi bulacaktır.

Yukarıdaki açıklamada, işletmenin dönem sonu mal stoku ile satılan malların sadece miktar bilgileri hesaplanabilmiştir. Fakat asıl hesaplanması gereken husus bunlara ait maliyet bilgileridir. Bu hesaplama, maalesef, stok maliyeti değerlendirme yöntemleri kullanılmadan yapılamamaktadır. İlk olarak FIFO yöntemi hem sürekli envanter, hem de dönem sonu envanter kayıt tekniklerine göre anlatılacaktır.

Ancak yöntemin anlatımına geçilmeden önce üstünde önemli durulması gereken bir nokta bulunmaktadır. Stok değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasının amacı, satılan malların maliyeti ile dönem sonu mal stokunun maliyetinin hesaplanmasıdır. Maliyet hesabı yapıldığına göre satışların maliyeti hesaplanırken, kesinlikle işletmenin müşterilerine uyguladığı birim satış fiyatı kullanılmamalıdır.

FIFO – Sürekli Envanter Yöntemi

FIFO yöntemine göre, satılan malların işletmeye ilk gelen mallardan olduğu kabul edilmektedir. Sürekli envanter yöntemi kullanan bir işletmenin her satış sonrasında satılan malların maliyetini hesaplaması gerekmektedir. Bu nedenlerle, yöntem uygulamasında, her satış sonrası satılan malların maliyeti, elde bulunan en eski tarihli stoklardan olduğu varsayılarak hesaplanmaktadır. FIFO yönteminin, sürekli envanter kayıt tekniğine göre, stok kartı üzerindeki uygulaması aşağıdaki gibidir.

TARİH	AÇIKLAMA	GİRİN			ÇIKAN			KALAN		
		MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/adet)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/adet)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/adet)	TOPLAM MALİYET (TL)
01.12.21	DB Stok							100	9,0	900
05.12.21	Alış	200	10,5	2.100				100	9,0	900
								200	10,5	2.100
12.12.21	Satış				100	9,0	900	50	10,5	525
					150	10,5	1.575			
21.12.21	Alış	300	11,4	3.420				50	10,5	525
								300	11,4	3.420
28.12.21	Satış				50	10,5	525	125	11,4	1.425
					175	11,4	1.995			
TOPLAM		500		5.520	475				4.995	

Stok kartından görüldüğü üzere 12 Aralık tarihindeki toplam 250 adetlik satışın, ilk olarak dönem başı stokundaki 100 adetten, bu miktar yetmediği için kalan 150 adedin 5 Aralık tarihindeki alıştan yapıldığı varsayılmıştır. Bu nedenle 12 Aralık tarihinde satılan malların maliyeti toplam ($900 \text{ TL} + 1.575 \text{ TL}$) 2.475 TL olarak hesaplanmıştır. Böylece, satış sonrasında işletmenin elinde kalan mal stoku da, 5 Aralık tarihli alıştan olan 50 adet ve toplam 525 TL maliyetli mallardan oluşmaktadır.

28 Aralık tarihindeki toplam 225 adetlik satışın ise, 50 adetlik kısmının önceki alış olan 5 Aralık tarihli alıştan, bu miktar yetmediği için kalan 175 adedinin de 21 Aralık tarihindeki alıştan yapıldığı varsayılmıştır. Bu nedenle 28 Aralık tarihinde satılan malların maliyeti toplam ($525 \text{ TL} + 1.995 \text{ TL}$) 2.520 TL olarak hesaplanmıştır. Satış sonrasında işletmenin elinde kalan mal stoku da, 21 Aralık tarihli alıştan olan 125 adet ve toplam 1.425 TL maliyetli mallardan oluşmaktadır.

Giren ana sütunun miktar bölümü toplamı bize, dönem boyunca satın alınan mal miktarı olan 500 adet bilgisini; toplam maliyet bölümü toplamı ise, dönem boyunca mal alımlarının toplam maliyeti olan 5.520 TL bilgisini vermektedir.

Çıkan ana sütunun miktar bölümü toplamı ise, bize, dönem içindeki toplam satış miktarı olan 475 adet bilgisini; toplam maliyet bölümü da, dönemde satılan malların toplam maliyeti (SMM) olan 4.995 TL bilgisini vermektedir.

Kalan ana sütunun son satır ise bize dönem sonu işletmenin elinde kalan mal stoklarına ilişkin bilgileri sunmaktadır. Buna göre işletmenin dönem sonu mal stoku 21 Aralık alışından olan 11,4 TL/ad maliyetli 125 adetten oluşmakta ve dönem sonu mal stokunun toplam maliyet değeri de 1.425 TL olarak gözükmemektedir.

FIFO – Dönem Sonu Envanter Yöntemi

Dönem sonu envanter yöntemi kullanan işletmeler, satılan malların maliyetini her satıştan sonra değil, dönem sonunda topluca yaptıkları için dönemde stok kartına sadece mal alışlarına ilişkin bilgileri yazmaktadır. Dönem sonunda ise depolarına giderek, satılamayip elde kalan mal stoklarının sayımını yapmaktadır. Dönem sonu mal stoku miktarını tespit ettikten sonra, buldukları bu miktarı satışa hazır mal miktarından çıkararak dönemde satılan mal miktarını hesaplamaktadır. Örneğimizde Doğu Ticaret İşletmesi dönemde sonu mal stoku sayımını yaptıktan sonra elinde kalan tepsilerin 125 adet olduğunu tespit edecektir. Daha sonra satışa hazır mal miktarı olan 600 adetten, sayım sonucu tespit ettiği dönemde sonu mal stoku miktarı olan 125 adedi çıkararak dönemde satışı mal miktarı olan (600 ad – 125 ad) 475 ad bilgisine ulaşacaktır. Satılan mal miktarını bulduktan sonra en eski tarihli mallardan başlayarak satılan malların maliyetini hesaplayacaktır. FIFO yönteminin, dönemde envanter kayıt tekniğine göre, stok kartı üzerindeki uygulaması aşağıdaki gibidir.

TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)
01.12.21	DB Stok							100	9,0	900
05.12.21	Alış	200	10,5	2.100				200	10,5	2.100
21.12.21	Alış	300	11,4	3.420				300	11,4	3.420
31.12.21	Toplam Satış				100 200 175	9,0 10,5 11,4	900 2.100 1.995	125	11,4	1.425
TOPLAM		500		5.520	475		4.995			

Gördüğü üzere dönemde sadece alışlar stok kartına işlenmektedir. Dönem sonunda ise (örnekte 31 Aralık tarihinde) dönemde yapılan tüm satışlara ilişkin satılan malların maliyeti tek seferde hesaplanmaktadır. Satılan malların maliyetinin hesaplanmasına en eski tarihli mallardan başlanmaktadır. Genelde işletmedeki en eski tarihli mallar dönemin başında stoklar olmaktadır. FIFO yöntemine göre, sürekli envanter kayıt tekniği ile dönemde sonu envanter kayıt tekniğinin kullanılması çıkan sonuçları etkilememektedir. Bir başka ifadeyle iki teknik de aynı sonuçları vermektedir.

9.3.3. Ortalama Maliyet Yöntemi

Farklı maliyetli aynı tip malların, alış satışı yapılan her bir birimi için ayrı ayrı maliyetin takip edilemediği durumlarda, ortalama maliyet yöntemi kullanılan varsayımsal yöntemlerden bir diğeridir. Bu yöntemde birim maliyet, satışa sunulan malların toplam maliyetinin, satışa sunulan malların toplam miktarına bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Dönem sonu mal stoku maliyeti ve dönemde satılan malların maliyeti, bulunan ortalama birim maliyet kullanılarak tespit edilmektedir. Ortalama birim maliyet, toplam maliyetin (her bir alış için alış fiyatı ile alış miktarının çarpılarak bulunacak maliyetler genel toplamı) toplam miktara (her bir alış miktarının genel toplamı) bölünmesi ile hesaplanmaktadır.

Sürekli Envanter Yöntemi kullanan işletmelerde aynı tip mallar için dönemde farklı maliyetten yapılan her bir alım, ortalama birim maliyeti değiştireceğinden, ortalama birim maliyetin her mal alışından sonra sürekli olarak yeniden hesaplanması gerekmektedir. Bu nedenle Ortalama Maliyet Yöntemi, Sürekli Envanter Yöntemine göre mal alış satışlarını kaydeden işletmelerde “Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi” olarak isimlendirilmektedir.

Dönem Sonu Envanter Yöntemi kullanan işletmeler SMM ve dönemde sonu mal stoku maliyetinin hesaplanması dönem sonuna bırakıldığı için ortalama birim maliyeti, her mal alışından sonra değil, toplu olarak dönemde sonunda tüm mallar için tek seferde hesaplanmaktadır. Bu nedenle Ortalama Maliyet Yöntemi, Dönem Sonu Envanter Yönteminde “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi” veya “Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi” olarak adlandırılmaktadır.

Örnek: Ortalama maliyet yöntemi de Doğu Ticaret İşletmesi örneği üzerinden anlatılacaktır.

Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi – Sürekli Envanter Yöntemi

Sürekli envanter kayıt tekniğini kullanan işletmeler, ortalama birim maliyeti her alıştan sonra tekrar tekrar hesaplamaktadırlar. Bu nedenle yöntemin ismi hareketli ortalama maliyet yöntemi olarak geçmektedir. Satılan malların maliyeti ise, en son hesaplanan ortalama birim maliyet ile satılan mal miktarıyla birbirleriyle çarpılması sonucu bulunmaktadır. Hareketli ortalama maliyet yönteminin stok kartı üzerindeki uygulaması aşağıdaki gibidir.

TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)
01.12.21	DB Stok							100	9,0	900
05.12.21	Alış	200	10,5	2.100				300	10,0	3.000
12.12.21	Satış				250	10,0	2.500	50	10,0	500
21.12.21	Alış	300	11,4	3.420				350	11,2	3.920
28.12.21	Satış				225	11,2	2.520	125	11,2	1.400
TOPLAM		500		5.520	475		5.020			

5 Aralık tarihli alıştan sonra ortalama birim maliyetin hesaplanması aşağıdaki gibidir;

$$\text{Ortalama birim maliyet} = \frac{(100 \text{ ad} * 9,0 \text{ TL/ad}) + (200 \text{ ad} * 10,5 \text{ TL/ad})}{100 \text{ ad} + 200 \text{ ad}} = 10,0 \text{ TL/ad}$$

21 Aralık tarihli alıştan sonra ortalama birim maliyetin hesaplanması aşağıdaki gibidir;

$$\text{Ortalama birim maliyet} = \frac{(50 \text{ ad} * 10,0 \text{ TL/ad}) + (300 \text{ ad} * 11,4 \text{ TL/ad})}{50 \text{ ad} + 300 \text{ ad}} = 11,2 \text{ TL/ad}$$

Stok kartından görüldüğü üzere hareketli ortalama maliyet yöntemine göre, dönemde satılan malların maliyeti toplam 5.020 TL, dönemde sonu mal stokunun (DS Mal Stoku) maliyeti ise 1.400 TL olarak bulunmaktadır. Bu maliyetler, FIFO yöntemine göre bulunan SMM ve DS Mal Stoku

maliyetlerinden farklılık göstermektedir.

Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama Yöntem – Dönem Sonu Envanter Yöntemi

Dönem sonu envanter kayıt tekniği, SMM ve dönem sonu mal stokunun (DS Mal Stoku) maliyet değerlerini dönem sonunda hesapladığı için, yine dönemde sadece mal alışları stok kartına işlenecek ve dönem sonunda, stok sayımı yapıldıktan sonra, tek bir ortalama birim maliyet hesaplanarak SMM ile DS Mal Stokunun maliyet değerleri bulunacaktır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin stok kartı üzerindeki uygulaması aşağıdaki gibidir.

TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)
01.12.21	DB Stok							100	9,0	900
05.12.21	Alış	200	10,5	2.100				200	10,5	2.100
21.12.21	Alış	300	11,4	3.420				300	11,4	3.420
31.12.21	Toplam Satış				475	10,7	5.082,5	125	10,7	1.337,5
	TOPLAM	500	5.520	475			5.082,5			

31 Aralık tarihinde ortalama birim maliyetin hesaplanması aşağıdaki gibidir;

$$\frac{(100 \text{ ad} * 9,0 \text{ TL/ad}) + (200 \text{ ad} * 10,5 \text{ TL/ad}) + (300 \text{ ad} * 11,4 \text{ TL/ad})}{100 \text{ ad} + 200 \text{ ad} + 300 \text{ ad}} = 10,7 \text{ TL/ad}$$

Stok kartından görüldüğü gibi ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre, SMM toplam 5.082,5 TL, DS Mal Stoku maliyeti ise 1.400 TL olarak bulunmaktadır. Bu maliyetler, hem FIFO yöntemine göre bulunan, hem de sürekli envanter kayıt teknigine göre kullanılan ortalama maliyet yönteminde hesaplanan SMM ve DS Mal Stoku maliyetlerinden farklılık göstermektedir.

9.3.4. LIFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi

LIFO ismi de, yöntemi anlatan İngilizce ifadede geçen (Last In First Out) kelimelerin baş harflerinden oluşmuştur. Türkçe adı “Son Giren İlk Çıkar” olsa da uygulamada yaygın olarak LIFO ifadesi kullanılmaktadır. LIFO yöntemi, farklı maliyetle alınmış aynı türde mallardan en son alınanların en önce satıldığı varsayıma dayanmaktadır. Sürekli Envanter Yöntemi kullanan işletmeler her satıştan sonra satılan malların maliyetini, ilgili satıştan önce en son yapılan alış maliyetinden geriye doğru giderek hesaplamaktadır.

Ancak Dönem Sonu Envanter Yöntemini kullanan işletmeler, satılan malın maliyetini dönem sonunda topluca tek seferde hesapladığı için, dönem sonunda en son alıştan geriye doğru giderek SMM’yi tespit ederler. Bu durumda, dönem sonu elde kalan malların ise ilk alınan mallardan olduğu kabul edilmektedir.

Örnek: LIFO yöntemi de Doğu Ticaret İşletmesi örneği üzerinden anlatılacaktır.

LIFO – Sürekli Envanter Yöntemi

LIFO yöntemine göre, satılan malların işletmeye son gelen mallardan olduğu kabul edilmektedir. LIFO yönteminin sürekli envanter kayıt teknigine göre uygulamasında, her satış sonrası satılan malların maliyeti, elde bulunan en son gelen (en yeni tarihli) stoklardan olduğu varsayılarak hesaplanmaktadır. LIFO yönteminin, sürekli envanter kayıt teknigine göre, stok kartı üzerindeki uygulaması aşağıdaki gibidir.

TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)
01.12.21	DB Stok							100	9,0	900
05.12.21	Alış	200	10,5	2.100				100	9,0	900
12.12.21	Satış				200	10,5	2.100	200	10,5	2.100
21.12.21	Alış	300	11,4	3.420				50	9,0	450
28.12.21	Satış				225	11,4	2.565	50	9,0	450
	TOPLAM	500	5.520	475			5.115	75	9,0	855

Stok kartından görüldüğü üzere 12 Aralık tarihindeki toplam 250 adetlik satışın, 200 adedinin en son (en yeni) tarihli olan 5 Aralık tarihinde alınan mallardan, bu miktar yetmediği için kalan 50 adedinin dönem başı mal stokundan yapıldığı varsayılmıştır. Bu nedenle 12 Aralık tarihinde satılan malların maliyeti toplam (2.100 TL + 450 TL) 2.550 TL olarak hesaplanmıştır. Böylece, satış sonrasında işletmenin elinde kalan mal stoku da, dönem başı mal stokundan (DB Mal Stoku) olan 50 adet ve toplam 450 TL maliyetli mallardan oluşmaktadır.

28 Aralık tarihindeki toplam 225 adetlik satışın tamamının ise, en son (en yeni) tarihli olan 21 Aralık tarihli alıştan varsayılmıştır. Bu nedenle 28 Aralık tarihinde satılan malların maliyeti toplam 2.565 TL olarak hesaplanmıştır. Başka bir işlem olmadığı için 28 Aralık tarihindeki satıştan sonra işletmenin elinde kalan mallar DS Mal Stokunu oluşturmaktadır. Görüldüğü gibi toplam 125 adet olan DS Mal Stokunun, 75 adedi 21 Aralık tarihli alıştan ve 50 adedi de hâlâ satılamadığı varsayılan DB Mal Stokundan oluşturmaktadır. DS Mal Stokunun toplam maliyeti (450 TL + 855 TL) 1.305 TL olarak hesaplanmıştır.

