



**e anadolu m
Kampüs
anadolum
e K a m p ü s
ve
anadolu mobil**
**dilediğin yerden,
dilediğin zaman,
öğrenme fırsatı!**



(ekampus.anadolu.edu.tr)



(mobil.anadolu.edu.tr)

ekampus.anadolu.edu.tr

 Takvim	 Duyurular	 Ders Kitabı (PDF)	 Epub	 Html5
 Video	 Canlı Ders	 Sesli Kitap	 Ünite Özeti	 Sesli Özeti
 Sorularla Öğrenelim	 Alıştırma	 Deneme Sınavı	 İnfografik	 Etkileşimli İçerik
 Bilgilendirme Panosu	 Çıkılmış Sınav Soruları	 Sınav Giriş Bilgisi	 Sınav Sonuçları	 Öğrenci Toplulukları



AOSDESTEK
AÇIKÖĞRETİM DESTEK SİSTEMİ

Açıköğretim Sistemi ile ilgili

merak ettiğiniz her şey AOS Destek Sisteminde...

-  Kolay Soru Sorma ve Soru-Yanıt Takibi
-  Sıkça Sorulan Sorular ve Yanıtları
-  Canlı Destek (Hafta İçi Her Gün)
-  Telefonla Destek

aosdestek.anadolu.edu.tr

AOS DESTEK Sistemi İletişim ve Çözüm Masası

0850 200 46 10

www.anadolu.edu.tr

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ YAYINI NO: 2595
AÇIKÖĞRETİM FAKÜLTESİ YAYINI NO: 1563

GENEL MUHASEBE

Yazarlar

Prof.Dr. Nurten ERDOĞAN (Ünite 1, 2, 7)

Prof.Dr. İbrahim LAZOL (Ünite 3, 4)

Prof.Dr. Ülkü ERGUN (Ünite 5, 6)

Prof.Dr. Tunç KÖSE (Ünite 8)

Editör

Prof.Dr. Melih ERDOĞAN



Bu kitabın basım, yayım ve satış hakları Anadolu Üniversitesi'ne aittir.
“Uzaktan Öğretim” teknüğine uygun olarak hazırlanan bu kitabın bütün hakları saklıdır.
İlgili kuruluştan izin alınmadan kitabın tümü ya da bölümleri mekanik, elektronik, fotokopi, manyetik kayıt
veya başka sekillerde çoğaltılamaz, basılamaz ve dağıtılamaz.

Copyright © 2012 by Anadolu University
All rights reserved

No part of this book may be reproduced or stored in a retrieval system, or transmitted
in any form or by any means mechanical, electronic, photocopy, magnetic tape or otherwise, without
permission in writing from the University.

Öğretim Tasarımcıları
*Dr.Öğr.Uyesi Fatma Seçil Banar
Öğr.Gör.Dr. Mediha Tezcan*

Grafik Tasarım Yönetmenleri
*Prof. Tevfik Fikret Uçar
Doç.Dr. Nilgün Salur
Öğr.Gör. Cemalettin Yıldız*

Kapak Düzeni
Prof..Dr.Halit Turgay Ünalan

Grafiker
Gülşah Karabulut

Dizgi
Kitap Hazırlama Grubu

Genel Muhasebe

E-ISBN
978-975-06-2432-2

Bu kitabın tüm hakları Anadolu Üniversitesi'ne aittir.
ESKİŞEHİR, Ağustos 2018
2449-0-0-2309-V01

İçindekiler

Önsöz	iv
1. Muhasebeye Giriş.....	2
2. Bilgi İşleme ve Muhasebe Süreci.....	20
3. Dönen Varlıklar.....	42
4. Duran Varlıklar.....	74
5. Yabancı Kaynaklar.....	104
6. Öz Kaynaklar.....	128
7. Gelirler ve Giderler.....	150
8. Dönem Sonu İşlemleri.....	170

Önsöz

Bu kitapta, Muhasebe kavramına; işletmelerin mali yapılarının oluşturulması, bu yapılarını gerektiği gibi sürdürmeleri ve sonuçlandırmaları açısından yaklaşıyoruz. Bildiğiniz gibi her işletme, amacına ulaşmak için öncelikle bir kaynak oluşturmak yani sermaye sağlamak ve bu kaynakları işletme varlıklarına dönüştürmek durumundadır. İşlette, amacına yönelik faaliyetlerini sürdürürken özellikle varlıklarını kullanmak, onlar üzerinde sürekli değişimler yaparak yönetmek durumundadır. Yani işletme; mal almak, satmak, ödeme veya tahsilat yapmak, borçlanmak veya alacaklanmak gibi çok çeşitli, çok sayıda ve çok yönlü ancak birbiriyle ilişkili işletme hareketlerini gerçekleştirmek, bunların değişimlerini izlemek ve sonuçlarını değerlendirmek zorundadır. Bu sürecin aynı zamanda *bilgiyi kullanmak için veriyi yönetmek* demek olduğunu da görebiliriz. Burada tam bir sistem mantığı içinde; *girdi, bilgi işleme* ve *çıktı* sürecinin adımları atılmaktadır. Mali nitelikteki olaylara ilişkin veriler bir araya getirilmekte, işlenmekte ve bilgi kullanıcılarına iletilmek üzere rapor çıktılarına dönüştürilmektedir. Kitabınızda göreceğiniz gibi tüm bu süreçte; *kaydetme, sınıflama, özetleme yoluya* muhasebede defter tutma adını verdığımız faaliyet gerçekleştirilmekte ancak, *analiz, yorum ve raporlama* ile de bu faaliyetin, kullanıcıların gereksinimlerine yöneltilmesi gerçekleştirilmektedir. İşte bu süreçte yer alan tüm bu işlevlerin ne anlama geldiği, hangi ilkelerin nasıl temel alındığı ve nasıl bir tekniğe göre yürütüleceği bu kitabın konusunu oluşturmaktadır. Bu amaçla kitapta; öncelikle muhasebe kavramları üzerinde durulmakta ardından bilgi işleme ve muhasebe süreci ele alınmaktadır. Bu temel kavrandıktan sonra; Varlıklar, Dönen ve Duran Varlıklar ayrımıyla, Kaynaklar ise Öz Kaynaklar ve Yabancı Kaynaklar ayrımıyla incelenmekte ve Dönem sonu işlemlerinin anlatımıyla kitap tamamlanmaktadır.

Kitabı çalışırken, sıra sizde sorularını mutlaka yanıtlamaya çalışınız; bu, içeriğe tekrar dönmenizi ve araştırmanızı sağlayacaktır. Ünite sonundaki soruların çözülmesi ise eksiklerinizi görmeniz ve bilgilerinizi tamamlamanız açısından önemlidir. Konuya ilgili televizyon programları, bazı ayrıntılara girmeden, ünitelere ilişkin temel bir anlayışı ve kavramı oluşturmaya yönelikir. Bu bakımdan TV programlarını izlemeniz, kitabınızdaki konuları daha rahat anlamınızı sağlayacaktır.

Kitabın, siz öğrenci arkadaşımıza ve uygulamacılara yararlı olacağı inancıyla en içten başarı dileklerimi sunuyorum.

Editör

Prof.Dr. Melih ERDOĞAN

1

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- 🕒 Muhasebeyi tanımlayacak ve muhasebenin amaçlarını açıklayabilecek,
- 🕒 Muhasebe bilgisinin kimler için, neden gerekli olduğunu açıklayabilecek,
- 🕒 Muhasebe kavramlarını ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin önemini açıklayabilecek,
- 🕒 Temel muhasebe eşitliğini açıklayabilecek ve Bilanço ve Gelir tablosunu tanımlayabilecek,
- 🕒 Finansal nitelikteki işlemlerin bilanço üzerindeki etkisini değerlendirebilecek,

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|-----------------------------|-----------------|
| 🔑 Muhasebe | 🔑 Varlıklar |
| 🔑 İşletmenin kişiliği | 🔑 Kaynaklar |
| 🔑 Finansal nitelikteki olay | 🔑 Bilanço |
| 🔑 Muhasebe eşitliği | 🔑 Gelir tablosu |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Muhasebenin Tanımı, Amacı ve İşlevleri
- ❖ Muhasebe Bilgisinin Kullanıcıları
- ❖ Muhasebenin Bölümleri
- ❖ Muhasebe Mesleği
- ❖ Muhasebenin Temel Kavramları
- ❖ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- ❖ Finansal Tablolar ve Finansal Nitelikli Olayların Bilançoya Etkisi

Muhasemeye Giriş

GİRİŞ

Harcamalarımızı dengelemek ve kontrol etmek için yaptığımız şey aslında bir tür muhasebedir. Ancak genel olarak muhasebenin bir işletmenin ekonomik durumu ile ilgilendiği ve onun gelirleri, giderleri ve kârlılığı hakkında bilgi sağladığı düşünülür. Bu düşüncede doğruluk payı vardır, çünkü muhasebe gerçekten bir işletme ile ilgili tarafların, işletmenin finansal işlemleri ve olayları hakkında gereksinim duydukları bilgiyi onlara sağlar. Ancak muhasebenin yerine getirdiği işlev bu kadar da basit değildir. Bu bölümde muhasebenin temel düşüncesine ve raporlamanın yapısına bakarak muhasebe çalışmalarımıza başlayacağız.

Muhasebe ticari yaşamın bir geregi olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle muhasebenin başlangıcı dünyadaki ticaretin başlangıcı kadar eskidir. Günümüz muhasebe kuramının temeli 13. yy’da İtalya’da atılmıştır ve bu konudaki ilk basılı eser yine İtalya’da Rahip Luca Paciolo tarafından 1494 yılında yazılmıştır. Bu açıklamalar ışığında muhasebe mesleğinin de çok eskilere dayandığını söyleyebiliriz. Ancak muhasebe mesleğinin önem kazanması sanayi devriminden sonra, büyük şirketlerin ortaya çıkması ile olmuştur.

Ülkemizde de muhasebenin ve muhasebe mesleğinin gelişimi için zaman içinde çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bunların en önemlileri Ticaret Kanunu, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları, Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik kanunlarıdır. Bunların yanında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve söz konusu kurul 2010 yılı itibarıyle 41 adet muhasebe standartı ile 8 adet finansal raporlama standartı yayımlamıştır.

MUHASEBENİN TANIMI, AMACI VE İŞLEVLERİ

Muhasebe öğrenmeye başlarken, genelde her konuda olduğu gibi öncelikle muhasebenin ne olduğunu, amacının ve işlevlerinin neler olduğunu öğrenmek iyi bir başlangıç yapmanızı sağlayacaktır. Çünkü çoğunlukla muhasebe dar anlamı ile ele alınmakta bu da muhasebenin işlevlerinin ve amacının tam olarak anlaşılması neden olmaktadır.

Muhasebenin Tanımı ve Amacı

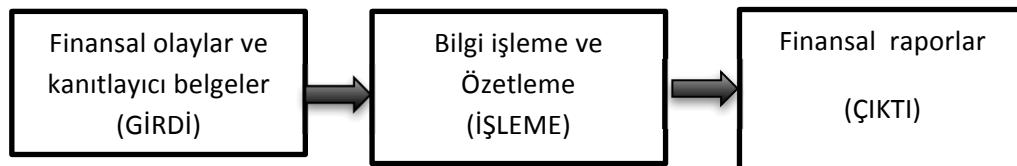
Muhasebe kelimesinin kökeni Arapça “hesap” sözcüğüdür. Muhasebe ekonomik bir faaliyeti ölçme, açıklama ve yorumlama sanatıdır (Meigs&Meigs, 1990, s.4). Basit bir tanımla muhasebe bir ekonomik birim hakkındaki finansal bilgiyi ölçmek ve raporlamak için kullanılan kavramlar ve tekniklerin bir setidir. Daha geniş bir tanım yapacak olursak **muhasebe**, bir ekonomik birimin finansal nitelikteki olaylarına ilişkin belgelerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflanması ve özetlenmesi, analizi ve yorumladıktan sonra bilgi kullanıcılarına raporlar şeklinde sunulması eylemleridir.

Tanımı daha iyi anlayabilmek için tanımda yer alan bazı terimleri açmak yararlı olacaktır.

Tanımda geçen *ekonomik birim* genellikle ayrı bir işletmeyi, kurumu veya girişimi ifade etmektedir. İşletmeler insan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla üretim faktörlerinin bилӣnclī ve sistemli bir şekilde bir araya getirilmesi sonucu ortaya çıkarlar. İşletmeler yaptıkları işler bakımından ticaret, üretim, hizmet işletmeleri gibi sınıflandırıldıkları gibi sahiplik bakımından özel ve kamu işletmeleri olarak da sınıflandırılabilir.

Söz konusu işletmelerin faaliyetleri çerçevesinde her gün birçok olay gerçekleşir, ancak bu olayların hepsi muhasebeye konu olmazlar. Muhasebenin konusu olan olaylar, “*finansal nitelikteki olaylar*”dır. Finansal nitelikteki olaylar, işletmelerin sahip oldukları varlıklar ve bu varlıkların kaynakları üzerinde değişim yaratan ve *para ile ifade edilebilen* olaylardır. Muhasebe finansal nitelikli olaylar hakkında verileri toplar ve bunları muhasebeleştirme sürecinden geçirdikten sonra bilgi kullanıcılarına sunar.

Yukarıdaki tanımda da belirtildiği gibi muhasebe, finansal nitelikli olaylara ilişkin verilerin derlenmesi, işlenmesi (kaydedilmesi, sınıflaması, özetlenmesi) ve finansal nitelikli raporların üretilmesini sağlayan süreçtir. Bu açıdan bakıldığından muhasebe bir bilgi sistemidir.



Şekil 1.1: Bilgi sistemi olarak muhasebe

Muhasebenin amacı “muhasebe nedir?” sorusu içinde toplanmaktadır. Bunun yanıtı ise muhasebenin bir bilgi sistemi olduğunu söylemektedir. Finansal muhasebenin temel amacı, karar vericilere ekonomik kararları için gereksinim duydukları doğru, güvenilir ve yararlı bilgiyi sağlamaktır.

Günümüzde muhasebe sistemi bu amacını gerçekleştirebilmek için bilgisayarları yaygın şekilde kullanmaktadır. Muhasebede bilgisayarların kullanımı, verilerin toplanması, işlenmesi ve raporlama süreçlerinde bir takım farklılıklar yaratmıştır. Ancak bilgisayarlar muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesinde sadece işlemlere hız kazandıran bir araçtır. Muhasebenin temel işleyişini öğrenmeden bilgisayar ortamında muhasebe gerçekleştirilmesi söz konusu değildir.

Muhasebenin İşlevleri

Muhasebe ister elle yapılsın isterse bilgisayar ortamında yürütülsün, gerçekleştirilmesi gereken temel muhasebe işlevleri her muhasebe sisteminin ortak noktasıdır. Muhasebe bilgi kullanıcılarına finansal bilgi sağlama amacını, muhasebe tanımında da yer alan bu temel işlevlerini yerine getirerek gerçekleştirir. Her bir finansal olaya ilişkin veriler elde edilecek, kaydedilecek, sınıflandırılacak ve özetlenecektir. Bir işlemin muhasebeye konu olabilmesi için para ile ifade edilen finansal nitelikli bir olay olmasının yanında bu olayın veya işlemin varlığını doğrulayan belgelere (ispat edici belgelere) dayanması gereklidir.

Kaydetme işlevi, her gün meydana gelen finansal olaylara ilişkin verilerin derlenerek, belli kurallara göre günlük deftere yazılması işlevidir.

Sınıflama işlevi, çok sayıdaki verinin benzer işlem gruplarına göre düzenlenmesini yani işlemlerin etkiledikleri unsurlara göre büyük defterdeki hesaplara kaydedilmesi işlevidir.

Özetleme işlevi ise defterlerde kaydedilmiş ve sınıflandırılmış olan çok sayıdaki bilginin, bilgi kullanıcılarının yararlanacağı şekilde kısaltılmasını yani finansal tabloların düzenlenmesini ifade eder.



Muhasebe kayıtları için ispat edici belgeler neler olabilir?

Muhasebenin kaydetme, sınıflama ve özetleme işlevleri defter tutma ile ilgili olarak yerine getirdiği işlevlerdir ve bunlar muhasebenin basit ve kolaylıkla öğrenilebilecek bir bölümündür. Muhasebe bilgisinin *analizi* ve *yorumlanması* ve bilgi kullanıcılarının gereksinimlerine uygun şekilde *raporlanması* muhasebenin yerine getirdiği en önemli diğer işlevleri oluşturur. Raporlama işlevini yerine getirmeden muhasebe amacını gerçekleştirmiştir.