LIFO – Dönem Sonu Envanter Yöntemi

Dönem sonu kayıt teknigi kullanan işletmelerin, satılan malların maliyetini dönem sonunda topluca yaptıklarını daha önce vurgulamıştık. Bu hesaplamayı yapabilmeleri için, ilk olarak depolarında kalan DS Mal Stoku miktarını saymaları ve buradan yola çıkarak dönem içinde satılan mal miktarını hesaplamaları gerektigine de da daha önce debynmiş. Dönem içinde satılan toplam mal miktar bilgisi bulunduktan sonra dönem sonunda SMM, en son (en yeni) tarihli alıştan başlanmak üzere geriye doğru (eski tarihiye doğru) gidilerek hesaplanmaktadır. LIFO yönteminin,

dönem sonu envanter kayıt tekniğine göre, stok kartı

TARİH	AÇIKLAMA	GİRЕН			ÇIKAN			KALAN		
		MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)	MİKTAR (adet)	BİRİM MALİYET (TL/ad)	TOPLAM MALİYET (TL)
01.12.21	DB Stok							100	9,0	900
05.12.21	Alış	200	10,5	2.100				200	10,5	2.100
21.12.21	Alış	300	11,4	3.420				300	11,4	3.420
31.12.21	Toplam Satış				300 175	11,4 10,5	3.420 1.837,5	100 25	9,0 10,5	900 262,5
TOPLAM		500	5.520	475			5.257,5			

üzerindeki uygulaması

aşağıdaki gibidir.

Stok kartından görüleceği gibi, LIFO yönteminin dönem sonu envanter kayıt tekniğine göre uygulanması sonucunda SMM 5.257,5 TL olarak hesaplanmıştır. DS Mal Stokunun 100 adetlik kısmının DB Mal Stokundan, 25 adetlik kısmının ise 5 Aralık tarihli alıştan kaldığı varsayılmış ve DS Mal Stoku maliyeti de (900 TL + 262,5 TL) 1.162,5 TL olarak bulunmuştur.

LIFO yönteminin uygulanması sonucunda elde edilen SMM ve DS Mal Stoku maliyet değerleri diğer (FIFO ve Ortalama) maliyet değerleme yöntemlerine göre farklı bulunmuştur. Hatta yöntem LIFO olarak seçilse bile, sürekli veya dönem sonu envanter yönteminin kullanılması sonuçlarda farklılığı yol açmaktadır.

9.4. Stok Maliyeti Değerleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Hatırlanacağı üzere, ticaret işletmelerindeki en önemli sorunlardan biri SMM ve DS Mal Stoku maliyetinin hesaplanmasıdır. Eğer işletme satılan ve elde kalan malların gerçek maliyetini belirleme imkanına sahip ise, SMM ve DS Mal Stoku değerini gerçek maliyetleri üzerinden değerlendirmektedir. Ancak pratikte işletmelerin çoğu gerçek maliyeti belirleme imkanına sahip değildir. Bu nedenle, zorunlu olarak, bazı stok maliyeti değerlendirme yöntemlerini kullanmaktadır. Fakat üzerinde uğraştığımız Doğu Ticaret İşletmesi örneğinden de anlaşılabileceği üzere, farklı stok maliyeti değerlendirme yöntemlerinin uygulanması, hatta farklı kayıt teknigi kullanılması, hesaplanan SMM ve DS Mal Stoku maliyetini değiştirmektedir. Örneğimizde elde ettigimiz sonuçlar özetlenmiştir.

	FIFO		ORTALAMA		LIFO	
	SEY	DSEY	SEY	DSEY	SEY	DSEY
SMM	4.995	4.995	5.020	5.082,5	5.115	5.257,5
DS Mal Stoku	1.425	1.425	1.400	1.337,5	1.305	1.162,5

Asıl önemlisi bu değişikliklerin işletmenin finansal tablolarını nasıl etkileyeceğidir. Bu etkilerin incelenmesi için Doğu İşletmesinin 2020 yılı Aralık ayına ait Kâr veya Zarar tablosundaki brüt kâr rakamının, seçilen yöntemlere göre nasıl değiştiği aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

	FIFO		ORTALAMA		LIFO	
	SEY	DSEY	SEY	DSEY	SEY	DSEY
Satışlar	8.550	8.550	8.550	8.550	8.550	8.550
SMM (-)	(4.995)	(4.995)	(5.020)	(5.082,5)	(5.115)	(5.257,5)
BRÜT KÂR	3.555	3.555	3.530	3.467,5	3.435	3.292,5

Gördüğü gibi brüt kâr rakamı kullanılan yönteme göre farklılık göstermektedir. Doğal olarak bilançoda gözükecek olan DS Mal Stokunun değeri de seçilen yönteme göre değişecektir. Hangi yöntemin seçilmesi gereği konusunda kesin bir doğru bulunmamaktadır. Burada özellikle vurgulanması gereken husus, Gerçek Maliyetle Değerleme Yöntemi dışındaki hiçbir yöntemin gerçeği göstermediğidir. Çünkü tüm yöntemler belli varsayımlara dayanmakta, bunun için de gerçek sonucu vermemeektedir. Bu nedenle yöntem seçimi işletmenin yöneticilerine kalmış bir karardır.

Gerçek hayataki mevcut muhasebe uygulamasında LIFO yöntemi, muhasebe kural koyucuları tarafından kaldırıldığı için, işletmeler tarafından kullanılmamaktadır.

Bölüm Özeti

Bu bölümde Ticaret İşletmelerinde satılan malların maliyeti ile mal stoku maliyetinin tespitine ilişkin sorunlar açıklanmış ve stok maliyetinin belirlenmesinde kullanılan değerlendirme yöntemleri anlatılmıştır.

Bir malın alım maliyeti farklı tarihlerde, farklı tedarikçilerden, farklı miktarlarda alınması gibi faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Bir malın farklı fiyatlardan alınması durumunda, bir satış işleminde hangi maliyetten olan malların müşteriye satıldığı ve hangi maliyetten olan malların stoklarda kaldığı soruları problem yaratmaktadır.

Satılan malların maliyeti ve elde kalan dönem sonu stoku maliyetinin hesaplanmasıındaki sorunların çözülebilmesi amacıyla, stok maliyeti değerlendirme yöntemleri geliştirilmiştir. En sık kullanılan stok maliyeti değerlendirme yöntemleri aşağıdaki gibidir:

- Gerçek Maliyet Yöntemi
- FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi
- Ortalama Maliyet Yöntemi
- LIFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi

Gerçek maliyetleme yöntemi stokta kalan ve satılan malların maliyetlerinin gerçek maliyetleri üzerinden hesaplanıp kayıt edildiği yöntemdir. Böylece, hem satılan malların maliyeti, hem de dönem sonu mal stoku maliyeti gerçek maliyetleri ile raporlanmaktadır.

Gerçek maliyetleri tespit edemediği durumlarda satılan malların maliyeti (SMM) ve mal stoku maliyetinin hesaplanabilmesi için bazı varsayımsal yöntemler kullanılmaktadır. Bu varsayımlardan biri olan FIFO yöntemine göre SMM, satışların dönem başı stokundan başlayarak alış sırasıyla yapıldığı varsayımla hesaplanmaktadır. Bir başka ifadeyle, işletmenin deposuna ilk giren malların ilk olarak çıktığını (satıldığı) varsayılmaktadır. Bu durumda, dönem sonunda elde kalan stokların, en son alınan mallardan olduğu kabul edilmektedir.

Ortalama maliyet yöntemi, kullanılan varsayımsal yöntemlerden bir diğерidir. Bu yöntemde birim maliyet, satışa sunulan malların toplam maliyetinin satışa sunulan malların toplam miktarına bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Dönem sonu mal stoku maliyeti ve dönemde satılan malların maliyeti, bulunan ortalama birim maliyet kullanılarak tespit edilmektedir.

Varsayımsal yöntemlerden biri olan LIFO, en son alınan malların en önce satıldığı varsayımla dayanmaktadır. Bir başka deyişle, işletmenin deposuna en son gelen malların ilk olarak satıldığı kabul edilmektedir. Bunun sonucunda dönemde sonunda elde kalan mal stokunun ilk alımlardan kaldığı varsayılmaktadır.

Kaynakça

Koç Yalkın, Y. (2013). Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar (19. Basım). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Revsine, L., Collins, D. W., Johnson, W. B., Mittelstaedt, H. F. (2012). Financial Reporting & Analysis (5th Edition). New York: McGraw – Hill.

Spiceland, J. D., Sepe, J. F., Tomassini, L. A. (2001). Intermediate Accounting (2th Edition). New York: McGraw – Hill.

Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) – Stoklar.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%202\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%202(1).pdf)

10. DURAN VARLIKLAR: AMORTİSMAN VE İTFA

Giriş

Daha önceki bölgülerde dephinildiği gibi işletmenin bir yıldan uzun süre kullanmak, yararlanmak, tüketmek veya paraya çevirmek amacıyla edindiği varlıklara duran varlık denilmektedir. Duran varlıklar işletmenin faaliyetlerini sürdürbilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli varlıklardır. Bu tip varlıklar satılmaktan ziyade uzun süre faydalananmak ve idari ya da üretim faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilmektedir.

Tahmin edilebileceği gibi çoğu varlıktan sınırlı bir süre yararlanılabilirliktedir. Bir başka deyişle varlıkların çoğunluğu işletmeye belirli bir süre fayda sağlayabilmektedir. Bu nedenle sınırlı ömre sahip duran varlıklar zaman içerisinde kullanıldıkça yıpranmakta ve fayda sağlayabileceğii süre azalmaktadır. Örneğin bir arabanın kullanım süresi belli bir süre sonunda artık kullanılamaz hale gelmektedir. Bu nedenle arabadan belirli bir süre fayda sağlanabilmektedir. Bu tip sınırlı ömre sahip duran varlıkların değerleri de yıprandıkça düşmektedir. Dolayısıyla bu yıpranma payları işletmelerin önemli giderlerinden birini oluşturmaktadır.

Muhasebedeki en önemli sorunlardan biri, sınırlı ömre sahip duran varlıklarda yaşanan bu yıpranma paylarının varlığın yararlı ömrüne nasıl dağıtılması gereği ve hangi dönemin kâr veya zarar tablosuna gider olarak aktarılması gereği sorundur.

Bu doğrultuda, bu bölümde ilk olarak bilançoda yer alan duran varlıklar ele alınacaktır. Genel olarak duran varlıkların tanımına ve çeşitlerine dephinilecektir. Ayrıca duran varlıkların yıpranma paylarına ilişkin amortisman ve itfa konuları açıklanacaktır. Amortisman yöntemleri üzerinde durulacak ve amortisman ile itfanın muhasebeleştirilmesi anlatılacaktır.

10.1. Duran Varlıklar

Genel tanımıyla varlıklar, işletmenin sahip olduğu ekonomik değerlerdir. Ancak yapılan bir harcamanın varlık olarak kabul edilebilmesi için, bir başka ifadeyle varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için:

1. Geçmişteki olaylardan kaynaklanması,
2. İşletmenin kontrolünde olması,
3. Gelecente işletmeye ekonomik fayda sağlama ve
4. Maliyet veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Bilançoda varlıklar, Dönem Varlıklar ve Duran Varlıklar olarak iki sınıfa ayrılmaktadır. Bir yıldan kısa sürede para çevrilecek, satılacak veya tüketilecek varlıklar “Dönem Varlıklar” olarak sınıflandırılmaktadır. Bir yıldan uzun sürede paraya çevrilebilecek veya kullanılacak varlıklar ise “Duran Varlıklar” olarak sınıflandırılmaktadır. Bir başka deyişle duran varlıkların işletme faaliyetlerinde bir yıldan uzun süre kullanılması veya işletmeye bir yıldan daha uzun süre fayda sağlama beklenmektedir.

Duran varlıklar üç ana başlık altında toplayabiliriz:

1. Uzun Vadeli Yatırımlar
2. Maddi Duran Varlıklar
3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Uzun Vadeli Yatırımlar: Uzun vadeli yatırımların geneli bir işletmenin başka bir işletmedeki ortak olma (iştirak etme) şeklindeki veya tahvil gibi uzun vadeli ve uzun süre elde tutulması planlanan finansal yatırımlarından oluşmaktadır. Bunun dışında, kiralamak veya bir yıldan daha uzun bir süre sonunda satmak amacıyla alınan gayrimenkuller de (yatırım amaçlı gayrimenkuller) bu sınıf içinde yer almaktadır.

Maddi Duran Varlıklar (MDV): MDV’lar, kullanılmak üzere satın alınan ve bir yıldan daha uzun bir süre işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde yararlanılacak fiziki (maddi) varlıklardan oluşmaktadır. MDV’lere arsa ve arazileri, binaları, uçakları, gemileri, tırları, makineleri, ofis mobilyalarını, fabrikaları, üretim tesislerini, petrol boru hatlarını vb. örnek olarak verebiliriz.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV): MODV’lar, kullanılmak üzere satın alınan ve bir yıldan daha uzun bir süre işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde yararlanılacak fiziki olmayan (maddi olmayan) varlıklardan oluşmaktadır. MODV’lere lisansları, ticari markaları, telif haklarını, bilgisayar programlarını, internet sitelerini, peştemallığı (hava parası veya şerefiye), patentleri vb. örnek olarak verebiliriz.

10.2. Amortisman

Daha öncede deðinildiği gibi, bir harcamañın varlık olarak tanınabilmesi için mutlaka gelecekte işletmeye fayda saglaması gerekmektedir. Gelecekte fayda saglaması beklenmeyen unsurlara yapılan bir harcama ise doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Bununla beraber, daha önceden gelecekte fayda saglayacağı için varlık olarak muhasebeleştirilmiş ancak zaman geçtikçe veya kullanıldıka faydası tükenmiş olan varlıklarında tükenen kısmı gider olarak kaydedilmektedir. Örneðin; bedeli peşin ödenerek yaptırılan sigorta, sözleşmenin başlangıcında “Peşin Ödenmiş Sigorta” hesabında varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak zamanın geçmesiyle beraber sigorta kullanım süresinin azalması, yani sigorta hakkının tüketilmesi nedeniyle tükenen kısım, varlık hesabından düşürlerek “Sigorta Gideri” hesabında gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Benzer şekilde işletmede kullanılmak üzere satın alınan kirtasiye malzemeleri “Kirtasiye Stoku” şeklinde varlık olarak kayıt edilir. Kullanıldıka tüketilen kirtasiye malzemesi ise stoklardan düşürelerek “Kirtasiye Gideri” biçiminde gider olarak muhasebeleştirilir. Göründüğü gibi birçok varlık zaman içinde sürenin geçmesi, tüketilmeleri veya kullanılmaları nedeniyle maliyet değerleri üzerinden giderleştirilir.

Yukarıda bahsedilen durum sınırlı ömre sahip maddi duran varlıklar için geçerlidir. Zaman içinde çoğu MDV'nin işletmeye olan faydası tükenmektedir. Bu nedenle, sınırlı ömre sahip maddi duran varlıkların maliyeti zaman içerisinde giderleştirilmektedir.

Temizlik malzemesi veya yakit stoku gibi varlıklar tüketildikçe fiziki olarak yok olmaktadır. Ancak MDV'lerdeki tükenme fiziki olarak izlenmemektedir. Örneðin bir arabanın bagajı, kullanıldıka yok olmamaktadır. Buna karşın yıllar geçtikçe arabanın kullanılabilen ömrü tükenmektedir. Arabanın kullanılabilen ömrünü 5 yıl olarak varsayırsak, 2 yıl geçtiðinde arabanın kullanım ömrü 3 yıla inecektir. Göründüğü gibi araba fiziki olarak yok olmamakta ama yararlı ömrü tükenmekte ve işletmeye fayda saglama süresi yıllar geçtikçe azalmaktadır. Bir başka deyiþle araba yıllar geçtikçe yıpranmaktadır. Bu nedenle sınırlı ömre sahip MDV'lerin maliyet değeri yıllar geçtikçe giderleştirilmektedir.

Bu noktada cevaplanması gereken soru, MDV maliyetinin ne zaman gidere dönüştürüleceðidir. Örneðin, 5 yıl yararlı ömrü olan ve 40.000 TL'ye satın alınan bir arabanın maliyeti ne zaman gider olarak kaydedilecektir. Arabanın maliyeti olan 40.000 TL'nin tümü 5inci yilda gider olarak kaydedilirse, işletmenin sadece 5inci yıl Kár veya Zarar tablosu etkilenenecek ve araba sadece 5inci yılda kullanılmış gibi kabul edilecektir. Hâlbuki araba sadece 5inci yılda değil, 5 yıl boyunca kullanılmıştır. Bu nedenle arabanın maliyetinin yararlı ömrü olan 5 yıla dağıtılması ve her yıl belli bir kısmının gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Bir maddi duran varlığın maliyetinin, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmına ve giderleştirilmesine **AMORTİSMAN** denilmektedir. MDV'nin maliyetinden ilgili dönem dağıtılan amortisman tutarının, gider olarak kaydedildiği hesap da “**Amortisman Gideri**” olarak adlandırılmaktadır. “**Amortisman Gideri**” hesabı tahmin edileceği gibi bir Kár veya Zarar Tablosu hesabıdır. MDV'nin maliyetinden ilgili dönemde dağıtılan ve Amortisman Gideri hesabına kaydedilen tutar, doğrudan MDV'nin değerinden düşülmesi yerine ayrı bir hesap olan “**Birikmiş Amortismanlar**” adlı hesapta muhasebeleştirilmektedir. “**Birikmiş Amortismanlar**” hesabı bilançoda duran varlıklar arasında ters işaretli, yani MDV'nin değerini düşürecek şekilde eksى işaretli olarak gözükmemektedir. Bu tip hesaplara kontra (zıt) hesaplar denilmektedir. Birikmiş Amortismanlar hesabı, MDV'ye ilişkin o güne kadar ayrılmış olan tüm amortisman paylarının toplamını göstermektedir. Bir başka ifadeyle Birikmiş Amortismanlar hesabının bakiyesi, geçmişte ayrılan amortisman tutarlarına ilgili dönemde ayrılan amortisman tutarının eklenmesi sonucundaki kümülatif tutarı göstermektedir. İlgili dönemde düşen amortisman payının kaydı aşağıdaki gibidir;

HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
Amortisman Gideri Hesabı	XXX	
Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX

Göründüğü gibi Amortisman Gideri hesabı bir gider olduğu için borç (sol) tarafa yazılmaktadır. Birikmiş Amortismanlar hesabı ise MDV'nin değerini düşürdüğü için alacak (sağ) tarafa yazılmaktadır. Amortisman ayrılımasına ilişkin yukarıdaki kayıt, dönem sonunda yapılan ayarlama kayıtlarının bir parçasıdır.

Bir MDV'ye ilişkin amortisman ayrılıklaması için MDV'nin maliyetinin belirlenmesi gerekmektedir. MDV'nin maliyeti, kullanıma hazır hale gelene kadar yapılan tüm harcamaların toplamından oluşmaktadır. Bu nedenle MDV'nin maliyeti belirlenirken alış fiyatına nakliye, özel tüketim vergisi (ÖTV) ve gümrük vergisi gibi geri alınamayacak vergiler, sigorta, kurulum-montaj, deneme üretimi vb. harcamalar ilave edilir. İşletmeler tarafından geri alındığı için KDV ve istisnalar hariç gider hiçbir zaman MDV maliyetine ilave edilemezler.

Muhasebe dönemine düşen amortisman tutarının belirlenebilmesi için üç konuda varsayılmayı gerekmektedir: 1) Yararlı Ömür, 2) Kalıntı Değer ve 3) Amortisman Yöntemi

1) Yararlı Ömür: Bir MDV'nin işletmeye fayda saglaması beklenen süreye veya kullanım süresine yararlı ömür (ekonomik ömür) denilmektedir. MDV'lerin çoğunun fiziki ömrü bulunmasına rağmen, bu ömür çok istisna durumlar hariç, yararlı ömür olarak kabul edilmemektedir. Örneðin, bir arabanın fiziki ömrü iyi bakıldığı sürece 30 yıl civarındadır. Ancak hiçbir işletme satın aldığı bir arabayı 30 yıl boyunca kullanmamaktadır. Bunun nedeni arabanın belli bir süre sonra sıkılıkla ariza çıkarması ve işletmeye ekonomik olarak ek yük getirmesidir. Bir başka ifadeyle, arabayı belli bir süreden sonra kullanmak ekonomik açıdan faydalı değildir. Bunun dışında bir MDV'nin yararlı ömür işletmeden işletmeye göre değişebilmektedir. Örneðin, normal bir işletme bir arabayı 4 – 5 yıl kullanabilirken, araba kiralama şirketleri en fazla 3 yıl kullanmaktadır. Ekonomik fayda sağlayabileceğini yani sira teknoloji de yararlı ömrün belirlenmesindeki önemli kriterlerden biridir. Bir bilgisayar fiziki olarak 15 sene kullanılabilir, ancak hızla değişen teknoloji nedeniyle işletmelerin bir bilgisayarı 15 yıl kullanma imkanları yoktur. Göründüğü gibi bir MDV için kesin bir yararlı ömür olmadığından dolayı, işletmelerin fayda bekłentisine göre yararlı ömür tahmini yapmaları gerekmektedir. İşletmeler bir MDV için yararlı ömür tahmininde bulunurken ekonomik, teknolojik ve hatta moda gibi unsurları göz önünde tutmaktadır.

2) Kalıntı Değer: Kalıntı değer, bir maddi duran varlığın yararlı ömrü sonunda satılması sonucu elde edilecek net nakit girişlerini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, MDV'nin yararlı ömür sonundaki tahmini değeridir. Kalıntı değer yararlı ömür sonunda satılarak geri kazanılacak bir tutar olduğu için, MDV'nin maliyetinden kalıntı değer düşürelerek bulunacak tutar yararlı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılmaktadır. Bir MDV'nin maliyet değerinden kalıntı değerin düşülmesi sonucu hesaplanan tutara *Amortisman Tabi Tutar* denilmektedir.

Amortisman Tabi Tutar = Maliyet – Kalıntı Değer

3) Amortisman Yöntemi: Bir MDV'nin maliyeti yararlı ömür boyunca nasıl dağıtılacaktır? Bir başka ifadeyle, MDV'nin yararlı ömür boyunca dağıtılabilecek maliyet tutarlarından her bir yıla düşecek pay nasıl hesaplanacaktır? MDV maliyetinin yararlı ömre dağıtılmaması için bazı metotlar geliştirilmiştir. Bir dönemde düşecek amortisman payının hesaplanabilmesi amacıyla geliştirilen bu metotlara Amortisman Yöntemleri denilmektedir. Bu konunun içinde en sık kullanılan üç amortisman yöntemi açıklanacaktır. Bunlar;

- Eşit Paylı Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakıyeler Amortisman Yöntemi
- Miktarla Dayalı Amortisman Yöntemi

Sınırsız ömre sahip, arsa ve arazi gibi MDV'ler ise amortismana tabi tutulmamakta ve bu tip MDV'lere amortisman ayrılmamaktadır. Bir başka ifadeyle, sınırsız ömre sahip varlıkların maliyetleri muhasebe dönemlerine (yıllara) dağıtılmamakta ve giderleştirilmemektedir.

10.2.1. Eşit Paylı (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

Eşit paylı amortisman yönteminde MDV'nin yararlı ömrü boyunca her yıl eşit olarak tüketendiği veya yıprandığı varsayılmaktadır. Dolayısıyla MDV'nin maliyetin kalıntı değerinin düşülmesi ile bulunan amortismana tabi tutarı yararlı ömrü boyunca her döneme eşit olarak dağıtılmaktadır. Eşit paylı amortisman yöntemi, "Normal Amortisman Yöntemi" veya "Doğrusal Amortisman Yöntemi" olarak da adlandırılmaktadır.

Bu yöntemde dönemlik (yıllık) amortisman tutarı iki şekilde hesaplanabilmektedir;

$$1. \quad \text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Yararlı Ömür}}$$

$$2. \quad \text{Yıllık Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Yararlı Ömür}}$$

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet – Kalıntı Değer) x Yıllık Amortisman Oranı şeklindedir.

Örnek:

OZ İşletmesi, işletmede kullanmak üzere, bir arabayı 6 Ocak 2021 tarihinde 40.000 TL'ye peşin olarak satın almıştır. Bu finansal olay ile ilgili OZ İşletmesinin 06.01.2021 tarihinde yapması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
06.01.2021	Taşıtlar Hesabı Kasa Hesabı	40.000	40.000

OZ İşletmesi bu arabanın yaralı ömrünü 5 yıl, kalıntı değerlerini de 5.000 TL olarak tahmin etmektedir. İşletme taşit araçları için eşit paylı amortisman yöntemi kullanmaktadır.

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda araba için ayrılması gereken yıllık amortisman tutarını aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{40.000 \text{ TL} - 5.000 \text{ TL}}{5 \text{ yıl}} = 7.000 \text{ TL/yıl}$$

veya

$$\text{Yıllık Amortisman Oranı} = \frac{1}{5} = 0.20 = \%20$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (40.000 \text{ TL} - 5.000 \text{ TL}) \times \%20 = 7.000 \text{ TL}$$

YIL	YILLIK AMORTİSMAN TUTARININ HESAPLANMASI			DÖNEM SONU TUTARLAR			
	Amortismana Tabi Tutar*	x	Amortisman Oranı	=	Yıllık Amortisman Gideri	Birikmiş Amortismanlar**	Net Defter Değeri***
2021	35.000 TL		% 20		7.000 TL	7.000 TL	40.000 TL
2022	35.000 TL		% 20		7.000 TL	14.000 TL	33.000 TL
2023	35.000 TL		% 20		7.000 TL	21.000 TL	26.000 TL
2024	35.000 TL		% 20		7.000 TL	28.000 TL	19.000 TL
2025	35.000 TL		% 20		7.000 TL	35.000 TL	12.000 TL
					35.000 TL		5.000 TL

Eşit paylı amortisman yöntemine göre hazırlanacak amortisman tablosu aşağıdaki gibidir.

* Amortismana Tabi Tutar = Maliyet – Kalıntı Değer

** Görüldüğü gibi birikmiş amortismanlar hesabı, yıllar itibarıyle yıllık amortisman tutarı olan 7.000 TL kadar artmakta ve o güne kadarki kümülatif tutarı göstermektedir.

*** Net Defter Değeri, MDV'nin maliyet değerinden ilgili tarihteki birikmiş amortismanların düşülmesi sonucu kalan değerdir.

Net Defter Değeri = Maliyet – Birikmiş Amortismanlar

Tablodan da görüldüğü gibi her yıl ayrılması gereken amortisman tutarı eşittir. Bu nedenle her yılın sonunda (2021, 2022, 2023, 2024 ve 2025) yapılması gereken amortisman kaydı aynıdır. OZ İşletmesi, her yılın 31 Aralık tarihinde arabanın amortismanı ile ilgili aşağıdaki ayarlama kaydını yapacaktır.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31 Aralık	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	7.000	7.000

Bu kayıttan da anlaşılacığı üzere yaralı ölüm boyunca, her yılın Kâr veya Zarar Tablosunda (Gelir Tablosunda) Amortisman Gideri 7.000 TL olarak gözükecektir. Bir başka ifadeyle amortisman giderinin 2021, 2022, 2023, 2024 ve 2025 yıllarına ilişkin Kâr veya Zarar tablolarına olan etkisi aynı olacak ve tüm bu yılların Kâr veya Zarar tabloları aşağıdaki gibi olacaktır.

OZ İŞL. 2021/2022/2023/2024/2025 YILI KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

Amortisman Gideri (7.000)

Yukarıdaki amortisman tablosunda da gözüktüğü gibi, arabaya ilişkin olarak 5 yılda toplam 35.000 TL gider yazılmıştır. Yıllar itibariyle, arabanın Bilançoda raporlanması aşağıdaki gibi olacaktır.

OZ İŞLETMESİ 31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

Duran Varlıklar

Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(7.000)
Taşıtlar Net	33.000 □

OZ İŞLETMESİ 31.12.2022 TARİHLİ BİLANÇOSU

Duran Varlıklar

Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(14.000)
Taşıtlar Net	26.000

OZ İŞLETMESİ 31.12.2023 TARİHLİ BİLANÇOSU

Duran Varlıklar

Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(21.000)
Taşıtlar Net	19.000

OZ İŞLETMESİ 31.12.2024 TARİHLİ BİLANÇOSU

Duran Varlıklar

Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(28.000)
Taşıtlar Net	12.000

OZ İŞLETMESİ 31.12.2025 TARİHLİ BİLANÇOSU

Duran Varlıklar

Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(35.000)
Taşıtlar Net	5.000

Yararlı ölüm sonu olan 31.12.2025 tarihli Bilançoda, arabanın net defter değeri kalıntı değeri olan 5.000 TL'den gözükmektedir. Bu tarihten sonra araba için amortisman ayrılması durdurulur.

İşletmeler MDV'leri her zaman yılın ilk ayında satın almamaktadır. Yılın ilk ayı dışında satın alınan MDV'ler için, satın alındıkları yıl tam yılmış gibi kabul edilerek, yıllık amortisman ayrılması yanlış olacaktır. Bu nedenle işletmeler ilk yıla düşen amortisman tutarını, genellikle MDV'yi satın aldıkları aydan başlayarak yıl sonuna kadar geçen ay süresi üzerinden hesaplamalıdır. Yukarıdaki örneğimizde, arabanın 2021 yılı Ekim ayı içinde aldığıını varsayırsak, yıl sonuna kadar 3 ay geçtiği için OZ İşletmesinin 2021 yılına ilişkin ayırması gereken amortisman tutarı;

$$\frac{7.000 \text{ TL}}{12 \text{ ay}} \times 3 \text{ ay} = 1.750 \text{ TL olacaktır.}$$

Bu nedenle işletmenin 2021 yılında 1.750 TL tutarında amortisman gideri yazması gerekmektedir. OZ İşletmesinin 31 Aralık 2021 tarihinde yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir;

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2021	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.750	1.750

10.2.2. Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Azalan bakiyeler amortisman yöntemlerinde, MDV'nin maliyeti yararlı عمر boyunca dağıtılrken, ilk yıla en yüksek pay verilmekte, yıllar geçtikçe dönem başına dağıtılan amortisman tutarı azalmaktadır. Azalan bakiyelerden en çok kullanılan yöntem "Eşit Paylı Amortisman Yönteminin İki Katı" veya "Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi" olarak da adlandırılan yöntemdir.

Eşit paylı amortisman yönteminin iki katı amortisman yöntemi (hızlandırılmış amortisman yöntemi) uygulamasında amortisman oranı, eşit paylı amortisman yöntemine göre bulunan amortisman oranının 2 katı olarak alınır. Bir başka ifadeyle amortisman oranı, 2 sayısının yararlı ömrə bölünmesiyle veya eşit paylı yönteme göre çıkan oranın iki ile çarpılmasıyla bulunmaktadır;

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{2}{\text{Yararlı Ömür}}$$

Bu yöntemde dikkat edilmesi gereken bir başka husus da, kalıntı değerin amortisman hesaplamasında dikkate alınmamasıdır. Dönemlere dağıtıacak amortisman tutarı doğrudan maliyet değeri üzerinden hesaplanmaktadır.

İlgili dönemde düşen amortisman payı, MDV'nin bir önceki yıl sonundaki net defter değeri ile amortisman oranının çarpılması sonucunda bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, o güne kadar ayrılan amortisman tutarlarının maliyet değerinden çıkarılması sonucunda kalan değer üzerinden amortisman tutarı hesaplanmaktadır. Yararlı ömrün son yılında ise, kalan tutardan kalıntı değer düşülverek son yılın amortisman tutarı belirlenmektedir. Eğer kalıntı değer sıfır ise, kalan tutarın tümü son yılın amortisman tutarı olarak alınmaktadır.