 DİKKAT

Muhasebe sadece kayıt tutmaktan ibaret değildir. Kayıt tutma muhasebenin teknik yönüdür. Analiz ve yorum işlevleri muhasebenin deneyim ve beceri gerektiren, sanatsal yönüdür.

MUHASEBE BİLGİSİNİN KULLANICILARI

Daha önce de belirtildiği gibi muhasebenin temel amacı, işletme ile ilgili taraflara işletme hakkında gereksinim duydukları finansal bilgiyi sağlamaktr. Bu nedenle muhasebe “işletmenin dili” olarak da tanımlanmaktadır. Muhasebe tarafından raporlanan finansal bilgi birçok farklı grup tarafından kullanılabilmektedir. Bu gruplar; işletmenin yöneticileri, sahipleri, yatırımcılar ve finansal analistler, kreditörler, çalışanlar ve sendikalar, devlet ve kamudur.

Yöneticiler

İşletmelerin büyümesi ve artan rekabet koşulları nedeni ile günümüzde işletmelerin yönetimi, sahipleri yerine profesyonel yöneticiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İşletmeleri yöneten kişiler, başarılı bir yönetim gerçekleştirebilmek için varlıkların verimli kullanımını ve faaliyetlerin etkinliğini sağlamalıdırular. Bunun için de işletme yöneticilerinin doğru ve isabetli yönetsel kararlar verebilmeleri gereklidir. Bu kararları verirken de muhasebe bilgisine gereksinim duyarlar.

İşletmenin niteliğine göre organize olmuş bir muhasebe, yönetime etkin bir şekilde yararlı olabilir. Çünkü muhasebe (Sevilengül, 2011, s.11) :

- Bilgi aracıdır: Geçmiş bilgileri kaydederek yazılı bellek oluşturma görevini yerine getirir
- Kontrol aracıdır: Bütçe ve standartlarla gerçekleştirmeleri karşılaştırıp sapmaları ve bunların nedenlerini ortaya çıkartır
- Öngörme aracıdır: Ürettiği bilgiler ile geleceğe ait tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olur.

 SIRA SİZDE 2

İşletme yöneticilerinin muhasebe bilgilerine gereksinim duyabilecekleri karar örnekleri neler olabilir?

İşletme Sahipleri

İşletme sahipleri işletmelerinin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmakla birlikte söz konusu yöneticilerin, işletmelerini iyi yönetip yönetmediklerini kontrol etmek isterler. İşletme sahiplerinin yöneticilerin başarısını değerlendirebilmeleri için ilgili muhasebe verilerine gereksinimleri vardır.

Yatırımcılar ve Analistler

Potansiyel yatırımcılar sonuçta yatırıdıkları sermayenin getiri sağlamasını beklerler. Sermaye piyasalarının etkin olduğu ülkelerde hisse senedi ve tahvil gibi finansal araçlara yatırım yapmak isteyen yatırımcılar için de ilgili şirketlerin finansal verileri çok önemlidir. Ayrıca yatırımcılara yatırım tavsiyelerinde bulunan analistler, tavsiyelerine temel olan görüşlerini oluşturmak için muhasebe bilgisine gereksinim duyarlar.

Kreditörler

Kreditörler yani işletmelere kredi veren bankalar ve diğer kredi kuruluşları ve kredili mal satanlar ise daima işletmenin borçlarını geri ödeme yeteneği olup olmadığı ile ilgilendirler. Bu bilgi de ancak işletmenin muhasebe sistemi tarafından yaratılan finansal verilerine dayalı olarak hazırlanan raporlardan elde edilebilir.

Çalışanlar ve Sendikalar

Çalışanlar kişisel kariyerlerini geliştirmek için güçlü ve başarılı işletmelerde çalışmak isterler ve çoğunlukla işletmenin başarısına bağlı olarak ikramiye ve ücret artışına hak kazanırlar veya artış talebinde bulunurlar. Çalışanların ücret artışı ve çalışma koşullarına ilişkin diğer talepleri genellikle bunların temsilcileri olan sendikalar tarafından yapılır. Sendika ve işletme arasında yapılan toplu sözleşme görüşmeleri muhasebe verileri üzerinden gerçekleştirilir.

Devlet ve Kamu

Devlet kurumları da vergi ve yapacakları mikro ve makro ekonomik analizler için işletmelerin finansal bilgisine gereksinim duyarlar. Ekonomik yapının başlıca aktörleri olan işletmelerin finansal yapısı ve gelişimi ekonomiyi etkilediğinden, söz konusu ekonomik yapı içinde olan herkes işletmelere ilişkin bilgilere ve bunlara dayanılarak yapılan analizlere ilgisiz kalamaz. Ayrıca toplum işletmelerin sosyal sorumluluklarını yerine getirmesi için baskı oluşturabilir.

MUHASEBENİN BÖLÜMLERİ

Bir bilgi sistemi olan muhasebenin, bektilerle göre sorumlulukları da değişmektedir. Muhasebenin tüm ilgili bilgi kullanıcılarının gereksinimlerine cevap vermesi beklenmektedir. Tüm bilgi kullanıcılarını göz önüne alduğumuzda bunların bir kısmının işletme içinden kullanıcılar, diğerlerinin ise işletme dışından kullanıcılar olduğunu ve her birinin bilgi gereksiniminin de farklı nedenlere dayandığını görebiliriz. İşlette ile ilgili bilgi kullanıcılarının bu farklılıklarını, muhasebe disiplininde **finansal muhasebe** ve **yönetsel muhasebe** şeklinde bir bölünmeye yol açmıştır.

Finansal muhasebe hem işletme içinde yöneticilerin hem de işletme dışındaki grupların bilgi gereksinimlerine yönelik olarak, geçmiş olaylara ilişkin raporlama yapar. Finansal muhasebe dış kullanıcıları da hedeflemesine rağmen, dış kullanıcıların hiç biri raporların nasıl hazırlandığını kontrol etme ve dayandıkları ayrıntıların neler olduğunu öğrenme olanağına sahip değildirler. Onların raporları anlaması ve güvenmesi tamamen raporlar hazırlanırken kullanılan ilkelerin ve uygulamaların standartlaştırılmışmasına bağlıdır. Finansal raporlar temel olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre hazırlanır. Böylelikle finansal raporlar yanlışlıkтан uzak tutulur, yani sadece belli bir grup için hazırlanmazlar. Standart koyucu kurumlar da yatırım ve kredi kararlarında yararlı olan, ilgili ve temsil konusunda güvenilir bilgileri içeren raporların üretilmesini amaçlayan kavamlara yol gösterirler.



Finansal muhasebenin başlıca amacı, finansal tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlamaktır

Finansal muhasebe tarafından sağlanan bilgilerin de bazı kısıtlayıcılarının olduğu unutulmamalıdır. Birincisi, bu bilgiler kesin ve somut değildirler. Belli dönemlerde raporlanacak özel muhasebe ölçülerini geliştirmek için önemli ölçüde yargı ve tahmin gerekmektedir. İkinci olarak birçok işlem ve olay gerçeğe uygun değer yerine tarihi maliyet ile raporlanmaktadır. Tarihi maliyeti savunanlar, bunu geçmiş olaylarla doğrulanın, objektif tutarlarla raporlanmanın doğru olduğu görüşündedirler. Alternatif yaklaşım ise hesapların periyodik olarak yeniden subjektif değerlemesine dayanır. Bu iki yaklaşım arasındaki tartışmanın temelinde gerçeğe uygun değerin “ilgililiği” ile tarihi maliyetin “güvenirliği” arasındaki tercih yatar. Son yıllarda standart oluşturanların genel eğilimi, gerçeğe uygun değer yönündedir.

Yönetsel muhasebe ise özellikle yönetimle ve işletme çalışanlarına yani iç bilgi kullanıcılarına bilgi sağlamakla ilgilidir. Diğer bir ifadeyle, yönetsel muhasebe, yönetimin özel amaçlarına hizmet edecek bilgileri üretmekle ilgilidir. İşlette yöneticileri faaliyetleri ileriye dönük olarak planlama, kontrol ve karar verme işlevlerinden sorumludurlar. Bu işlevlerini yerine getirirken de genellikle finansal raporların yanında, finansal muhasebe tarafından raporlanmayan özelleştirilmiş raporlar, bütçeler, maliyet raporları gibi diğer ayrıntılara gereksinim duyarlar. Bu raporların yöneticilere yararlı olabilmesi için zamanlı olması gereklidir.