Örnek:

Eşit paylı amortisman yöntemi açıklanırken kullandığımız OZ İşletmesi üzerinden deva edelim. Azalan Bakiyeler yöntemine göre amortisman oranı eşit paylı amortisman yönteminde bulduğumuzun iki katı olacaktır.

$$\text{Amortisman Oranı} = \%20 \times 2 = \%40$$

Azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre hazırlanacak amortisman tablosu aşağıdaki gibidir.

YIL	YILLIK AMORTİSMAN TUTARININ HESAPLANMASI			DÖNEM SONU TUTARLARI			
	Dönem Başı Net Defter Değeri	x	Amortisman Oranı	=	Yıllık Amortisman Gideri	Birikmiş Amortismanlar	Net Defter Değeri
2021	40.000 TL		% 40		16.000 TL	16.000 TL	40.000 TL
2022	24.000 TL		% 40		9.600 TL	25.600 TL	24.000 TL
2023	14.400 TL		% 40		5.760 TL	31.360 TL	14.400 TL
2024	8.640 TL		% 40		3.456 TL	34.816 TL	8.640 TL
2025	5.184 TL - 5.000 TL		---		184 TL*	35.000 TL	5.184 TL
					35.000 TL		5.000 TL

* Son yılın amortisman tutarı, dönem başı net defter değerinden kalıntı değer çıkarılarak bulunmuştur.

Tablodan görüleceği üzere amortisman gideri yıllar itibariyle azalmaktadır. Arabaya ilişkin olarak hesaplanan toplam gider tutarı, eşit paylı amortisman yönteminde olduğu gibi 35.000 TL'dir. Ancak dönemler itibariyle kayıtlara alınan gider tutarı eşit paylı amortisman yönteminden farklıdır. Buradan da anlaşılacığı üzere, seçilen amortisman yöntemi nedeniyle gider olarak kabul edilen toplam tutarda farklılık olmasa da, dönemlere düşen gider seçilen amortisman yöntemine göre değişmektedir.

Bu yöntemde, yıllara düşen amortisman payı farklı olduğu için her yıl değişik tutarda amortisman gideri kaydı yapılacaktır. OZ İşletmesinin bu yöntemeye göre yıllar itibariyle her yıl sonu yapması gereken amortisman kayıtları aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2021	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	16.000	16.000

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2022	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	9.600	9.600

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2023	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	5.760	5.760

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2024	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	3.456	3.456

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2025	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	184	184

Yıllar itibarıyle, azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre arabaya ilişkin ayrılan amortismanların finansal tablolara etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

OZ İŞL. 31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(16.000)
Taşıtlar Net	24.000

OZ İŞL. 31.12.2022 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(25.600)
Taşıtlar Net	14.400

OZ İŞL. 31.12.2023 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(31.360)
Taşıtlar Net	8.640

OZ İŞL. 31.12.2024 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(34.816)
Taşıtlar Net	5.184

OZ İŞL. 31.12.2025 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(35.000)
Taşıtlar Net	5.000

OZ İŞL. 2021 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(16.000)
-------------------	----------

OZ İŞL. 2022 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(9.600)
-------------------	---------

OZ İŞL. 2023 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(5.760)
-------------------	---------

OZ İŞL. 2024 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(3.456)
-------------------	---------

OZ İŞL. 2025 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(184)
-------------------	-------

10.2.3. Miktara Dayalı Amortisman Yöntemi

Miktara dayalı amortisman yöntemi “Üretim Miktarı” veya “Değişen Paylı” amortisman yöntemi olarak da adlandırılmaktadır. Bu yöntemde MDV’nin yararlı ömrü, süre bazında (yıl bazında) değil, işletmeye sağlayacağı faydayı ifade eden herhangi bir ölçüt bazında tahmin edilerek belirlenmektedir. Örneğin; bir araba için yararlı ölüm kilometre (km) cinsinden, bir makinenin yararlı ömrü de üretim miktarı cinsinden belirlenebilir.

Miktara dayalı amortisman yönteminde, maliyet değerinden kalıntı değeri düşülverek hesaplanan amortisman tabii tutar belirlenen ölçüt miktarına bölünderek, ölçüt miktarı başına amortisman payı bulunmaktadır. Daha sonra, ölçüt başına düşen amortisman payı ilgili dönemde kullanılan miktarla çarpılarak dönemin amortisman tutarı hesaplanmaktadır.

Örnek:

Yine OZ İşletmesi örneğine devam edilecek ancak arabanın yararlı ömrü 5 yıl olarak değil, 100.000 km olarak kabul edilecektir. Arabanın yıllar itibarıyle yaptığı km miktarı aşağıdaki gibidir.

2021 Yılı	15.000 km
2022 Yılı	20.000 km
2023 Yılı	30.000 km
2024 Yılı	25.000 km
2025 Yılı	10.000 km

$$\text{Km başına düşen amortisman tutarı} = \frac{40.000 \text{ TL} - 5.000 \text{ TL}}{100.000 \text{ km}} = 0.35 \text{ TL/km}$$

Miktara dayalı amortisman yöntemine göre hazırlanacak amortisman tablosu aşağıdaki gibidir.

YIL	YILLIK AMORTİSMAN TUTARININ HESAPLANMASI			DÖNEM SONU TUTARLARI			
	Yıllık km	x	Km başına amortisman tutarı	=	Yıllık Amortisman Gideri	Birikmiş Amortismanlar	Net Değer
2021	15.000 km		0,35 TL/km		5.250 TL	5.250 TL	40.000 TL
2022	20.000 km		0,35 TL/km		7.000 TL	12.250 TL	34.750 TL
2023	30.000 km		0,35 TL/km		10.500 TL	22.750 TL	27.750 TL
2024	25.000 km		0,35 TL/km		8.750 TL	31.500 TL	17.250 TL
2025	10.000 km		0,35 TL/km		3.500 TL	35.000 TL	8.500 TL
					35.000 TL		5.000 TL

Miktara dayalı amortisman yöntemine göre de yıllara düşen amortisman payı farklı olduğu için her yıl değişik tutarda amortisman gideri kaydı yapılacaktır. OZ İşletmesinin bu yönteme göre yıllar itibarıyle her yıl sonu yapması gereken amortisman kayıtları aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2021	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	5.250	5.250

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2022	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	7.000	7.000

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2023	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	10.500	10.500

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2024	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	8.750	8.750

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2025	Amortisman Gideri Hesabı Birikmiş Amortismanlar Hesabı	3.500	3.500

Yıllar itibarıyle, miktara dayalı amortisman yöntemine göre arabaya ilişkin ayrılan amortismanların finansal tablolara etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

OZ İŞL. 31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(5.250)
Taşıtlar Net	34.750

OZ İŞL. 2021 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(5.250)
-------------------	---------

OZ İŞL. 31.12.2022 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(12.250)
Taşıtlar Net	27.750

OZ İŞL. 2022 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(7.000)
-------------------	---------

OZ İŞL. 31.12.2023 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(22.750)
Taşıtlar Net	17.250

OZ İŞL. 2023 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(10.500)
-------------------	----------

OZ İŞL. 31.12.2024 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(31.500)
Taşıtlar Net	8.500

OZ İŞL. 2024 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(8.750)
-------------------	---------

OZ İŞL. 31.12.2025 TARİHLİ BİLANÇOSU

<u>Duran Varlıklar</u>	
Taşıtlar	40.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(35.000)
Taşıtlar Net	5.000

OZ İŞL. 2025 YILI K/Z TABLOSU

Amortisman Gideri	(3.500)
-------------------	---------

10.3. Maddi Duran Varlığın Satılması

Bir MDV'nin satış işleminde, MDV maliyet değeri üzerinden kayıtlardan silinirken, mutlaka bu MDV'ye ait Birikmiş Amortismanlarının da kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir.

Örnek:

Maliyet değeri 300.000 TL, birikmiş amortismanları 180.000 TL olan bir bina,

Varsayımlar A – 120.000 TL nakit karşılığında,

Varsayımlar B – 150.000 TL nakit karşılığında,

Varsayımlar C – 100.000 TL nakit karşılığında satılmıştır.

Varsayımlara göre MDV satışına ilişkin yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Varsayımlar A:

HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
Kasa Hesabı	120.000	
Birikmiş Amortismanlar Hesabı	180.000	
Binalar Hesabı		300.000

Muhasebe kaydında görüldüğü gibi, bina satıldığı için varlıklarımızda bir azalma olmuştur ve bu nedenle Binalar Hesabının alacak tarafına kayıt yapılmıştır. Binamızı sattığımız için bu binaya ilgili olan Birikmiş Amortismanlar Hesabı da borçlandırılarak kayıtlardan silinmiştir.

Varsayımlar B:

HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
Kasa Hesabı	150.000	
Birikmiş Amortismanlar Hesabı	180.000	
Binalar Hesabı		300.000
MDV Satış Kârı Hesabı		30.000

İkinci varsayımlımızda satış fiyatı olan 150.000 TL net defter değerinin 120.000 TL'den (300.000 – 180.000) daha yüksek olduğu için ortaya 30.000 TL satış kârı çıkmıştır. Bu satış kârı da “MDV Satış Kârı” hesabının alacak tarafına kaydedilmiştir.

Varsayımlı C:

HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
Kasa Hesabı	100.000	
Birikmiş Amortismanlar Hesabı	180.000	
MDV Satış Zararı Hesabı	20.000	
Binalar Hesabı		300.000

Üçüncü varsayımlımızda ise, satış fiyatı olan 100.000 TL, net defter değerinin 120.000 TL'den (300.000 – 180.000) daha düşük olduğu için ortaya 20.000 TL satış zararı çıkmıştır. Bu satış zararı da “MDV Satış Zararı” hesabının borç tarafına kaydedilmiştir.

10.4. İtfa

MDV'lerde olduğu gibi, sınırlı ömre sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların maliyet değerleri de yararlı ömrü boyunca muhasebe dönemlerine dağıtılarak giderleştirilir. Duran varlık maliyetinin ilgili dönemlere sistematik bir biçimde dağıtılarak giderleştirilmesine MDV'lerde “Amortisman” denilirken, Maddi Olmayan Duran Varlıklarda (MODV) İTFA denilmektedir. Ömrü sınırsız kabul edilen MODV'ler itfaya tabi değildir.

MDV'ler için bahsettiğimiz amortisman yöntemleri MODV'ler için de geçerlidir. Ancak MODV'ler genelde bir hakkı temsil ettikleri için sözleşme ile edinilen varlıklardır. Bu nedenle MODV'lere ilişkin amortisman yöntemi seçilirken sözleşme koşullarına bakılmaktadır. Örneğin, bir yazarın telif hakkı 100.000 adetlik kitap basımı için satın alınmış ise, telif hakkının itfasında miktarla dayalı amortisman yöntemi kullanılır. Ancak yazarın telif hakkı 4 yıllık bir süre için alınmış ise, genelde eşit paylı amortisman yöntemi kullanılmaktadır. MODV'lerin çoğu süreye bağlı olduğu için genelde eşit paylı amortisman yöntemi seçilmektedir.

Ayrıca, istisnalar hariç, MODV'lerin yararlı ömrü sonunda herhangi bir satış değeri olmayacağı için kalıntı değerleri sıfır olarak kabul edilir. Bunun dışında MODV'lerin itfa kaydında, MDV'lerde olan Birikmiş Amortismanlar Hesabı gibi bir hesap kullanılmamakta, dönemde düşen itfa tutarı doğrudan MODV maliyetinden indirilmektedir.

Örnek:

Bir işletme 5 Ocak 2021 tarihinde bir yazılım lisansını 4 yıllıkına 100.000 TL ödeyerek satın almıştır. İtfa yöntemi eşit paylı ve kalıntı değer sıfır olarak kabul edilmiştir. İşletmenin lisans alımına ve lisansın itfasına ilişkin yapması gereken günlük defter kayıtları tarih sırasıyla aşağıdaki gibidir.

5 Ocak 2021 tarihinde lisans alımına ilişkin muhasebe kaydı:

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
05.01.2021	Lisanslar Hesabı Kasa Hesabı	100.000	100.000

31 Aralık 2021 tarihinde işletme itfa ayırmasıyla ilişkili yapması gereken ayarlama kaydı:

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2021	İtfa Gideri Hesabı Lisanlar Hesabı	25.000*	25.000

$$* 100.000 \text{ TL} / 4 = 25.000$$

Bölüm Özeti

Bu bölümde, bilançoda yer alan duran varlıklar tanımlanarak, duran varlık çeşitlerinden bahsedilmiştir. Bununla beraber, duran varlıklara ilişkin amortisman ile itfa kavramları açıklanarak nasıl muhasebeleştirileceği anlatılmıştır.

Bir yıldan uzun süre işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılacak fiziki varlıklara Maddi Duran Varlıklar (MDV); bir yıldan uzun süre kullanılacak fiziki olmayan varlıklara da Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV) denilmektedir.

Sınırlı ömre sahip bir maddi duran varlığın maliyetinin, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasına, bir başka ifadeyle yıpranma paylarının hesaplanması, **AMORTİSMAN** denilmektedir. MDV'ye ilişkin dönemlik amortisman payının hesaplanabilmesi amacıyla geliştirilen metotlara Amortisman Yöntemleri denilmektedir. En sık kullanılan üç amortisman yöntemi; 1) Eşit Paylı, 2) Eşit Payının İki Katı (Hızlandırılmış) ve 3) Miktar Dayalı amortisman yöntemleridir.

Eşit paylı amortisman yönteminde, MDV'nin yararlı ömrü boyunca her yıl eşit olarak tüketdiği veya yıprandığı varsayılmaktadır. Bir başka ifadeyle, MDV'nin maliyeti yararlı ömrüne eşit olarak dağıtılmakta ve her sene aynı tutarda amortisman ayrılmaktadır.

Eşit payının iki katı (hızlandırılmış) amortisman yönteminde, MDV'nin maliyeti yararlı ömrü boyunca dağıtılrken, ilk yıla en yüksek pay verilmekte, yıllar geçtikçe dönem başına dağıtılan amortisman tutarı azalmaktadır. Yöntemin uygulamasında amortisman oranı, eşit paylı amortisman yöntemine göre bulunan amortisman oranının 2 katı olarak alımlı. İlgili döneme düşen amortisman payı, MDV'nin bir önceki yıl sonundaki net defter değeri ile amortisman oranının çarpılması sonucunda bulunmaktadır.

Miktara dayalı amortisman yönteminde MDV'nin yararlı ömrü, süre bazında değil, sağlayacağı faydayı ifade eden herhangi bir ölçüt bazında belirlenmektedir. Örneğin; bir araba için yararlı ömrü kilometre cinsinden belirlenebilir. Bu yöntemde, amortismana tabi tutar belirlenen toplam ölçüt miktarına bölünerek ölçüt miktarı başına amortisman payı bulunmaktadır. Daha sonra, ölçüt başına düşen amortisman payı ilgili dönemde kullanılan miktarla çarpılarak dönemin amortisman tutarı hesaplanmaktadır.

Kaynakça

Arikboğa, D. (2016). Finansal Muhasebe (4. Basım). İstanbul: Der Yayıncıları.

Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D. (2018). Intermediate Accounting: IFRS Edition (3th Edition). Singapore: John Wiley & Sons.

Spiceland, J. D., Sepe, J. F., Tomassini, L. A. (2001). Intermediate Accounting (2th Edition). New York: McGraw – Hill.

Türkiye Muhasebe Standardı 16 (TMS 16) – Maddi Duran Varlıklar.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2016\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2016(1).pdf)

Türkiye Muhasebe Standardı 38 (TMS 38) – Maddi Olmayan Duran Varlıklar.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2038\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2038(1).pdf)

Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., Carcello, J. V. (2012). Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions (16th Edition). New York: McGraw – Hill.

11. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Giriş

Gündelik hayatımızda nasıl ki çevremizden olan veya yaptığımiz bir iş sonucu doğan alacaklarımızın tümünü eksiksiz bir şekilde tahsil edemiyorsak, ticari hayatı da işletmeler alacaklarının tümünü eksiksiz olarak tahsil edememektedir. Böyle bir durum işletmeler için zarar yani gider oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle, işletmeler alacaklarının bir kısmını tahsil edememekte ve bu nedenle zarara uğramaktadır.

İşletmeler açısından tahsil imkanında sorun yaşanan alacaklara ilişkin ortaya çıkan zarar tutarının nasıl belirleneceği ve bu zararların hangi dönemin kâr veya zarar tablosunda gösterileceği önemli sorunlardan biridir. Bu bağlamda bilançoda yer alan alacak tutarının tahsil imkanında sorun yaşanan alacakları da yansıtılacak şekilde nasıl sunulması gereği de bir diğer sorundur. Burada üzerinde durulması gereken nokta, tahsil imkanında sorun yaşanan alacakların tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesini bekleyerek mi muhasebeleştirilmesi gereği yoksa tahsili şüpheli hale geldiğin anda mı dikkate alınması gereğiştir.

Bu bölümde yukarıda bahsedilen hususlarla ilgili olarak tahsil edilmesinde sorun yaşanan şüpheli alacak kavramı açıklanacak ve muhasebeleştirilmesine degeinilecektir. Ayrıca şüpheli alacakların tespit edilmesi, değerlemesi ve gider olarak kâr veya zarar tablosuna yansıtılması ile bilançoda sunulmasına ilişkin yöntemler anlatılacaktır.

11.1. Şüpheli Alacak Kavramı

Gündelik hayatı yakından veya başka bir yerden olan alacaklarımızın tümünü eksiksiz olarak tahsil etmemiz pek olağan değildir. Bu durumun aynısı işletmeler içinde geçerlidir. İşletmeler de müşterilerinden olan alacaklarının tümünü eksiksiz olarak tahsil edememektedirler. Tabii ki ticaret hayatında alacakların tahsil edilememesine, bireylerin gündelik hayatlarında karşılaşıklarından daha sık rastlanmaktadır.

Ticari Alacaklar işletmeler açısından önem arz etmektedir. Örneğin, borsada işlem gören ve dayanıklı tüketim malları üreten bir firmanın ticari alacakları, toplam varlıklarının yaklaşık olarak %35'ini oluşturmaktadır. Tahmin edilebileceği gibi, bu firmanın alacaklarını tahsil edememesi durumunda sorun yaşayacağı açıktır.

İşletme, müşterisiyle satıştan önce vade koşulları üzerinde anlaşmış olsa bile, bazen müşteriler üstüne düşenleri yapmayıabilir ve borcunu ödemeyebilir. Doğal olarak firmalar, borcunu ödemeyeceğini düşündükleri müşterilerine kredili satış yapmak istemezler. Ancak alacakların tahsil edilememesi ticaret hayatının içinde bulunma risklerinden biridir. Bu nedenle işletmeler kredili satış yapacakları müşterilerinin durumunu analiz ederler. Firmalar kati bir kredili satış politikası belirlerse, alacaklarını tahsil edememe riskini minimum düzeye indirirler. Ancak bu durumda da, satış yapabilecekleri müşteri sayısı daralacağı için vazgeçikleri satışlar nedeniyle olusacak kayıp, tahsil edilemeyecek alacakların azaltılması sayesinde elde edilecek kazançtan daha yüksek olabilecektir. Tam tersine, analiz etmeden herkese kredili satış yapma politikası izlenmesinde ise, tahsil edilemeyen alacakların tutarı kabul edilebilir seviyenin üzerine çıkacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ticaret hayatında alacakların bir kısmının tahsil edilmemesi ve dolayısıyla zarara uğranması kaçınılmazdır. Buradaki önemli nokta, tahsil edilemeyecek alacakların makul bir düzeyde tutulmasıdır. Bir başka ifadeyle ne sıfır yakını bir düzeye indirilmemeli (çünkü bu durumda bazı satışlardan vazgeçilmek zorunda kalınacaktır), ne de anormal yüksek olmasına müsaade edilmelidir.

Finansal raporlama açısından alacağın tahsil edilememesi, hem bilançoda alacaklar kaleminin azalması nedeniyle varlık azalısına, hem de oluşan kayıp Kâr veya Zarar tablosunda gider olarak yer alacağı için dönem kârinin azalmasına sebep olacaktır. Göründüğü gibi, tahsil edilemeyen alacaklar nedeniyle olusacak kayıp işletmenin hem varlıklarını, hem de kârını etkilemektedir. Bu nedenle bilançodaki alacak kalemlerinin, tahsil edilemeyecek kısmı düşürelere net alacakları göstermesi gerekmektedir. Bununla beraber, tahsil edilemeyecek alacaklardan doğan zararlar da ilgili dönemin Kâr veya Zarar tablosunda gider olarak yer almmalıdır.

Tahsil edilemeyecek alacakların tespit edilip muhasebeleştirilmesinde temel olarak iki yöntem kullanılabilmektedir.

- Doğrudan kayıtlardan silmek
- Tahmini olarak belirlemek

Tahsil Edilemeyecek Alacakların Doğrudan Kayıtlardan Silinmesi

Tahsil edilemeyecek alacakların belirlenmesinde akla gelen ilk yöntem, alacağın tahsil edilemeyeceğinin hukuken kesinleşmesini beklemektir. Tahsil edilmeyeceği kesinleşen alacak, doğrudan alacaklar hesaplarından düşülverek gider olarak yazılmaktadır. Örneğin bir işletmenin bir 2020 yılı satışlarından doğan 5.000 TL tutarındaki bir alacağının, 5 Şubat 2021 tarihinde hukuken tahsil edilemeyeceğinin kesinleştiğini varsayılmıştır. İşletmenin tahsili imkansız hale gelen alacağı için 5 Şubat 2021 tarihinde yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
05.02.2021	Değersiz Alacak Gideri Hesabı Alacaklar Hesabı	5.000	5.000

Gördüğü gibi işletme 2021 yılında tahsil edilemeyeceği kesinleşen alacıği nedeniyle oluşan zararını “Değersiz Alacak Gideri” hesabı altında gider olarak tanımış ve 2021 yılı Kâr veya Zarar tablosuna bu gideri yansımıştır. Ancak burada karşımıza bir problem çıkmaktadır. Hatırlanacağı üzere, dönem kârının tespit edilebilmesi için ilgili dönemin gelirleri ile ilgili dönemin giderlerinin karşılaştırılması gerekmektedir. Alacaklar, kredi satışı yapılması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, kredi satışı yapıldığı tarihte doğan alacağın tahsil edilemeyeip batmasından kaynaklanan zarar satışın yapıldığı, yani alacağın doğduğu döneme ait bir zarardır.

Örneğimizde olduğu gibi, 2020 yılında doğan bir alacağın tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesini bekleyip, 2021 yılında kesinleşmesinden sonra gider yazmak doğru olmayacaktır. Çünkü alacak, 2020 yılı satışlarından kaynaklandığı için tahsil edilememesine ilişkin kayıp 2020 yılına ait bir zarardır ve 2020 yılının Kâr veya Zarar tablosunda (gelir tablosunda) yer almazıdır. Ancak örneğimizde, bu kayıp 2021 yılı Kâr veya Zarar tablosunda (gelir tablosunda) gider olarak gösterilmiştir. Bu durum hem dönemsellik, hem de ihtiyatlılık (tutuculuk) ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle işletmenin, alacaklarının tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesini beklemeden, tahsil edilememe riskine sahip alacaklarına ilişkin gerekli kayıtları, satışın gerçekleşip alacağın doğduğu dönemde yapması gerekmektedir. Bahsedilen sebeplerden dolayı işletmeler bu yöntemi kullanmamaktadır.

Tahsil Edilemeyecek Alacakların Tahmini Olarak Belirlenmesi

Gündelik hayatımızda da bir alacağımızın tahsil edilme süresi uzarsa veya borçlu olan kişi hakkında olumsuz bilgiler edinirse, alacağımızın tahsilinden şüphe duymaya başlarız. Bir başka ifadeyle, alacağın tahsil edilemeyeceğini farkına varmamız için mutlaka tahsil edilemeyeceğinin hukuken kesinleşmesine gerek yoktur. Bu durum doğal olarak işletmeler için aynıdır. Bu nedenle işletmelerin tahsilinden şüphe duydukları alacaklarını tespit etmeleri ve finansal tablolardan buna göre hazırlamaları gerekmektedir. Ancak alacakların tahsil edilip edilemeyeceği henüz kesinleşmediği için, şüphe duyulan alacakların belirlenmesi tahminlere dayalı olarak yapılacaktır. Tahsilinden şüphe duyulan alacaklar nedeniyle orta çıkacak zarar tutarı ilgili dönemde gider olarak tanınarak Kâr veya Zarar tablosuna (gelir tablosuna) aktarılınmakta, böylece tahakkuk (geçikleşme) ve ihtiyatlılık ilkelerine uygun davranışmaktadır. Şüphe duyulan alacaklara ilişkin gider yazılması kaydı aşağıdaki gibidir.

HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
Şüpheli Alacak Gideri Hesabı Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı	XXX	XXX

Gördüğü gibi tahsilinden şüphe duyulan alacak için ilgili dönemde, “Şüpheli Alacak Gideri” isimli hesabın borç (sol) tarafına kayıt yapılarak gider tanınmıştır. Ancak alacağın tahsil edilip edilemeyeceği henüz kesinleşmediği için, yani yapılan değerlendirme tahmini olduğu için, şüphe duyulan alacaklar doğrudan alacak hesaplarından düşülmeyip “Şüpheli Alacak Karşılığı” isimli ayrı bir hesabın alacak (sağ) tarafına yazılmıştır. Şüpheli Alacak Karşılığı hesabı, Birikmiş Amortismanlar hesabı gibi, varlıklar arasında sunulan ancak ters bakiyeli olan bir kontra (zıt) hesaptır. Bir başka ifadeyle Şüpheli Alacak Karşılığı hesabı, varlıklar arasında raporlanmasıra rağmen alacak tutarını azaltan, kontra (düzenleyici) bir hesaptır. Alacaklar ve Şüpheli Alacaklar Karşılığı hesaplarının bilançoda dönen varlıklar sınıfındaki sunumu aşağıdaki gibidir.

ÖRNEK A.Ş. 31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇOSU

Dönen Varlıklar

Kasa	30.000
Banka	50.000
Alacaklar (Net)	
Alacaklar	800.000
Şüpheli Alacak Karşılığı (-)	(10.000)
Ticari Mallar	300.000
Peşin Ödenmiş Giderler	15.000

Muhasebede kesinleşmemiş giderler için yapılan buna benzer kayıtlara “Karşılık Ayırmak” denilmektedir. Bir başka ifadeyle, “karşılık ayırmaya” kavramı, ortaya çıkışın ancak tutarı ve zamanı tam olarak kesinleşmediği için tahmini olarak belirlenmiş giderlerin dikkate alınması ve ilgili dönemde muhasebeleştirilmesi anlamına gelmektedir.

Şüpheli alacakların tespit edilebilmesi için kullanılan üç yöntem bulunmaktadır:

1. Alacakları tek tek değerlendirme
2. Kredi Satışların yüzdesi olarak belirleme
3. Alacak hesapları bakiyesinin yüzdesi olarak belirleme

11.2. Şüpheli Alacakları Tek Tek Değerleme

Bu yöntemde işletme alacaklarını tek tek incelemekte ve bu doğrultuda şüpheli olanları belirlemektedir. Şüphe duyduğu alacakları için de karşılık ayırmaktadır.

Örnek 1: (Karşılık ayrılan bir alacağın kayıtlardan silinmesi)

Dayanıklı tüketim eşyaları perakendeciliği yapan bir işletme, 15 Haziran 2021 tarihinde yaptığı değerlendirme sonucunda, Ahmet Beyden olan 3.000 TL tutarındaki bir alacağının tahsilinin şüpheli hale geldiğini tespit etmiştir. Bu durumda işletmenin yapması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
15.06.2021	Şüpheli Alacak Gideri Hesabı	3.000	
	Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı		3.000

Ahmet Beyden olan bu alacağın tahsil edilmeyeceği 9 Ocak 2022 tarihinde kesinleşmiştir. Bu durumda yapılması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
09.01.2022	Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı	3.000	
	Alacaklar Hesabı		3.000

Yukarıdaki kayıttan da görüldüğü gibi, alacağın tahsil edilemeyeceği kesinleştiği tarihte herhangi bir gider kaydı yapılmamıştır. Çünkü bu alacağa ilişkin gider 15 Haziran 2021 tarihinde yazılmıştı. Bu kayıttı alacağın tahsil edilemeyeceği artık resmi olarak da kesinleştiği için hem varlık hesabı olan Alacaklar hesabının sağ tarafına, hem de Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının sol tarafına kayıt yapılarak ilgili alacak silinmiştir.

Örnek 2: (Karşılık ayrılan bir alacağın aynı dönem tahsil edilmesi)

Bir işletme 3 Ekim 2021 tarihinde bir müşterisinden olan 1.500 TL tutarındaki bir alacağın şüpheli olduğu kanaatine varmıştır. Bu durumda işletmenin yapması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
03.10.2021	Şüpheli Alacak Gideri Hesabı	1.500	
	Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı		1.500

Şüphe duyulan ve bu nedenle 3 Ekim 2021 tarihinde karşılık ayrılan bu alacak 10 Aralık 2021 tarihinde tahsil edilmiştir. Bu durumda yapılması gereken iki günlük defter kaydı bulunmaktadır. Bu kayıtlardan ilki alacak tahsilatına ilişkin olmalıdır. Bu kayıt aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
10.12.2021	Kasa Hesabı	1.500	
	Alacaklar Hesabı		1.500

İkinci kayıt ise Şüpheli Alacak Karşılığı hesabına ilişkindir. İşletmenin 3 Ekim tarihinde yaptığı tahmin aslında yanlış çıkmıştır. Çünkü işletme bu alacağın tahsil edilemeyeceğini düşünerek karşılık ayırmıştır. Fakat işletmenin tahmini yanlış çıkmış ve müşteri borcunu ödememiştir. Bu nedenle yapılan bu yanlışlığın düzeltılması gerekmektedir. Yapılan tahminin hatalı olduğunun ortaya çıkması ile karşılık kaydının yapıldığı dönem aynı olduğu için, yanlışlığın düzeltilmesi amacıyla 3 Ekim 2021 tarihinde yapılan kayıt ters çevrilerek, yani hesaplar ters taraflara yazılarak, hiç yapılmamış gibi kapatılmaktadır. Bu durumda yapılması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
10.12.2021	Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı	1.500	
	Şüpheli Alacak Gideri Hesabı		1.500

Örnek 3: (Karşılık ayrılan bir alacağın bir sonraki dönem tahsil edilmesi)

Bir işletme 20 Kasım 2021 tarihinde 8.000 TL tutarındaki bir alacağına, şüpheli hale geldiği için karşılık ayırmıştır. Yapılması gereken kayıt;

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
20.11.2021	Şüpheli Alacak Gideri Hesabı	8.000	
	Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı		8.000

Şüphe duyulan ve bu nedenle karşılık ayrılan bu alacak 19 Ocak 2022 tarihinde tahsil edilmiştir. Bu durumda yine yapılması gereken iki günlük defter kaydı bulunmaktadır. Bu kayıtlardan ilki alacak tahsilatına ilişkin olmalıdır. Bu kayıt aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
19.01.2022	Kasa Hesabı Alacaklar Hesabı	8.000	8.000

İkinci kayıt ise, yine, yapılan tahmin hatasının düzeltilmesine ilişkindir. Çünkü işletme 20 Kasım 2021 tarihinde bu alacağın tahsilinden şüphe duyup karşılık ayırmamasına rağmen, alacığını 19 Ocak 2022 tarihinde tahsil etmiştir. Buradaki bir diğer problem, karşılık ayırma kaydı ile tahminin hatalı olduğunu anlaşılmazının farklı dönemlerde gerçekleşmiş olmasıdır. Bu nedenle geçmiş dönemde yapılan (20.11.2021) kayıt ters çevrilip düzeltilememektedir. Bunun yerine, 2022 yılında karşılık ayrılrken gider yazıldığı için, bu hatanın düzeltilmesi açısından zorunlu olarak gelir yazılmaktadır. Bu durumda yapılması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
19.01.2022	Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı Diğer Gelirler Hesabı	8.000	8.000

Örnek 4: (Karşılık ayrıldıktan sonra kaytlardan silinen bir alacağın tahsil edilmesi)

Bir işletme 2020 yılı içinde şüpheli hale geldiği için karşılık ayırdığı ve 2021 yılında tahsil edilemeyeceği kesinleştiği için kayıtlarından sildiği 12.000 TL tutarındaki bir alacığını 4 Mart 2022 tarihinde sürpriz bir şekilde tahsil etmiştir.