MUHASEBE MESLEĞİ

Daha önce belirtildiği gibi muhasebecilik dünyanın en eski mesleklerinden biridir. Muhasebeci muhasebenin işlevlerini yerine getirmesini ve böylelikle bilgi sağlama amacıyla ulaşmasını sağlayan kişidir. Ülkemizde muhasebecilik meslesi 1989 yılında çıkartılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik kanunu ile yasal güvenceye kavuşmuştur. Şu anki mevcut durumda meslek, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları altında yapılabilmektedir. SMM'ler denetim ve tasdik işlemi yapamazken, YMM'ler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, büro açamaz ve bürolara ortak olamazlar.

Yine ülkemizde meslek mensupları her ilde meslek odaları kurarak örgütlenmişlerdir. Bu odaların üst yapılanması Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRKMOB) dir. Mesleğe giriş, mesleğin sürdürülmesi ve meslekte yükselmek yasada belirtildiği şekilde mesleki sınavların başarlomasını gerektirir. Söz konusu sınavlar ve mesleki eğitimler TÜRMOB tarafından gerçekleştirilmektedir.

 **Muhasebe meslesi ile ilgili bilgi için <http://www.turmob.org.tr> adresini ziyaret edebilirsiniz.**

MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebenin temel kavramları finansal nitelikli olayların nasıl, ne zaman kaydedileceği, nasıl ölçüleceğini yani nasıl muhasebeleştirileceğini açıklarlar. Muhasebe kavramları muhasebe ilkelerinin dayanağını oluşturan, gözleme dayalı temel düşünceler ve çıkış noktalarıdır (Sevilengül 2011, s.16). Kavamlar, kuramsal oldukları kadar uygulamaya da dayanırlar ve belirli bir zamanda neyin kabul edilebilir bir uygulama olduğu konusunda muhasebeciler arasındaki görüş birlliğini ifade ederler (Cemalcılar, Önce, 1999 s.38). Kavamlar insanlar tarafından oluşturulup geliştirildikleri için değişmez doğrular değildir ancak evrenseldirler. Aşağıda verilen kavamlardan ilk beşi bazı kaynaklarda “varsayımlar” olarak ele alınmaktadır.

Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin görevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin amacı ve kapsamını işaret etmektedir. Muhasebenin görevini yerine getirken tarafsız ve adil olmasını, sadece bir grubun değil tüm ilgili tarafların çıkarlarını gözetmesini gereklili kılar. Bunun için muhasebenin mesleki etik ve sorumluluk anlayışı içinde yürütülmesi gereklidir. Böyle bir sorumluluk anlayışı ile uygulamaların yapılması, finansal raporların üretilmesi halinde bilgi kullanıcılarının gereksinim duydukları bilgi onlara adil, tarafsız, gerçege uygun ve dürüstçe sunulabilir.

 **Sosyal sorumluluk kavramı, bilgi üretiminde belli kişi ve gruplar yerine toplum çıkarlarının ön planda tutulmasını, tarafsız ve dürüst davranışmasını vurgular.**

Kişilik Kavramı

Kişilik kavramı işletmenin, sahiplerinden ve işletme ile ilgili tüm taraflardan (yöneticiler, çalışanlar, alacaklılar v.b) ayrı bir hesapsal kişiliği olduğunu kabul eder. *Muhasebe kişiliği veya ekonomik kişilik* olarak da ifade edilen bu kişilik kavramına göre muhasebe işletme sahiplerinin değil, işletme kişiliğinin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgilenecektir.

 **İşletmenin kişiliği kavramı, işletme sahiplerinden ayrı bir kişilik olduğunu kabul eder ve muhasebe işlemlerinin bu kişilik adına yürütülmesini gerektirir.**

İşletmenin Süreklliliği Kavramı

Bu kavram, işletmelerin kuruluş sözleşmelerinde aksine bir hukum olmadıkça amaçlarını ve yükümlülüklerini yerine getirmelerine yetecek kadar bir ömre sahip olduklarını kabul eder. Böyle bir anlayış olmadan, her an işletmelerin son bulacakları düşüncesi ile ticari faaliyetleri sürdürmek olanaksızdır. Bu kavram gereği işletmeler uzun vadeli yatırım ve kredi işlemlerine girişebilirler. Bu kavram varlıkların maliyet değerleri ile muhasebeleştirilmesinin temelini oluşturur.

Parayla Ölçülme Kavramı

Muhasebenin tanımında muhasebenin konusunun finansal nitelikli olaylar olduğu ve bu olayların bir özelliğinin de para ile ifade edilebilmeleri olduğu belirtilmiştir. Parayla ölçülme kavramı işletmede muhasebe konusu olabilecek olayların ölçülmesinde ve muhasebe dili ile ifade edilmesinde paranın ortak bir ölçü olması ile ilgilidir. Örneğin işletme sahip olduğu malları türlerine göre metre, kilogram, litre gibi ölçülerle ifade etmek yerine bunları ortak bir ölçü olan parasal değerleri ile ifade ederek kolaylıkla muhasebelestirebilir. Burada söz konusu olan para birimi, ülkedeki geçerli olan milli para birimidir.



Kullanılan paranın değerinde istikrarsızlık olması ne gibi sonuçlar doğurur?

Dönemsellik Kavramı

Bu kavram işletmenin sürekliliği ile ilgili bir kavramdır. İşletmenin sonsuz kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonucunun bağımsız olarak saptanmasını gerektirir. Bu kavram işletme faaliyetlerinin belli zaman aralıkları ile kontrol edilmesi, sonuçlarının ne olduğunu değerlendirmesini gereksiniminin sonucu olarak ortaya çıkmıştır. İşletmenin finansal durumunu görmek, gerekli önlemleri almak, ortaklara kar payı dağıtmak için sonsuza kadar beklemek söz konusu değildir. Bu nedenle işletmelerin sonsuz kabul edilen ömrleri, genelde bir yıl olan birbirinden bağımsız faaliyet dönemlerine bölünür.



Dönemsellik kavramı, dönemin gelir ve giderlerinin, kâr ve zararlarının o dönemin finansal tablolarında gösterilmesini sağlar.

Maliyet Esası Kavramı

Para mevcudu ve alacaklar dışında işletme tarafından edinilen tüm varlık ve hizmetler elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilirler. Bu kavram işletmenin sürekliliği kavramı ile çok yakından ilişkilidir. Çünkü işletmenin sürekliliği kavramı kabul edilmez ise varlıkların değerinin piyasa değerleri (tasfiye değerleri) ile ifade edilmesi gerekiirdi. Oysa işletmenin sürekliliği kavramı bu gerekliliği ortadan kaldırmıştır. Maliyet esasının kullanılması, varlıkların değerinin sürekli olarak piyasadaki değişimelere göre her an değiştirilmesinin önüne geçmiş, uzun vadeli yatırım ve planlamalara olanak sağlamıştır.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

İşletmede gerçekleşen finansal nitelikli olayların kaydedilebilmesi için bu olayların objektif belgelere dayanması gereklidir. Diğer bir ifadeyle muhasebenin ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir ve yansız olması ancak objektif belgelere dayanması ile olanaklıdır. Belgenin objektifliği, olayların gerçeğini yansitan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş, güvenilir belgenin var olmasını kapsar. Muhasebe kayıtları böyle belgelere dayandığı zaman muhasebe sosyal sorumluluğunu yerine getirebilir.

Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı, işletmelerin muhasebe uygulamalarının her dönem aynı ilke ve kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesini diğer bir ifadeyle dönemden döneme değiştirilmeden tatarlı şekilde sürdürülmesini vurgular. Bu kavram, benzer işlem ve olaylarda benzer muhasebe politikalarının uygulanmasını gerektirir ve böylelikle finansal tablolarda tekdüzenlilik sağlar.

Muhasebe bilgisi kullanıcıları, yapacakları analizlerde işletmenin farklı dönemleri arasında karşılaştırmalar yapmak isteyebilirler. Tutarlılık kavramı bu karşılaştırmalara olanak sağlar. Ancak buradan uygulanan muhasebe politikalarının hiç değiştirilemeyeceği anlamı çıkarılmamalıdır. Geçerli neden ve koşulların varlığında muhasebe politikaları değiştirilebilir. Bu durumda değişikliklerin ne şekilde olduğu ve etkisinin ne olduğu açıklanmalıdır.

Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram finansal tablolarda ve raporlarda açıklanan bilgilerin, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarına yardımcı olmak için yeterli, açık ve anlaşılır olmasını vurgular. Bu kavram finansal raporlarda açıklanan bilginin nitelğini ve kapsamını belirler. Bilgi kullanıcıları için önemli olan, ancak muhasebe kayıt sistemi içinde yer almayan bazı bilgiler dipnotlarda açıklanmalıdır.

İhtiyatlılık (Tutuculuk) Kavramı

İşletmelerin içinde faaliyet gösterdikleri ekonomik ortam birtakım belirsizlikleri ve riskleri içerir. Başarılı olmak isteyen işletmelerin bu belirsizlik ve risklere karşı duyarlı olmaları ve gerekli önlemleri almaları gereklidir. İhtiyatlılık kavramı da işletmelerin, potansiyel en kötü olasılığı dikkate alarak olası giderlerin, zararların gerçekleşmeden önce gider yazılmasını (karşılık kaydı yapılması) vurgular. Buna karşılık gelirler gerçekleşmeden kaydedilemezler. Örneğin işletmenin stoklarında bulunan bir malın piyasa değeri artarsa, bu artış ancak satış sırasında kârin gerçekleşmesi ile kayda alınır. Oysa aynı malın piyasa fiyatı maliyetinin altına düşmüse, burada mal satılmasa bile satıldığında bir zarar olasılığı olacağından işletme peşinen gider yazabilmektedir.

Önemlilik Kavramı

Finansal raporlarda sunulan bilgilerin miktarı ve kapsamı ne olmalıdır? Çok miktarda ve gereksiz bilgi, yetersiz bilgi gibi yaniltıcı olabilmektedir. Hangi bilgilerin finansal raporlarda yer olması gereğinin ölçütı bilginin “önesi”dir. Eğer bir bilginin finansal raporlarda atlanması, eksik veya yanlış beyan edilmesi, finansal tablolara güvenerek ekonomik kararlar alan bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebiliyorsa, o bilgi önemlidir. Finansal tablolar işletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleri ile açıklamalıdır.

DİKKAT  **Önemlilik kesin değil, görelî bir kavramdır. Küçük bir işletmede 1.000 TL lik bir yanlış beyan önemli olabilirken çok büyük bir işletmede önemli olmayıabilir.**

Özün Önceliği Kavramı

Genellikle muhasebede kayıt konusu olan işlemlerin özü ile yasal biçimleri aynıdır. Ancak bazı durumlarda olayın özü, yasal biçimden farklı olabilmektedir. Böyle durumlarda özün önceliği kavramına göre, olayın özü biçiminin önüne geçer. Örneğin bir alacağın hangi durumlarda şüpheli alacak kaydedileceği yasalarda belirtilmektedir. Bu koşullardan biri, bu alacağın vadesinde ödenmemiş olmasıdır. İşletmenin alacaklı olduğu işletmenin iflas etmesi durumunda, alacağın henüz vadesi gelmemiş ve yasadaki koşullar oluşmamış bile olsa o alacak işlemin özü gereği şüpheli alacak yazılabılır.

GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ

Muhasebeciler muhasebe kavramlarını uygulamak için uygulama ilkelerini kullanırlar. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe uzmanları tarafından uzun yıllar boyunca geliştirilmiş olan temel kurallardır. Bu kurallar muhasebecilere finansal nitelikteki olayları ölçmeleri ve raporlamaları için yol gösteren ve işletmeler tarafından kullanılan ayrıntılı esaslardır.

Muhasebecilerin anlaşılabilir, güvenilir, ilgili bilgiyi içeren ve karşılaştırılabilir finansal tablolar üretmeleri için onlara yol gösterecek muhasebe ilkelerine gereksinimleri vardır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe kavramlarının finansal tablolarda kullanılmasını sağlarlar. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri;

- Gelir tablosu ilkeleri
- Bilanço ilkeleri
 - Varlıklara ilişkin ilkeler
 - Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler
 - Öz kaynaklara ilişkin ilkeler olarak sınıflanmaktadır

Gelir tablosu ilkelerinin amacı İşletmenin belli bir döneme ilişkin faaliyet sonuçlarını oluşturan satışlar, satılan malın maliyeti, hasılat, diğer gelir ve giderler gibi unsurların doğru olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bilanço ilkelerinin amacı ise işletmenin varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarının muhasebe kayıt, hesap ve tablolarda anlamlı bir şekilde gösterilmesinin sağlanması ve böylelikle işletmenin finansal durumunu bilgi kullanıcılara gerçek durumyla yansıtılmasına.



Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasının yararaları nelerdir?

FİNANSAL TABLOLAR VE FİNANSAL NİTELİKLİ OLAYLARIN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ

Muhasebe temel işlevlerinden biri olan özetleme işlevini, finansal tabloları düzenleyerek yerine getirir. Muhasebe öğretiminde en önemli tablolar bilanço (finansal durum tablosu) ve gelir tablosudur. Muhasebenin diğer işlevleri olan kaydetme ve sınıflama işlevleri ile işletmenin varlıklarını, borçları ve sermayesini oluşturan unsurların durumu, faaliyet sonuçları hakkında bilgi üretilir ve bu bilgiler kullanımının kolaylaştırılması amacıyla söz konusu tablolarda özetlenir.

Bilanço

Bilanço, bir işletmenin belirli bir andaki finansal durumunu, yani varlıklarını, borçlarını ve sermayesini gösteren tablodur. Bu tanımı ve tanımın unsurlarını kavramadan, bilançoyu anlamak olanaksızdır.

Bugünkü muhasebenin temel özellikleri 500 yıl önce, Rönesans dönemi rahibi olan Luca Paciolo tarafından oluşturulmuştur. Paciolo, bir işletmenin başarı ve başarısızlıklarını ölçmek için bir sistem geliştirmiştir. Günümüzde “çift taraflı kayıt sistemi” olarak bilinen sistem hala geçerliliğini korumakta ve çok karmaşık şekilde bilsayar ortamında sürdürülen muhasebenin de temel taşı oluşturmaktadır. Sistemin özünde işletmenin kişiliği kavramı yatar, çünkü bir işletmenin *ekonomik kişiliği*, söz konusu işletmenin varlıklarını ve bu varlıklara karşı iddia edilen haklar ile açıklanabilir. Bir işletmenin var olabilmesi ve faaliyetlerini sürdürmesi için başta nakit para olmak üzere bir kısım varlıklara gereksinimi vardır. İşletmenin ekonomik kişiliğinin bu varlıklar kendi başına sağlaması söz konusu değildir. Bu nedenle bu ekonomik kişiliğin gereksinim duyduğu varlıklar ya işletme sahipleri ya da diğer kredi verenler tarafından sağlanır. İşletmeye tahsis edilen ekonomik değerler artık işletmenin varlığını oluşturur. O halde, işletme biri öz kaynak, diğeri yabancı kaynak olmak üzere iki tür kaynağa sahiptir.

İşletmenin kişiliği kavramına göre işletme “birinci kişilik”, işletmenin sahipleri “ikinci kişilik”, kredi verenler ise “üçüncü kişiler”dir. İşletmenin ikinci kişilerden sağladığı kaynaklar öz kaynakları, üçüncü kişilerden sağladığı kaynaklar ise borçlar veya yabancı kaynakları oluşturur. Gerek işletme sahiplerinin gerekse üçüncü kişilerin işletmeye sağladıkları kaynaklar nedeniyle işletmenin varlıklar üzerinde hakları vardır. Yani öz kaynaklar işletme sahiplerinin işletme varlıklar üzerinde haklarını gösterirken, yabancı kaynaklar işletmeye borç verenlerin işletme varlıklar üzerinde haklarını gösterir.

İşletme kendisine sağlanan kaynakların tutarı kadar varlığa sahip olabileceği için işletmenin varlıklar ile onların sağladığı kaynakların tutarı birbirine eşit olacaktır. **Temel muhasebe eşitliği** dediğimiz bu eşitlik çift taraflı kayıt sisteminin temelini oluşturur.

Varlıklar = Yabancı Kaynaklar + Öz Kaynaklar

İşletme ilk kurulduğunda öz kaynakları sadece sermayeden oluşacağından ve yabancı kaynaklar da borçları ifade ettiğinden eşitliği;

Varlıklar = Borçlar + Sermaye

olarak basitleştirebiliriz.

Varlıklar, bir işletmenin sahip olduğu ve gelecekteki faaliyetlerinde yararlı olmasını beklediği ekonomik kaynaklardır. Varlıklar mal, bina, makine gibi fiziksel yapıya sahip olabildikleri gibi haklar, şerefiyeler, alacaklar gibi fiziksel yapıya sahip olmayan varlıklardan oluşur.