Bu durumda işletmenin yapması gereken ilk işlem kaytlardan sildiği alacığını tekrar kayıt altına almaktır. Bu nedenle, Alacak hesabının borç (sol) tarafına kayıt yaparak ilgili alacak tekrar kayıtlara alınmaktadır. Karşı hesabına ise, bir önceki dönem bu alacağın tahsili şüpheli hale geldiğinde gider yazdığı için, hatanın düzeltilmesi amacıyla gelir yazması gerekmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda 04.03.2022 tarihinde yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
04.03.2022	Alacaklar Hesabı Diğer Gelirler Hesabı	12.000	12.000

Yukarıdaki kaydın ardından işletmenin, alacığını tahsil etmesi nedeniyle aşağıdaki kaydı yapması gerekmektedir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
04.03.2022	Kasa Hesabı Alacaklar Hesabı	12.000	12.000

11.3. Şüpheli Alacakları Kredili Satışların Yüzdesi Olarak Belirleme

Alacakların tek tek değerlendirilmesi yönteminde işletmeler her alacakları için ayrı ayrı değerlendirme yapmak zorundadır. Ancak çok fazla sayıda ve çeşitli kesimlerden müsterisi olan bir işletmenin tüm alacaklarını tek tek değerlendirmesi hem zaman açısından, hem de maliyet açısından uygun olmayabilir. Bu nedenle işletmeler ilgili dönemdeki şüpheli alacak tutarını tespit edebilmek için, alacaklarını tek tek değerlendirmek yerine, her dönem kredili satışlarının belli bir oranında şüpheli alacak karşılığı ayırma yolunu seçebilirler. Bir başka ifadeyle şüpheli alacakların tutarı, kredili satışların belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmektedir. Bu oran işletmenin geçmiş tecrübeleri ile uyguladığı kredili satış politikasına bağlı olarak tespit edilmektedir.

Bu yöntemde şüpheli alacak karşılığı ayrılması işlemi, dönem sonunda ayarlama kayıtlarından biri olarak yapılmaktadır. Dönem sonuna gelindiğinde işletme, dönemin kredili satış tutarı üzerinden belirlediği orana göre şüpheli alacak tutarını belirlemekte ve bu tutar kadar “Şüpheli Alacak Gideri” hesabının borç (sol) tarafına ve “Şüpheli Alacak Karşılığı” hesabının alacak (sağ) tarafına kayıt yapmaktadır. Dönem içinde ise tahsili imkansız hale gelen alacaklarını, “Şüpheli Alacak Karşılığı” hesabının sol tarafına ve “Alacaklar” hesabının sağ tarafına kayıt yaparak kayıtlardan silmektedir.

Örnek:

1) Bir işletme, politikası gereği, her sene kredili satışlarının %1'i oranında şüpheli alacak karşılığı ayırmaktadır. İşletmenin 31.12.2020 tarihli bilançosunda Şüpheli Alacak Karşılığı hesabı 5.000 TL olarak gözükmektedir (Hatırlanacağı üzere bilançoda yer alan şüpheli alacak karşılığı hesabı sağ taraf – alacak tarafı bakiyesi vermektedir). Bu doğrultuda 2021 yılı başındaki Şüpheli Alacak Karşılığı hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI HESABI

5.000¹

2) 2021 yılı içinde toplam 5.400 TL'lik alacak kayıtlardan silinmiştir. Tahsil edilemeyeceği kesinleşen alacaklar için 2021 yılın içinde yapılması gereken kayıt aşağıda gösterilmiştir.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
2021 yılı	Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı Alacaklar Hesabı	5.400	5.400

Bu kayıttan sonra Şüpheli Alacak Karşılığı hesabı büyük defterde aşağıdaki şekilde gözükecektir.

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI HESABI

2.5.400	5.000^l
----------------	--------------------------

Göründüğü gibi 2020 yılı sonunda tahsil edilemeyeceği düşünülen alacak tutarı 5.000 TL olarak tahmin edilmiş ise de, 2021 yılında 5.400 TL'lik alacağına tahsil edilememesi kesinleşmiştir.

3) Dönem sonuna gelindiğinde ise 2021 yılının kredili satışlarının toplam 830.000 TL olduğu görülmüştür. Bu nedenle işletmenin 830.000 TL'nin %1'i oranında şüpheli alacak karşılığı ayırması gerekmektedir. Dönem sonu olan 31.12.2021 tarihinde ise aşağıdaki ayarlama kaydı yapılmalıdır.

Ayrılması gereken karşılık tutarı = $830.000 \times \%1 = 8.300 \text{ TL}$

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2021	Şüpheli Alacak Gideri Hesabı Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı	8.300	8.300

Bu kayıttan sonra Şüpheli Alacak Gideri ve Şüpheli Alacak Karşılığı hesaplarının 31.12.2021 tarihindeki büyük defter bakiyeleri aşağıdaki gibi olacaktır.

ŞÜPHELİ ALACAK GİDERİ HESABI		ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI HESABI	
3.8.300		2.5.400	5.000^l
		8.300³	8.300³

Bu durumun işletmenin finansal tablolarına etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇO		2021 YILI K/Z TABLOSU	
<i>Dönen Varlıklar</i>			
Alacaklar (Net)	312.100	Şüpheli Alacak Gideri	(8.300)
Alacaklar	320.000		
Şüpheli Alacak Karşılığı(-)	(7.900)		

Bu yöntemde de, kayıtlardan silinen bir alacağına daha sonraki bir dönemde tahsil edilmesi durumunda, “Alacakları Tek Tek Değerleme” başlığı altındaki Örnek 4’de gösterilen şekilde kayıt yapılmaktadır.

11.4. Şüpheli Alacakları Alacak Hesapları Bakiyesinin Yüzdesi Olarak Belirleme

İşletmeler dönemin şüpheli alacak tutarını belirlerken, alacakları tek tek değerlendirmek veya satışların belli bir yüzdesi olarak belirlemek yerine, Alacak hesaplarının bakiyesinin belirli bir yüzdesi oranında da belirleyebilmektedir. Bu oran işletmenin geçmiş tecrübeleri ve geçmiş verilerine dayanarak belirlenmektedir.

Bu yöntemde de şüpheli alacak karşılığı ayrılması işlemi dönem sonunda ayarlama kayıtları arasında yapılmaktadır. Dönem sonuna gelindiğinde işletme, Alacak hesaplarının dönem sonundaki bakiyesini daha önce belirlediği oranla çarparak bilançoda gözükmeksi gereken Şüpheli Alacak Karşılığı tutarını hesaplar. Daha sonra Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının büyük defterdeki bakiyesine bakarak ilgili döneme gider olarak kaydetmesi gereken şüpheli alacak tutarını belirler.

Örnek 1:

31.12.2021 tarihinde Alacaklar hesabı ile Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının ayarlama kayıtları öncesi bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

ALACAKLAR HESABI		ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI HESABI	
100.000		800	

İşletme politikası gereği her sene alacak hesaplarının %4'ü oranında şüpheli alacak karşılığı bulundurmaktadır. Bu doğrultuda bilançoda gözükmeksi gereken Şüpheli Alacak Karşılığı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının olması gereken bakiyesi = $100.000 \text{ TL} \times \%4 = 4.000 \text{ TL}$

Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının olması gereken bakiyesi 4.000 TL iken kayıtlarda hâlâ 800 TL'den gözükmektedir. İşletmenin ayarlama kaydı ile şüpheli alacak hesabının bakiyesini 4.000 TL olacak şekilde artırması gerekmektedir. Bu nedenle, Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının sağ (alacak) tarafına 3.200 TL kaydetmesi gerekmektedir. Bu durum aşağıda gösterilmiştir.

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI HESABI

	800
	3.200
	4.000

Gördüğü gibi Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının sağ (alacak) tarafına 3.200 TL yazılarak hesabın bakiyesi 4.000 TL olacak şekilde ayarlanmıştır. Buna göre işletmenin 31.12.2021 tarihinde yapması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2021	Şüpheli Alacak Gideri Hesabı Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı	3.200	3.200

Bu durumun işletmenin finansal tablolara etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇO	
<i>Dönen Varlıklar</i>	
Alacaklar (Net)	96.000
Alacaklar	100.000
Şüpheli Alacak Karşılığı(-)	(4.000)

2021 YILI K/Z TABLOSU	
Şüpheli Alacak Gideri	(3.200)

Örnek 2:

31.12.2021 tarihinde Alacaklar hesabı ile Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının ayarlama kayıtları öncesi bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

ALACAKLAR HESABI	ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI HESABI
450.000	600

İşletme politikası gereği her sene alacak hesaplarının %3'ü oranında şüpheli alacak karşılığı bulundurmaktadır. Bu doğrultuda bilançoda gözükmesi gereken Şüpheli Alacak Karşılığı tutarı ($450.000 \text{ TL} \times \%3$) 13.500 TL'dir.

Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının olması gereken bakiyesi 13.500 TL iken kayıtlarda hala 600 TL borç (sol) tarafı bakiyesi vermektedir[*]. İşletmenin ayarlama kaydı ile şüpheli alacak hesabının bakiyesini 13.500 TL'ye getirecek şekilde arttırması gerekmektedir. Bu nedenle, Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının sağ (alacak) tarafına 14.100 TL kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durum aşağıda gösterilmiştir.

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI HESABI	
600	14.100

Gördüğü gibi Şüpheli Alacak Karşılığı hesabının sağ (alacak) tarafına 14.100 TL yazılarak hesabın bakiyesi 13.500 TL olacak şekilde ayarlanmıştır. Buna göre işletmenin 31.12.2021 tarihinde yapması gereken ayarlama kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

TARİH	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
31.12.2021	Şüpheli Alacak Gideri Hesabı Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı	14.100	14.100

Bu durumun işletmenin finansal tablolara etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2021 TARİHLİ BİLANÇO	
<i>Dönen Varlıklar</i>	
Alacaklar (Net)	436.500
Alacaklar	450.000
Şüpheli Alacak Karşılığı(-)	(13.500)

2021 YILI K/Z TABLOSU	
Şüpheli Alacak Gideri	(14.100)

Bölüm Özeti

Bu bölümde şüpheli alacakların işletmeler açısından ne anlama geldiği ve nasıl muhasebeleştirilecekleri anlatılmıştır. Bununla beraber şüpheli alacakları değerlendirme yöntemlerinden bahsedilmiştir.

Ticaret hayatı içinde bulunma risklerinden biri işletmelerin alacaklarının bir kısmını tahsil edememesidir. Bir başka ifadeyle, işletmelerin ticaret hayatında alacaklarının bir kısmını tahsil edememesi ve dolayısıyla zarara uğraması kaçınılmazdır. Tahsil edilemeyecek alacakların tespit edilip

muhasebeleştirilmesinde temel olarak iki yöntem kullanılabilmektedir; 1) Doğrudan kayıtlardan silmek ve 2) Tahmini olarak belirlemek

Tahsil edilemeyecek alacakların doğrudan kayıtlardan silinmesi, alacağın tahsil edilemeyeceğinin hukucken kesinleşmesini bekleyerek, tahsil edilmeyeceği kesinleşen alacağın doğrudan alacaklar hesaplarından silinerek gider olarak yazılmıştır. Ancak bir alacağın hukucken tâhsîl imkansız hale geldiğinin kesinleşmesi genellikle çok uzun sürdüğü için işletmeler bu yöntemi çok tercih etmezler. Bunun yerine tâhsîl problemlî olabilecek alacakları tahmini olarak belirlerler.

Muhasebede tâhsîl edilebilirliğinden kuşku duyulan alacaklar Şüpheli Alacaklar denilmektedir. Tâhsilinden şüphe duyulan alacakların tâhsîl edilemeyeceği henüz kesinleşmediği için ne kadarlık bir alacağın tâhsilinde problem olduğu tahmini olarak tespit edilmektedir. Şüpheli alacakların tespit edilebilmesi için temel olarak üç yöntem kullanılmaktadır.

1. Alacakları tek tek değerlendirme
2. Kredi Satışlarının yüzdesi olarak belirleme
3. Alacak hesapları bakiyesinin yüzdesi olarak belirleme

Şüpheli alacakların tek tek değerlendirilmesi yönteminde işletme alacaklarının her birini ayrı ayrı incelemekte ve bu doğrultuda şüpheli olanları belirlemektedir.

Şüpheli alacakların kredi satışlarının yüzdesi olarak belirlenmesi yönteminde işletme şüphe duyduğu alacaklarını, dönemin kredi satış tutarı üzerinden geçmiş tecrübelere dayanarak belirlediği orana göre hesaplamaktadır.

Alacak hesapları bakiyesinin belirli bir yüzdesi olarak belirleme yönteminde alacak hesaplarının dönem sonundaki bakiyesini daha önce belirlediği oranla çarparak şüphe duyduğu alacakları belirlemektedir.

Kaynakça

Erdamar, C., Orhon Basık, F. (2010). Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Esen, Ö. M. (2009). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçeve içinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 94, 127 – 154. [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/07%20ozgur%20muhittin%20esen.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/94malicozum/07%20ozgur%20muhittin%20esen.pdf)

Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D. (2018). Intermediate Accounting: IFRS Edition (3th Edition). Singapore: John Wiley & Sons.

Revsine, L., Collins, D. W., Johnson, W. B., Mittelstaedt, H. F. (2012). Financial Reporting & Analysis (5th Edition). New York: McGraw – Hill.

Spiceland, J. D., Sepe, J. F., Tomassini, L. A. (2001). Intermediate Accounting (2th Edition). New York: McGraw – Hill.

12. KAPANIŞ KAYITLARI

Giriş

İşletmeler muhasebe kayıt düzenleri içinde her bir döneme yeni muhasebe defterleri ile başlamakta ve bir önceki dönemin kayıtları ile yeni dönemin kayıtlarını birbirinden ayırmaktadır. Hatırlanacağı üzere günlük defter (yevmiye defteri) ile büyük defter (defteri kebir) muhasebe sisteminde kullanılan temel muhasebe defterleridir. İşletmeler yeni dönemde yeni defterler kullandığı için yeni dönemde yapılan ilk kayıt bilanço hesaplarına ilişkin olan açılış kaydıdır.

İşletmelerin yeni dönemde yeni defterleri kullanabilmesi için bir önceki dönemin muhasebe defterlerinin yani tüm hesapların kapatılması gerekmektedir. Bu doğrultuda dönemin en son günü ayarlama kayıtları yapılarak kesin mizan oluşturuluduktan sonra en son işlem olarak tüm hesaplar kapatılmaktadır. Bir hesabın kapatılması, borç (sol) tarafı toplamı ile alacak (sağ) tarafı toplamının eşit hale getirilmesi, bir başka ifadeyle bakiyesinin sıfırlanması anlamına gelmektedir. Dönem sonunda tüm hesapların kapatılması işlemine kapanış kayıtları denilmektedir.

Bu bölümde, işletmelerin dönem sonunda yapması gereken kapanış kayıtlarına değinilecektir. Hizmet ve Ticaret işletmelerinde kapanış kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği örnekler yardımıyla açıklanacaktır.

12.1. Kapanış Kayıtları

İşletmeler her yeni muhasebe döneminde yeni defterler açarak kayıtlarına başlamaktadır. Bir başka ifadeyle, geçmiş dönemin defterlerinden devam etmemekte ve yeni dönemde yeni defterler kullanmaktadır. Bu nedenle, her yeni dönemde ilk kayıt olarak bilanço hesaplarına ilişkin açılış kaydı yapılmaktadır.

Yeni döneme yeni defterler ile başlanabilmesi için bir önceki dönemde defterlerin kapatılması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, eski defterler kapatılarak yeni defterler açılmaktadır. Aslen defterlerin kapatılması, hesapların kapatılması anlamına gelmektedir. Bir hesabın kapatılması bakiyesinin sıfırlanmasını ifade etmektedir. Bir hesabın bakiyesinin sıfırlanabilmesi için borç (sol) ve alacak (sağ) tarafı toplamlarının birbirine eşit olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir hesabın sıfırlanması için iki taraf toplamını eşit duruma getirecek tutarın, eksik tarafa yazılması gerekmektedir. Örneğin, Faiz Geliri hesabının dönem sonunda büyük defterde 4.000 TL alacak bakiyesi verdiği varsayılmı. Faiz Geliri hesabının bakiyesini eşitleyebilmek, yani sıfırlayabilmek için, borç tarafına 4.000 TL yazılmalıdır.