Herhangi bir kalemin varlık özelliğini taşıyabilmesi için;

- İşletmenin kontrolü altında olması,
 - İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağladığının beklenmesi,
 - Güvenilir şekilde ölçülebilmesi

gerekmektedir.

Borçlar, saticılardan sağlanan krediler, kredi kurumlarından sağlanan krediler ve işletme faaliyetleri nedeniyle doğan yükümlülüklerdir ve üçüncü kişilerin işletmedeki haklarını ifade eder. Borç, mevcut bir yükümlülüğün ödenmesini veya bir görevin yerine getirilmesini gerektirir.

Öz kaynaklar ise işletme sahiplerinin işletmedeki haklarıdır. İşletme ilk kurulduğunda öz kaynaklar sadece ortakların sağladığı sermayeden oluşur. Ancak daha sonra işletme faaliyetlerine devam ederken “Öz Kaynaklar = Sermaye + Dağıtılmamış kârlar – Zararlar” dan oluşur. Yani işletme kâr elde edince öz kaynaklar artar, zarar edince ve kâr dağıtımları yapınca öz kaynaklar azalır. Bunların dışında sermaye artırımı ve azaltımı nedeni ile özkaynaklar artabilir veya azalabilir. Ancak bu tür değişiklikler kâr ya da zarar durumunu etkilemezler.

Muhasebe eşitliği muhasebe raporlama sisteminin bel kemiğidir. Bu eşitlik **Bilanço** (Finansal Durum Tablosu) adı verilen temel finansal tablonunda özünü oluşturur. Bilanço temel muhasebe eşitliğinin çizelge şeklinde getirilmiş görünümüdür. Tablonun sol tarafı (Aktif) varlıkların listesini, sağ tarafı (Pasif) kaynakların listesini verir.

VARLIKLER = KAYNAKLAR

AKTİF = PASİF

Aktif	BİLANÇO	Pasif
VARLIKLAR		BORÇLAR
Kasa		
Alacaklar		
Mal		SERMAYE
Bina		
	XXX	XXX
	<hr/> <hr/> <hr/>	<hr/> <hr/> <hr/>

Yukarıdaki tablodan da görüleceği gibi bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu yanı varlık kaynak yapısını gösteren bir tablodur, yani işletmenin belirli bir andaki fotoğrafı gibidir. Bu nedenle Finansal Durum Tablosu olarak da ifade edilmektedir.

SIRA SİZDE 5 ?

Bir işletmenin varlıklarının toplamı **₺12.000**, borçları **₺4.000** olduğuna göre sermayesi ne kadardır?

Bilançonun Şekli

Bilanço yukarıda da görüldüğü gibi genellikle temel eşitlikteki yapıya uygun olarak düzenlenir. Varlıklar türlerine göre sol tarafa (Aktife), sermaye ve borçlarda yine türlerine göre sağ tarafa (Pasife) karşılıklı olarak sıralanır. Bilanço üzerinde bazı bilgilerin bulunması gereklidir. Bunlar bilançonun hangi işletmenin finansal durumunu gösterdiğinin bilinebilmesi için işletmenin adı ve bilançonun düzenlendiği tarihtir.

Yine sekizinci üitede göreceğimiz gibi varlıklar paraya çevrilme hızı en yüksek varlıktan başlanarak, kaynaklar ise en çabuk geri ödenecek olandan başlanarak sıralanır.

Finansal Nitelikli Olayların Bilançoya Etkisi

Daha önce muhasebenin konusunun finansal nitelikli olaylar olduğu ve bunların işletmelerin varlık ve kaynak yapısında değişim yaratan işlemler oldukları belirtilmişti. Bu işlemler varlık unsurlarının kendi aralarında kaynak unsurlarının kendi aralarında, varlık ve kaynak unsurları arasında karşılıklı değişim yaratan, çok farklı şekillerde olacağının bilançո üzerindeki etkileri de farklı olacaktır.

DİKKAT



Varlık ve kaynaklardaki değişim her ne şekilde olursa olsun, bilançonun temel eşitliği değişimler nedeniyle bozulmayacaktır. Eşitliğin iki tarafı birlikte artabilir veya birlikte azalabilir ancak her zaman dengede kalır.

Finansal nitelikli olayların bilanço üzerindeki etkilerini gösteren örneklerde eşitliğin durumunu açıkça görmek olanaklıdır.

Örnek:

1. Ata Sayın kişisel mal varlığından **₺10.000** nakit, **₺20.000** değerinde taşit aracını ve **₺50.000** değerindeki binasını sermaye olarak vermiş ve Ata Ticaret işletmesini kurmuştur. Bu verilere göre Ata ticaretin varlıkları **₺80.000** ve kaynakları da **₺80.000** olacaktır.

Varlıklar

Kasa + Taşit + Bina
10.000 + 20.000 + 50.000

= Kaynaklar

= Sermaye
= 80.000

Aktif

BİLANÇO

Pasif

KASA	10.000	SERMAYE
TAŞITLAR	20.000	80.000
BİNALAR	50.000	
	<u>80.000</u>	<u>80.000</u>

2. Peşin olarak **₺5.000** tutarında mal alınmıştır. Bu işlem sonucunda kasadaki para **₺5000** azalırken, işletmenin **₺5.000** tutarında mal varlığı olmuştur. Bu işlemde iki varlık kalemi arasında değişim olmuştur ve görüldüğü gibi hem bilanço toplamı değişmemiş hem de eşitlik bozulmamıştır.

Varlıklar	=	Kaynaklar
Kasa + Mal + Taşit + Bina	=	Sermaye
5.000 + 5.000 + 20.000 + 50.000	=	80.000

Aktif	BİLANÇO	Pasif
KASA 5.000	SERMAYE	80.000
MAL 5.000		
TAŞITLAR 20.000		
BİNALAR 50.000		
<u>80.000</u>	<u>80.000</u>	

3. İşletme borçlanarak ₺3.000 tutarında mal almıştır. Bu işlem varlıklarda bir artış yaratırken borçlarda da bir artışa neden olacaktır. Görüleceği gibi işlemin sonucunda bilanço toplamları değişmiş, ancak eşitlik bozulmamıştır.

Varlıklar	=	Kaynaklar
Kasa + Mal + Taşit + Bina	=	Borçlar + Sermaye
5.000 + 8.000 + 20.000 + 50.000	=	3.000 + 80.000

Aktif	BİLANÇO	Pasif
KASA 5.000	BORÇLAR 3.000	
MAL 8.000	SERMAYE 80.000	
TAŞITLAR 20.000		
BİNALAR 50.000		
<u>83.000</u>	<u>83.000</u>	

4. İşletme maliyeti ₺1.200 olan mali veresiye olarak ₺1.500 bedelle satmıştır. Satış sonucu işletmenin ₺1.500 alacağı doğmuş ve varlıklar bu alacak nedeniyle artarken, satılan mal nedeniyle mal varlığında ₺1.200 azalma olmuştur. Bu satış işleminde işletme ₺300 kâr etmiştir. Kâr, öz kaynağı artıran bir öz kaynak unsurudur. Sonuçta aktifte meydana gelen artış, pasifteki artışla (kâr) dengelenmiştir. Bu işlem sonucu işletmenin öz kaynağı, sermaye (80.000) artı Kâr (300) olmuş, bilanço toplamları ₺83.300 ye ulaşmıştır.

Varlıklar	=	Kaynaklar
Kasa + Mal + Alacaklar + Taşit + Bina	=	Borçlar + <u>(Sermaye + Kâr)</u> Öz kaynak
5.000 + 6.800 + 1.500 + 20.000 + 50.000	=	3.000 + 80.000 + 300

Aktif	BİLANÇO	Pasif	
KASA	5.000	BORÇLAR	3.000
MAL	6.800	SERMAYE	80.000
ALACAKLAR	1.500	KÂR	300
TAŞITLAR	20.000		
BİNALAR	<u>50.000</u>		
	<u>83.300</u>		<u>83.300</u>

5. İşletme borcunun ₺1000'lik kısmını kasadan ödemistiştir. Bu işlem sonucunda bir varlık kalemi olan kasada ₺1000 tutarında azalma olurken, kaynaklarda da borç kaleminde aynı tutarda azalma olmuştur. Bu işlemin sonucunda da bilanço toplamları da ₺1.000 azalarak ₺82.300 olmuştu.

$$\text{Varlıklar} = \text{Kaynaklar}$$

$$\text{Kasa} + \text{Mal} + \text{Alacaklar} + \text{Taşit} + \text{Bina} = \text{Borçlar} + (\text{Sermaye} + \text{Kâr})$$

$$4.000 + 6.800 + 1.500 + 20.000 + 50.000 = 2.000 + 80.000 + 300$$

Aktif	BİLANÇO	Pasif	
KASA	4.000	BORÇLAR	2.000
MAL	6.800	SERMAYE	80.000
ALACAKLAR	1.500	KÂR	300
TAŞITLAR	20.000		
BİNALAR	<u>50.000</u>		
	<u>82.300</u>		<u>82.300</u>

6. İşletmenin borçlu olduğu Ali Usta, işletmeden olan alacağına karşılık ortak olarak alınmıştır. Bu işlem sonucunda sermaye ₺1.000 artarken, borçlar ₺1.000 azalmıştır. İki kaynak unsuru arasındaki bir değişimi gösteren bu işlem sonucunda bilanço toplamı değişmemiştir.

$$\text{Varlıklar} = \text{Kaynaklar}$$

$$\text{Kasa} + \text{Mal} + \text{Alacaklar} + \text{Taşit} + \text{Bina} = \text{Borçlar} + \underbrace{(\text{Sermaye} + \text{Kâr})}_{\text{Öz kaynak}}$$

$$4.000 + 6.800 + 1.500 + 20.000 + 50.000 = 1.000 + 81.000 + 300$$

Aktif	BİLANÇO	Pasif	
KASA	4.000	BORÇLAR	1.000
MAL	6.800	SERMAYE	81.000
ALACAKLAR	1.500	KÂR	300
TAŞITLAR	20.000		
BİNALAR	<u>50.000</u>		
	<u>82.300</u>		<u>82.300</u>

7. İşletme maliyeti ₺1800 olan malı peşin olarak ₺1700 bedelle satmıştır. Maliyetin altında bir bedelle mal satıldığı için işletme ₺100 zarar etmiştir. Zarar, öz kaynakları azaltan bir unsur olduğundan, pasifte öz kaynaklardan bir indirim olarak gösterilecektir. Mal ₺1.800 azalırken, Kasa ₺1.700 artacaktır. İki varlık unsuru arasındaki değişim aynı tutarda olmadığı için sonuçta aktifte ₺100 azalma olmuştur. Aktifteki bu azalma pasifte bir indirim olan zarar ile dengelenmiştir.

Varlıklar	=	Kaynaklar
Kasa + Mal + Alacaklar + Taşit + Bina = Borçlar + <u>Sermaye + Kâr - Zarar</u>		
5.700 + 5.000 + 1.500 + 20.000 + 50.000 = 1.000 + 81.000 + 300 - 100		Öz kaynak

Aktif	BİLANÇO	Pasif
KASA 5.700		BORÇLAR 1.000
MAL 5.000		SERMAYE 81.000
ALACAKLAR 1.500		KÂR 300
TAŞITLAR 20.000		ZARAR (100)
BİNALAR 50.000		
82.200		82.200

Örneklerden de görüldüğü gibi bazı işlemler işletmenin sonucu bilanço toplamı değişmezken, bazı işlemlerin sonucunda değişim bulunmaktadır. Ayrıca bazı işlemler Öz Kaynakları etkilemez iken bazıları etkilemektedir.



İşletmenin 2010 yılı dönem sonunda varlıklarının toplamı ₺350, öz kaynaklarının toplamı ise ₺200 dir. 2011 yılı sonunda varlıkları ₺410 ye ulaşmış, borçları da ₺25 artmıştır. Bu durumda işletmenin 2011 yılı sonunda öz kaynaklarının tutarı ne olacaktır?

Gelir Tablosu

Yukarıda da belirttiğimiz gibi finansal nitelikli olayların hepsi öz kaynağı etkilememektedir. Öz kaynakları etkileyen işlemlerin etkileri sermayeyi artırın veya sermayeyi azaltan işlemler olmak üzere iki türdedir. Öz sermayeyi etkileyen işlemler sonucu, işletmenin dönem başı ve dönem sonu öz sermayelerinde farklılık olacaktır. Eğer dönem sonunda öz sermayede artış olmuş ise bu işletme sahiplerinin haklarında bir artış olduğunu gösterir ve bu arzu edilen bir durumdur, ancak tersi de olabilir. İlk durum işletmenin kârlı, ikinci durum zararda olduğunu gösterir.

Öz kaynaklarda sermaye artış veya azalışının dışında meydana gelen bu değişimler, hasılat ve gider yaratılan işlemlerin sonucudur. Bu nedenle sermayeyi artırın olaylar “hasılat”, sermayeyi azaltan olaylar “gider” olarak tanımlanmaktadır. Bu işlemler hem bilançoyu hem de gelir tablosunu etkileyen işlemlerdir.



Gider, hasılat sağlamak amacıyla yapılan aktif tüketmeleridir. Hasılat ile gider arasındaki olumlu fark kâr, olumsuz fark zarardır.

Gelir tablosu, işletmenin belirli bir döneme ait sonucunu, onu oluşturan oylara göre grupperlendirerek gösteren tablodur. Gelir tablosunun bölümleri içinde o bölüme ait gelirler ve giderler karşılaştırılarak o bölümün sonucu gösterilir.

Gelir Tablosunun Şekli

Gelir tablosu bir dönemin sonucunu oluşturan olayları özetlediğinden ait olduğu döneme ilişkin bilgiyi ve ait olduğu işletmenin adını kapsamalıdır.

A İŞLETMESİ GELİR TABLOSU

1 Ocak - 31 Aralık 201X

A . BRÜT KÂR

Net Satışlar

Satılan Malların Maliyeti (-)

Brüt satış kârı veya zararı

B. FAALİYET KÂRI

Faaliyet Giderler (-)

C. NET KÂR

Yukarıda görüldüğü gibi gelir tablosu işletmenin net sonucunu, onu oluşturan olaylara göre gruplandırarak vermektedir. Bunun nedeni sonucun nasıl oluştuğunun görülebilmesi ve karar vericilere daha faydalı biçimde bilgi sunulabilmesidir. Bu nedenle gelir tablosu brüt kâr bölümü, faaliyet kâr bölümü ve son olarak net kâr bölümlerinden oluşur

Brüt satış kâr bölümü, işletmenin esas faaliyetinden elde ettiği hasılatı, bu hasıllattan indirimleri ve satılan malın maliyetini gösterir. Satış hasılatından satış iadeleri, satış iskontoları gibi hasılatı azaltan unsurlar düşülverek net satışlar elde edilir. Net satış tutarından, satılan malların maliyeti düşülverek brüt satış kârına ulaşılır

Faaliyet kâr bölümü, işletmenin faaliyetlerini sürdürürken katlandığı genel yönetim giderleri, pazarlama giderleri gibi giderlerin yer aldığı bölümdür. Bu bölümdeki giderlerin toplamı brüt satış kârından düşülverek faaliyet kârı bulunur.

Net kâr bölümü ise esas faaliyetin dışındaki diğer işlemlerle ilgili gelir ve giderlerin karşılaştırıldığı bölümdür. Diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler faaliyet kârına eklenir, giderleri ise düşülverek dönem net kârı veya zararına ulaşır.

Yukarıda basit şekilde gösterilen gelir tablosu üzerinde daha önceki örneğimizde öz kaynakları etkileyen iki işlemi (4. ve 5. Örnekler) gelir tablosu üzerinde gösterecek olursak, tablo şu şekilde olacaktır:

A İŞLETMESİ GELİR TABLOSU

1 Ocak - 31 Aralık 201X

A . BRÜT KÂR

200

Net Satışlar 3.200

Satılan Malların Maliyet (-) (3.000)

Brüt satış kârı veya Zararı 200

--

B. FAALİYET KÂRI

--

Faaliyet Giderler (-)

C. NET KÂR

200

Özet

Muhasebenin başlıca amacı ekonomik birimlerin finansal durumları hakkında bilgi gereksinimi olan taraflara bilgi sağlamakdır. Muhasebe bu amacına ulaşabilmek için işletmelerle ilgili finansal nitelikli işlemleri kaydeder, sınıflar, özetler ve özetlediği bilgilerin analiz ve yorumunuaptıktan sonra bilgi kullanıcılarının gereksinimlerine uygun olarak raporlar.