Dönem sonunda ayarlama kayıtları sonrası kesin mizanın çıkarılmasını takiben, son işlem olarak, kesin mizanda yer alan hesaplara ilişkin kapanış kayıtları yapılmaktadır. Hesapların borç ve alacak taraflarının birbirine eşitlenmesi için dönem sonrasında yapılan kayıtlara **KAPANIŞ KAYITLARI** denilmektedir.

Kapanış kayıtları belli bir sıra takip edilerek yapılmaktadır. Basitçe ilk olarak tüm gelir hesapları Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılırak kapatılır. Daha sonra aynı şekilde tüm gider hesapları da Dönem Kârı veya Zararı hesabı aktarılırak kapatılır. Bunun sonucunda, Dönem Kârı veya Zararı hesabının alacak bakiyesi vermesi işletmenin ilgili dönemde kâr ettiği, borç bakiyesi vermesi ise zarar ettiği anlamına gelmektedir. Üçüncü aşama olarak Dönem Kârı veya Zararı hesabı Dağıtılmamış Kârlar hesabına aktarılırak kapatılır. Son aşamada, bilançoda borç bakiyesi veren tüm hesaplar ile alacak bakiyesi veren tüm hesaplar, ters taraflara yazılarak, karşılıklı olarak kapatılmaktadır.

Temel olarak kapanış kayıtları sıralaması aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

1. Gelir hesapları her zaman alacak tarafı bakiyesi verdiğinden dolayı, kapatılabilmeleri için borç tarafı kaydı yapılarak “Dönem Kârı veya Zararı” isimli hesaba aktarılırak kapatılırlar.
2. Gider hesapları her zaman borç tarafı bakiyesi verdiğinden dolayı, kapatılabilmeleri için alacak tarafı kaydı yapılarak “Dönem Kârı veya Zararı” isimli hesaba aktarılırak kapatılırlar.
3. Dönem Kârı veya Zararı hesabı Dağıtılmamış Kârlar hesabına aktarılırak kapatılır.
4. Bilançoda borç bakiyesi veren tüm hesaplar ile alacak bakiyesi veren tüm hesaplar, aynı yevmiye (günlük defter) maddesi içinde, ters taraflara yazılarak karşılıklı olarak kapatılırlar.

12.2. Hizmet İşletmelerinde Kapanış Kayıtları

Hizmet işletmelerindeki kapanış kayıtları uygulaması İzmir Danışmanlık Şirketi örneği yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır. İzmir Danışmanlık Şirketinin 31 Aralık 2021 tarihli ayarlamalar sonrası kesin mızanında yer alan hesap ve bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
Kasa Hesabı	94.000	0
Bankalar Hesabı	125.000	0
Ticari Alacaklar Hesabı	213.200	0
Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı	0	6.400
Demirbaşlar Hesabı	122.600	0
Taşıt Araçları Hesabı	267.000	0
Binalar Hesabı	360.000	0
Birikmiş Amortisman Hesabı	0	108.000
Banka Kredi Borcu Hesabı	0	200.000
Ticari Borçlar Hesapları	0	131.900
Borç Senetleri Hesabı	0	126.800
Ödenecek Ücret Hesabı	0	4.800
Sermaye	0	500.000
Dağıtılmamış Kârlar Hesabı	0	60.000
Hizmet Geliri Hesabı	0	195.000
Kira Geliri Hesabı	0	6.000
Faiz Geliri Hesabı	0	2.000
Amortisman Gideri Hesabı	18.000	0
Şüpheli Alacak Gideri Hesabı	5.600	0
Ücret Gideri Hesabı	58.000	0
Elektrik Gideri Hesabı	2.500	0
Sigorta Gideri Hesabı	12.000	0
Tamir Bakım Gideri Hesabı	9.500	0
Benzin Gideri Hesabı	14.000	0
Faiz Gideri Hesabı	35.000	0
Telefon Gideri Hesabı	4.500	0
Toplam	1.340.900	1.340.900

İzmir Danışmanlık Şirketinin dönem sonunda yapması gereken tüm kapanış kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	x	Hizmet Geliri H. Kira Geliri H. Faiz Geliri H. Dönem Kârı veya Zararı Hesabı <i>Gelir hesaplarının Dönem K/Z Hesabı ile kapatılması</i>	195.000 6.000 2.000 203.000	

Yukarıdaki kayıttan da görüleceği gibi ilk adımda kesin mızanda alacak (sağ) taraf bakiyesi veren tüm gelir hesapları borç (sol) tarafa kaydedilerek “Dönem Kârı veya Zararı Hesabı” ile kapatılmıştır. Bir başka ifadeyle, tüm gelir hesaplarının bakiyeleri sıfırlanarak döneminin toplam gelir tutarı Dönem Kârı veya Zararı Hesabına devredilmiştir. Böylece kapanış kayıtları ile beraber tüm gelir ve gider hesaplarının aktarılacağı Dönem Kârı veya Zararı isimli yeni bir hesap açılmıştır. Bu kayıttta sonra Dönem Kârı veya Zararı Hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI

203.000

İkinci adımda tüm gider hesapları Dönem Kârı veya Zararı Hesabına aktarılırak kapatılmaktadır. Kesin mızanda borç (sol) taraf bakiye veren tüm gider hesapları, bakiyelerinin sıfırlanabilmesi için alacak (sağ) tarafa kaydedilmektedir. Dolayısıyla, Dönem Kârı veya Zararı Hesabının borç (sol) tarafına gider hesapları toplamına eşit tutarda kayıt yapılmaktadır. İkinci adımda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir;

31.12.2021	x	Dönem Kârı veya Zararı Hesabı Amortisman Gideri H. Şüpheli Alacak Gideri H. Ücret Gideri H. Elektrik Gideri H. Sigorta Gideri H. Tamir Bakım Gideri H. Benzin Gideri H. Faiz Gideri H. Telefon Gideri H. <i>Gider hesaplarının Dönem K/Z Hesabı ile kapatılması</i>	159.100	18.000 5.600 58.000 2.500 12.000 9.500 14.000 35.000 4.500
------------	---	---	---------	--

Yapılan ilk iki kayıt neticesinde Dönem Kârı veya Zararı Hesabının bakiyesi aşağıdaki gibi olacaktır.

DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI

159.100	203.000
	43.900

Göründüğü üzere ilk iki kayıttan sonra Dönem Kârı veya Zararı Hesabı 43.900 TL alacak (sağ) taraf bakiyesi vermektedir. Dönem Kârı veya Zararı hesabının tüm gelir ve gider hesapları kapatıldıktan sonra alacak (sağ) taraf bakiyesi vermesi işletmenin ilgili dönemde kâr ettiğini, borç (sol) taraf bakiyesi vermesi ise işletmenin ilgili dönemde zarar ettiğini göstermektedir. İzmir Danışmanlık şirketi örneğimizde gelir ve gider hesaplarının kapatılması sonucunda Dönem Kârı veya Zararı hesabının 43.900 TL alacak (sağ) taraf bakiye vermesi, işletmenin 2021 yılında 43.900 TL kâr ettiği anlamına gelmektedir. Böylece hesabı olarak da işletmenin ilgili dönemde elde ettiği dönemde kâri muhasebe kayıtlarına yansıtılmış olacaktır.

Üçüncü adımda Dönem Kârı veya Zararı Hesabı Dağıtılmamış Kârlar hesabına devredilerek kapatılmaktadır. Örneğimizde Dönem Kârı veya Zararı Hesabı 43.900 TL alacak (sağ) taraf bakiyesi verdiğinden kapatılabilmesi için bu hesabın borç (sol) tarafına eşit tutarda kayıt yapılmaktadır. Dolayısıyla aynı yevmiye maddesinde Dağıtılmamış Kârlar hesabının da alacak (sağ) tarafına eşit tutarda kayıt yapılacaktır. İlgili kayıt aşağıdaki gibidir.

31.12.2021	x	Dönem Kârı veya Zararı Hesabı Dağıtılmamış Kârlar H. <i>Dönem K/Z Hesabının Dağıtılmamış Kârlar Hesabına aktarılması</i>	43.900	43.900
------------	---	--	--------	--------

Dönem Kârı veya Zararı Hesabının Dağıtılmamış Kârlar hesabına devredilerek kapatılması sonucunda Dağıtılmamış Kârlar Hesabı, 2021 yılının dönem kârını da barındıracak şekilde, 31.12.2021 tarihli bilançoda yer alması gereken tutara getirilmiş olacaktır. Bu kayıttan sonra 31.12.2021 tarihi itibariyle Dağıtılmamış Kârlar Hesabının bakiyesi şu şekildedir.

DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR HESABI

60.000
43.900
103.900

Son olarak kesin mizanda alacak (sağ) taraf bakiyesi veren tüm bilanço hesapları borç (sol) tarafa, kesin mizanda borç (sol) taraf bakiyesi veren tüm bilanço hesapları ise alacak (sağ) taraşa kaydedilerek karşılıklı olarak kapatılmaktadırlar. Örneğimizdeki bilanço hesaplarının kapatılma kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	x	Şüpheli Alacaklar Karşılığı H. Birikmiş Amortisman H. Banka Kredi Borcu H. Ticari Borçlar H. Borç Senetleri H. Ödenecek Ücret H. Sermaye H. Dağıtılmamış Kârlar H. Kasa H. Bankalar H. Ticari Alacaklar H. Demirbaşlar H. Taşit Araçları H. Binalar H. <i>Bilanço hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması</i>	6.400 108.000 200.000 131.900 126.800 4.800 500.000 103.900 94.000 125.000 213.200 122.600 267.000 360.000	

12.3. Sürekli Envanter Yöntemi Kullanan Ticaret İşletmelerinde Kapanış Kayıtları

Ticaret işletmelerinde mal alış-satışı, alış-satış iade ve indirimleri vb. işlemlerin çokça bulunması nedeniyle kapanış kayıtları hizmet işletmelerine oranla biraz daha detaylıdır. Sürekli envanter yöntemi kullanan ticaret işletmelerinde mal alış, satış, iade ve indirim işlemlerinin doğrudan ticari mallar hesabına kaydedilmesi ve satılan malların maliyetinin satış olduğu anda hesaplanıp kaydedilmesi nedeniyle kapanış kayıtları dönem sonu envanter yöntemi kullanan işletmelere göre daha kısıdadır.

Sürekli envanter yöntemi kullanan işletmelerde kapanış kayıtları sırası aşağıdaki gibidir.

1. Net Satış tutarının hesaplanması için Satış İade ve İndirimleri hesabı ile Satış İskontoları hesabı Satışlar hesabına aktarılarak kapatılır.
2. Birinci madde ile net tutarına getirilen Satışlar hesabı Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır.
3. Satışlar dışında kalan tüm gelir hesapları Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır.
4. SMM hesabı Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır.
5. SMM dışında kalan tüm gider hesapları Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır.
6. Dönem Kârı veya Zararı hesabı Dağıtılmamış Kârlar hesabına aktarılarak kapatılır.
7. Bilançoda borç bakiyesi veren tüm hesaplar ile alacak bakiyesi veren tüm hesaplar aynı günlük defter kaydı içinde, ters taraflara yazılarak, karşılıklı olarak kapatılırlar.

Aşağıda yer alan İstanbul Ticaret İşletmesi örneği sürekli envanter yöntemine göre kapanış kayıtlarının nasıl yapılacağına ilişkindir.

İstanbul Ticaret İşletmesinin ayarlamalar sonrası 31 Aralık 2021 tarihli kesin mizanı aşağıdaki gibidir.

HESAP İSMİ	Borç	Alacak
Kasa H.	35.000	
Bankalar H.	94.000	
Ticari Alacaklar H.	185.000	
Şüpheli Alacak Karşılığı H.		6.500
Ticari Mallar	49.000	
Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri H.	7.000	
Demirbaşlar	54.000	
Taşit Araçları H.	170.000	
Binalar H.	640.000	
Birikmiş Amortismanlar H.		204.000
Banka Kredileri H.		198.000
Ticari Borçlar H.		74.000
Personele Borçlar H.		14.000
Kira Borcu H.		8.000
Sermaye H.		450.000
Dağıtılmamış Kârlar H.		166.000
Satışlar H.		726.000
Satış İskontoları H.	22.000	
Satış İade ve İndirimleri H.	16.000	
Faiz Geliri H.		11.000
MDV Satış Kârı H.		24.000
Satılan Malların Maliyeti H.	370.000	
Şüpheli Alacak Gideri H.		5.400
Reklam Gideri H.		39.000
Ücret Gideri H.		57.100
Sigorta Gideri H.		22.000
Amortisman Gideri H.		44.000
Kira Gideri H.		48.000
Telefon Gideri H.		8.000
Taşıma Gideri H.		16.000
Toplam	1.881.500	1.881.500

İstanbul İşletmesinin dönem sonunda yapması gereken kapanış kayıtları aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yev. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	1*	Satışlar H. Satış İskontosu H. Satış İade ve İndirimleri H. <i>Satış İskontoları ile Satış İade ve İndirimleri hesaplarının kapatılması</i>	38.000	22.000 16.000
31.12.2021	2	Satışlar H. Dönem Kârı veya Zararı H. <i>Satışlar hesabının kapatılması</i>	688.000	688.000
31.12.2021	3	Faiz Geliri H. MDV Satış Kârı H. Dönem Kârı veya Zararı H. <i>Satışlar dışındaki gelir hesaplarının kapatılması</i>	11.000 24.000	35.000
31.12.2021	4	Dönem Kârı veya Zararı Hesabı Satılan Malların Maliyeti H. <i>SMM hesabının kapatılması</i>	370.000	370.000
31.12.2021	5	Dönem Kârı ve Zararı H. Şüpheli Alacak Gideri H. Reklam Gideri H. Ücret Gideri H. Sigorta Gideri H. Amortisman Gideri H. Kira Gideri H. Telefon Gideri H. Taşıma Gideri H. <i>SMM dışındaki gider hesaplarının kapatılması</i>	239.500	5.400 39.000 57.100 22.000 44.000 48.000 8.000 16.000
31.12.2021	6	Dönem Kârı veya Zararı H. Dağıtılmamış Kârlar H. <i>Dönem K/Z Hesabının Dağıtılmamış Kârlar Hesabına aktarılması</i>	113.500	113.500
31.12.2021	7	Şüpheli Alacak Karşılığı H. Birikmiş Amortismanlar H. Banka Kredileri H. Ticari Borçlar H. Personele Borçlar H. Kira Borcu H. Sermaye Dağıtılmamış Kârlar H. Kasa H. Bankalar H. Ticari Alacaklar H. Ticari Mallar H. Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri H. Demirbaşlar H. Taşıt Araçları H. Binalar H. <i>Bilanço hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması</i>	6.500 204.000 198.000 74.000 14.000 8.000 450.000 279.500	35.000 94.000 185.000 49.000 7.000 54.000 170.000 640.000

Yukarıdaki yapılan kayıtlardan ilkinde dönemin net satış tutarının bulunabilmesi amacıyla Satış İskontoları ile Satış İade ve İndirimleri hesapları Satışlar hesabına devredilerek kapatılmıştır. Satışlar hesabının borç (sol) tarafına kayıt yapılması sonucunda dönemin satış tutarı azaltılmış ve net satışları yansıtacak hale getirilmiştir.

İkinci kayıtta net satış tutarına getirilen Satışlar hesabı, üçüncü kayıtta da satışlar dışında kalan diğer gelir (Faiz Geliri ve MDV Satış Kârı) hesapları borç (sol) tarafa kaydedilip Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilerek tüm gelir hesaplarının kapatılması sağlanmıştır.

Dördüncü kayıtta Satılan Malların Maliyeti hesabı ve beşinci kayıtta SMM dışında kalan diğer tüm gider hesapları alacak (sağ) tarafa kaydedilerek kapatılmıştır. Gider hesapları da, gelir hesaplarında olduğu gibi Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılmıştır. İlk dört kayıttan sonra Dönem Kârı veya Zararı Hesabının bakiyesi aşağıdaki duruma gelmiştir.

DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI

370.000	688.000
239.500	35.000
609.500	723.000
	113.500

Dönem Kârı veya Zararı hesabının 113.500 TL alacak (sağ) taraf bakiye vermesi İstanbul Ticaret İşletmesinin 2021 yılında 113.500 TL kâr ettiği anlamına gelmektedir. Altıncı kayıtta Dönem Kârı veya Zararı hesabının borç (sol) tarafına 113.500 TL kaydedilmiş ve böylece bu hesap Dağıtılmamış Kârlar hesabına devredilerek kapatılmıştır. Dağıtılmamış Kârlar hesabının alacak (sağ) tarafına 113.500 TL kayıt yapılması kesin mizandaki bakiyesini artırarak 31.12.2021 tarihli bilançoda gözükmesi gereken tutar olan 279.500 TL'ye getirilmesini sağlamıştır.

Son kayıt olan yedinci kayıtta kesin mizanda alacak (sağ) taraf bakiyesi veren bilanço hesapları borç (sol) taraf; kesin mizanda borç (sol) taraf bakiye veren bilanço hesapları ise alacak (sağ) tarafı kaydedilerek kapanış kayıtları tamamlanmıştır.

12.4. Dönem Sonu Envanter Yöntemi Kullanan Ticaret İşletmelerinde Kapanış Kayıtları

Dönem sonu envanter yöntemi (DSEY) kullanan ticaret işletmelerinde dönem içinde mal alımları, alış iade, indirim ve iskontoları doğrudan Ticari Mallar hesabına kaydedilmediği ve satılan malların maliyeti kaydi dönem sonuna bırakıldığı için kapanış kayıtları SEY kullanan işletmelere oranla daha detaylıdır. DSEY kullanan işletmelerde kapanış kayıtları sırasında Ticari Mallar hesabı dönem sonu mal stoku değerini gösterecek şekilde düzeltilmelidir. Bu işlemin yapılabilmesi için dönem sonunda, elde kalan ticari mal stokunun sayım yapılarak değerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca dönemde satılan malların toplam maliyeti bulunarak Satılan Malların Maliyeti hesabına kaydedilmelidir. Ancak bu aşamadan sonra kapanış kayıtları tamamlanabilir.

Dönem sonu envanter yöntemi kullanan işletmelerde kapanış kayıtları sıralaması:

1. Net Satış tutarının hesaplanabilmesi için Satış İade ve İndirimleri hesabı ile Satış İskontoları hesabı Satışlar hesabına aktarılarak kapatılır.
2. Birinci madde ile net tutarına getirilen Satışlar hesabı Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır.
3. Satışlar dışında kalan tüm gelir hesapları Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır.
4. Net alışların hesaplanabilmesi için Alış İade ve İndirimleri hesabı, Alış İskontoları hesabı ve Giriş Navlunu hesabı Alışlar hesabına aktarılarak kapatılır.
5. Dördüncü maddede ile artık net tutarından gözüken Alışlar hesabı Ticari Mallar hesabına aktarılarak kapatılır.
6. Ticari Mallar hesabının bakiyesi dönemde sonunda yapılan sayım sonucu bulunan mal stoku tutarını yansıtacak şekilde düzeltilecek ilgili tutar Ticari Mallar hesabının alacak tarafına ve SMM hesabının borç tarafına kaydedilir. Böylece hem Ticari Mallar Hesabı dönemde son stok değerini yansıtacak şekilde düzeltilmiş olacak hem de SMM hesabının ilgili dönemdeki satışların maliyetini yansıtacak hale getirilmiş olacaktır.
7. SMM hesabı Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır.
8. SMM dışında kalan tüm gider hesapları Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır.
9. Dönem Kârı veya Zararı hesabı Dağıtılmamış Kârlar hesabına aktarılarak kapatılır.
10. Bilançoda borç bakiyesi veren tüm hesaplar ile alacak bakiyesi veren tüm hesaplar aynı günlük defter kaydı içinde, ters taraflara yazılarak, karşılıklı olarak kapatılır.

Aşağıdaki İşkele Ticaret İşletmesi örneğinde dönemde sonu envanter yöntemine göre kapanış kayıtlarının nasıl yapılacağına ele alınmıştır. İşkele Ticaret İşletmesinin 31.12.2021 tarihli ayarlama kayıtları sonrası Kesin Mızanında yer alan hesaplar ve bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

HESAP İSMİ	Borç	Alacak
Kasa H.	60.000	
Bankalar H.	90.000	
Ticari Alacaklar H.	285.000	
Şüpheli Alacak Karşılığı H.		4.500
Ticari Mallar H. (01.01.2021)	33.000	
Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri H.	15.000	
Taşıt Araçları H.	290.000	
Binalar H.	730.000	
Birikmiş Amortismanlar H.		350.000
Banka Kredileri H.		290.000
Ticari Borçlar H.		95.000
Kira Borcu H.		25.000
Sermaye H.		500.000
Dağıtılmamış Kârlar H.		200.000
Satışlar H.		680.000
Satış İskontoları H.	20.000	
Satış İade ve İndirimleri H.	15.000	
Faiz Geliri H.		21.000
Tazminat Gelirleri H.		23.000
Alışlar H.	370.000	
Alış İade ve İndirimleri H.		18.000
Alış İskontoları H.		24.000
Giriş Navlunu H.	11.000	
Şüpheli Alacak Gideri H.	3.500	
Reklam Gideri H.	49.000	
Ücret Gideri H.	57.000	
Sigorta Gideri H.	32.000	
Amortisman Gideri H.	60.000	
Kira Gideri H.	66.000	
MDV Satış Zararı H.	18.000	
Satış Taşıma Gideri H.	26.000	
Toplam	2.230.500	2.230.500

Dönem sonunda yapılan sayım sonucunda işletmenin deposunda 40.000 TL değerinde mal stoku bulunduğu saptanmıştır.

İskele Ticaret İşletmesinin yapması gereken kapanış kayıtları aşağıdaki gibidir.

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	1*	Satışlar H. Satış İskontoları H. Satış İade ve İndirimleri H. <i>Satış İskontoları ile Satış İade ve İndirimleri hesaplarının kapatılması</i>	35.000	20.000 15.000
31.12.2021	2	Satışlar H. Dönem Kârı veya Zararı Hesabı <i>Satışlar hesabının kapatılması</i>	645.000	645.000
31.12.2021	3	Faiz Geliri H. Tazminat Gelirleri H. Dönem Kârı veya Zararı H. <i>Satışlar dışındaki gelir hesaplarının kapatılması</i>	21.000 23.000	44.000
31.12.2021	4	Alış İade ve İndirimleri H. Alış İskontoları H. Giriş Navlunu H. Alışlar H. <i>Alış İade ve İndirimleri, Alış İskontoları ve Giriş Navlunu hesaplarının kapatılması</i>	18.000 24.000	11.000 42.000
31.12.2021	5	Ticari Mallar Hesabı H. Alışlar H. <i>Alışlar hesabının kapatılması</i>	339.000	339.000
31.12.2021	6	Satılan Malların Maliyeti H. Ticari Mallar H. <i>SMM'nin kaydedilmesi ve Dönem sonu ticari mal stokunun ayarlanması</i>	332.000	332.000
31.12.2021	7	Dönem Kârı veya Zararı Hesabı Satılan Malların Maliyeti H. <i>SMM hesabının kapatılması</i>	332.000	332.000
31.12.2021	8	Dönem Kârı veya Zararı H. Şüpheli Alacak Gideri H. Reklam Gideri H. Ücret Gideri H. Sigorta Gideri H. Amortisman Gideri H. Kira Gideri H. MDV Satış Zararı H. Satış Taşıma Gideri H. <i>SMM dışındaki gider hesaplarının kapatılması</i>	311.500	3.500 49.000 57.000 32.000 60.000 66.000 18.000 26.000

Tarih	Yey. No	Hesaplar	Borç	Alacak
31.12.2021	9	Dönem Kârı veya Zararı H. Dağıtılmamış Kârlar H. <i>Dönem K/Z Hesabının Dağıtılmamış Kârlar Hesabına aktarılması</i>	45.500	45.500
31.12.2021	10	Şüpheli Alacak Karşılığı H. Birikmiş Amortismanlar H. Banka Kredileri H. Ticari Borçlar H. Kira Borcu H. Sermaye Dağıtılmamış Kârlar H. Kasa H. Bankalar H. Ticari Alacaklar H. Ticari Mallar H. Peşin Ödenmiş Sigorta Gideri H. Taşıt Araçları H. Binalar H.	4.500 350.000 290.000 95.000 25.000 500.000 245.500 60.000 90.000 285.000 40.000 15.000 290.000 730.000	
		<i>Bilanco hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması</i>		

Birinci kayıtta Satışlar hesabının dönemin net satış tutarına getirilebilmesi için Satış İskontoları ile Satış İade ve İndirimleri hesapları Satışlar hesabına aktararak kapatılmıştır. İkinci kayıtta Satışlar Hesabı, üçüncü kayıtta da satışlar dışında kalan diğer gelir hesapları borç (sol) tarafla yazılırken Dönem Kârı veya Zararı Hesabına devredilerek kapatılmıştır.

Dördüncü kayıtta, Alış İskontoları Hesabı, Alış İade ve İndirimleri Hesabı ve Giriş Navlunu Hesabı kesin mizanda yer alan bakiyelerinin ters taraflarına kayıt yapılarak "Alışlar Hesabı" ile kapatılmıştır. Böylece Alışlar Hesabı dönemin net alış tutarını yansıtacak tutara getirilmiştir.

Beşinci kayıttı Alişlar Hesabı, Ticari Mallar Hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Bu kayıttan sonra Ticari Mallar Hesabının bakiyesi aşağıdaki gibi olacaktır.

TİCARİ MALLAR HESABI

TICKET MELAKA HESABI	
33.000	
339.000	
372.000	

Soruda, dönem sonunda yapılan sayım sonucunda işletmenin elinde sadece 40.000 TL değerinde mal stoku kaldığı bilgisi verilmiştir. Bu bilgiye göre Ticari Mallar Hesabının nihai bakiyesi borç (sol) tarafta 40.000 TL olmalıdır. Ticari Mallar Hesabının 40.000 TL borç (sol) taraf bakiye vermesini sağlayabilmek için alacak (sağ) tarafına 332.000 TL kaydedilmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, kesin mizandaki bakiyesine göre dönemde başında 33.000 TL tutarında mal stoku bulunan işletmede, dönemde 339.000 TL'lik daha net alış yaptığı için (*5. kayıttta gözüktüğü gibi*) toplam 372.000 TL'lik satılabilir ticari mal olmuştur. Dönem sonunda yapılan sayım sonucunda 372.000 TL'lik satılabilir ticari maldan sadece 40.000 TL'lik kısmı kaldığına göre aradaki fark olan 332.000 TL (372.000 TL – 40.000 TL) dönemde satılan malların maliyetine eşit olacaktır. Bu tutar aynı zamanda dönemde satılan tüm malların toplam maliyetini oluşturduğu için altıncı kayıtta Ticari Mallar Hesabının alacak (sağ) tarafına 332.000 TL kaydedilirken, Satılan Malların Maliyeti Hesabının borç (sol) tarafına da 332.000 TL kayıt yapılmıştır. Altıncı kayıtta sonra aşağıdaki duruma gelen Ticari Mallar Hesabının bakiyesi, 31.12.2021 tarihli bilançoda gözükmeli gereken tutara getirilmiş olacaktır.

TİCARİ MALLAR HESABI

33.000	
339.000	
372.000	332.000
40.000	

Yedinci kayıtta SMM ve sekizinci kayıtta da SMM dışında kalan diğer tüm gider hesapları alacak (sağ) tarafa yazılarak Dönem Kârı veya Zararı Hesabıyla kapatılmıştır. Bu kayıttan sonra Dönem Kârı veya Zararı Hesabının bakiyesi aşağıdaki gibi olacaktır.

DÖNEM KÂRı VEYA ZARARI HESABI

332.000	645.000
311.500	44.000
643.500	689.000
	45.500

Dönem Kârı veya Zararı Hesabının 45.500 TL alacak (sağ) taraf bakiye vermesi işletmenin 2021 yılında 45.500 TL kâr ettiğini göstermektedir. Dokuzuncu kayıtta Dönem Kârı veya Zararı Hesabının kapatılabilmesi için borç (sol) tarafına 45.500 TL yazılmakta ve bu tutar Dağıtılmamış Kârlar Hesabının alacak (sağ) tarafına yazılarak aşağıda gözüktüğü gibi işletmenin 31.12.2021 tarihli bilançosunda sunulması gereken tutarına getirilmektedir.

DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR HESABI

200.000	
45.500	
	245.500

Onuncu kayıtta da, kesin mizanda yer alan bakiyelerinin ters taraflarına kayıt yapılarak, tüm bilanço hesapları kapatılmakta ve böylece kapanış kayıtları süreci tamamlanmaktadır.

Bölüm Özeti

Bu bölümde, işletmelerin dönem sonunda yapması gereken kapanış kayıtları anlatılmıştır. Hizmet ve Ticaret işletmelerinde (hem sürekli envanter hem de dönem sonu envanter kayıt teknigine göre) kapanış kayıtlarının nasıl yapıldığı açıklanmış ve örneklerle konu pekiştirilmiştir.

İşetmeler her yeni muhasebe döneminde yeni defterler açarak kayıtlarına başlamaktadır. Bir başka ifadeyle geçmiş dönemin defterlerinden devam etmemekte ve yeni defterler kullanmaktadır. Bu nedenle, her yeni dönemde ilk kayıt olarak bilanço hesaplarına ilişkin açılış kaydı yapılmaktadır. Yeni döneme yeni defterler ile başlanabilmesi için bir önceki dönemde defterlerin kapatılması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, eski defterler kapatılarak yeni defterler açılmaktadır. Aslen defterlerin kapatılması, hesapların kapatılması anlamına gelmektedir. Bir hesabın kapatılması bakiyesinin sıfırlanmasını ifade etmektedir. Bir hesabın bakiyesinin sıfırlanabilmesi için borç (sol) ve alacak (sağ) taraf toplamlarının birbirine eşit olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir hesabın sıfırlanması için iki taraf toplamını eşit duruma getirecek tutarın, eksik tarafa yazılması gerekmektedir.

Kapanış kayıtları belli bir sıra takip edilerek yapılmaktadır. Basitçe ilk olarak tüm gelir hesapları Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılırak kapatılır. Daha sonra aynı şekilde tüm gider hesapları da Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilerek kapatılır. Bunun sonucunda, Dönem Kârı veya Zararı hesabının alacak bakiyesi vermesi işletmenin ilgili dönemde kâr ettiği, borç bakiyesi ise zarar ettiği anlamına gelmektedir. Üçüncü aşama olarak Dönem Kârı veya Zararı hesabını Dağıtılmamış Kârlar hesabına aktararak kapatılır. Son aşamada, bilançoda borç bakiyesi veren tüm hesaplar ile alacak bakiyesi veren tüm hesaplar, ters taraflara yazılarak, karşılıklı olarak kapatılmaktadır.

Kaynakça

- Arıkboğa, D. (2016). Finansal Muhasebe (4. Basım). İstanbul: Der Yayınları.
- Erdamar, C., Orhon Basık, F. (2010). Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Phillips, F., Libby, R., Libby, P. A. (2011). Fundamentals of Financial Accounting (13th Edition). New York: McGraw – Hill.
- Williams, J. R., Haka, S. F., Bettner, M. S., Carcello, J. V. (2012). Financial Accounting. New York: McGraw – Hill.

[*] *Parasal, finansal, mali kelimeleri birbiriyle eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.*

[*] Bu örnek Prof. Dr. Fatih Yılmaz tarafından hazırlanmıştır.

[*] Ayarlama kayıtları ile ilgili yevmiye numaraları ek bilgilerdeki sıraya göre verilmiştir.

[*] Şüpheli Alacak Karşılığı hesabı her zaman dönem sonunda sağ (alacak) taraf bakiyesi vermesine rağmen, ayarlama kayıtları öncesinde sol (borç) taraf bakiyesi verebilir. Bu duruma, daha önceden ayrılmış şüpheli alacak karşılığı tutarından daha fazla bir tutardaki alacağın dönemin içinde kayıtlardan silinmesi sebep olur.