Muhasebe bilgisinin kullanıcıları yani muhasebenin ürettiği bilgileri ekonomik kararlarında kullanan taraflar çok çeşitlidir. Bunlar işletme sahipleri, yöneticiler, çalışanlar gibi iç kullanıcılar olabileceği gibi yatırımcılar, kreditörler, sendikalar, devlet ve kamu gibi dış kullanıcılar olabilir.

Muhasebe bilgisinin kullanıcıları bakımından muhasebe iki bölüme ayrılmaktadır. Finansal muhasebe daha genel amaçlı ve geçmişe yönelik raporlar üretirken, yönetsel muhasebe iç kullanıcılar ve geleceğe yönelik raporlar üretir.

Muhasebe uygulamalarının temeli 13.yy.'da atılmış ve günümüz'e kadar gelişerek gelmiştir. Muhasebe uygulamalarının kaynağı muhasebe kavramlarıdır. Muhasebeciler arasındaki görüş birliğini ifade eden kavamlar finansal olayların nasıl muhasebeleştirileceği konusunda yol gösterirler. Bu kavamlardan kişilik kavramı ve işletmenin sürekliliği kavamları temel muhasebe eşitliği ve bilançonun temelini oluşturan kavamlardır.

Kavamların uygulamaya ne şekilde yansıtılacağı konusuna ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açıklık getirirler.

İnsan ihtiyaçlarını karşılamak üzere faaliyette bulunan ekonomik birimler olan işletmelerin, sahiplerinden ayrı bir kişiliği vardır. İşlette kişiliği faaliyetlerini sürdürmek için gereksinim duyduğu varlıklar iki kaynaktan sağlanır. İşlette sahiplerinden sağlanan kaynak öz kaynak, borçlanma yoluyla üçüncü kişilerden sağlanan kaynak ise yabancı kaynak olarak tanımlanır. Bu ilişki temel muhasebe eşitliği olarak ifade edilen ve bilançonun da temelini oluşturan eşitlikle ($\text{Varlıklar} = \text{Borçlar} + \text{Sermaye}$) gösterilir. Eşitliğin sol tarafına "aktif", sağ tarafına da "pasif" denir.

Bu eşitlige dayanarak düzenlenen tabloda da aktif tarafına varlıkların listesi, pasif tarafa da kaynakların listesi yazılır. Böylelikle oluşturulan tablo (bilanço) işletmenin tüm varlık ve kaynak yapısının bir resmini verir.

İşlete faaliyetleri sonucu meydana gelen finansal nitelikli olaylar bu varlık ve kaynak yapısı üzerinde bir takım değişikliklere neden olur. Bu değişiklikler sonucunda her iki tarafın toplamları, eşitlik bozulmayacak şekilde birlikte artabilir veya azalabilir.

Varlık ve kaynak yapısı üzerinde etkili olan bir kısım işlemler, öz kaynaklarda da artış veya azalış yaratabilirler. İşletmenin faaliyetleri sırasında yapılan ve sermayeyi arttıracı etkisi olan işlemler hasılat veya gelir, sermayeyi azaltıcı etkisi olan işlemler ise gider olarak ifade edilir.

Gelirler ile giderler arasındaki fark olumlu olduğunda kar, olumsuz olduğunda zarar söz konusudur. İşte bir işletmenin bir faaliyet döneminde elde ettiği sonucu (karı veya zararı) oluş biçimlerine göre sınıflandırarak gösteren tablo da gelir tablosudur.

Bilanço ve gelir tablosu muhasebenin temel tablolarındandır.

Kendimizi Sınayalım

1. Çok sayıdaki bilginin yararlı olabilmesi için niteliklerine göre düzenlenmesi işlemine ne ad verilir?
- Kaydetme
 - Bilanço
 - Sınıflama
 - Özetleme
 - Analiz
2. Hangisi muhasebe bilgisinin iç kullanıcısıdır?
- Yöneticiler
 - Yatırımcılar
 - Kredi verenler
 - Sendikalar
 - Devlet
3. Bir işletmenin sahibinin kişisel mal varlığının işletmenin bilançosunda gözükmemesi hangi kavram gereğidir?
- Maliyet
 - Kişilik
 - Parayla ifade
 - Tutuculuk
 - Özün önceliği
4. Hangi ilke bir işletmenin amaçlarını ve yükümlülüklerini yerine getirmesine yetecek kadar uzun ömre sahip olduğunu kabul eder?
- Kişilik
 - Sürekllilik
 - Dönemsellik
 - Sosyal sorumluluk
 - Tutuculuk
5. Hangi kavram işletmenin bilançosunda sahip olduğu binasını, onu edinmek için ödediği bedelle göstermesini gerektirir?
- Dönemsellik
 - Önemlilik
 - Para ile ölçme
 - Tam açıklama
 - Maliyet
6. İşletme sahiplerinin varlıklar üzerindeki haklarını hangisi gösterir?
- Öz kaynaklar
 - Varlıklar
 - Borçlar
 - Aktifler
 - Kâr
7. İşletmenin varlıkları ₺125.000, Borçları ₺45.000 ise Sermayesi ne kadardır?
- 170.000
 - 125.000
 - 80.000
 - 45.000
 - 25.000
8. Dönem içinde işletmenin varlıkları ₺30.000 artarken borçları ₺9.000 azalmıştır. Eğer yıl sonunda sermaye ₺179.000 olursa, dönem başı sermayesi ne kadar olur?
- 140.000
 - 130.000
 - 109.000
 - 100.000
 - 70.000
9. Hangi işlem hem varlıklarda hem de borçlarda ₺3.000 azalışa neden olur?
- ₺3.000 bedelle peşin olarak makine alımı
 - ₺3.000 bedelle veresiye makine alımı
 - ₺3.000 tutarında borcun kasadan ödemesi
 - ₺3.000 tutarında alacağın tahsil edilmesi.
 - ₺3.000 tutarında malın peşin olarak alınması
10. Gelir tablosu için hangi ifade **yanlıştır**?
- Dönemsel olarak düzenlenir
 - İşletmenin finansal durumunu gösterir.
 - İşletmenin faaliyet sonucunu gösterir
 - Sonucu, onu oluşturan olaylara göre grupperarak verir
 - Dönemin tüm gelir ve giderlerini kapsar.

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

- 1. e** Yanıtınız yanlış ise “Muhasebenin İşlevleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 2. a** Yanıtınız yanlış ise “Muhasebe Bilgisinin Kullanıcıları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 3. b** Yanıtınız yanlış ise “Muhasebenin Temel Kavramları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 4. b** Yanıtınız yanlış ise “Muhasebenin Temel Kavramları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 5. e** Yanıtınız yanlış ise “Muhasebenin temel kavramları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 6. a** Yanıtınız yanlış ise “Bilanço” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 7. c** Yanıtınız yanlış ise “Bilanço” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 8. a** Yanıtınız yanlış ise “Bilanço” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 9. c** Yanıtınız yanlış ise “Mali nitelikli işlemlerin bilançoya etkisi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 10. b** Yanıtınız yanlış ise “Gelir tablosu” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansitan objektif belgelere dayandırılmasını gerektirir. Bu belgeler VUK ve TTK da yer almaktadır. Örnekleri ise faturalar, perakende satış vesikalari, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, müşteri ve yolcu listeleri ve adisyonlar, ırsaliyeler, senetler, çekler, hisse senedi ve tahviller, yazışmalar ve diğer evraklardır.

Sıra Sizde 2

Yeni bir ürünün üretilmesi, bina, taşit gibi varlık alımı, yeni yatırım yapma, iş kapasitesini genişletme veya daraltma, yeni pazarlara girme, ek finansman sağlama gibi kararlar yönetim karar örnekleridir.

Sıra Sizde 3

Paranın değerinde istikrarsızlık olması durumunda, kullanılan paranın ortak ölçü olma özelliği kaybolur. Paranın iyi bir ölçü olabilmesi için değerinin sabit olması gereklidir ancak yine de yerine koymailecek başka bir ölçü olmadığı için para ortak ölçü birimi olarak kabul edilmektedir. Örneğin enflasyonun yüksek olduğu dönemde varlıkların tarihi maliyetleri işletme kararlarında veri olarak kullanılmamalıdır.

Sıra Sizde 4

Finansal tabloların GKGMİ'ne göre hazırlanması gereklidir. Bunun anlamı finansal tabloların sahipleri, kreditörler veya diğer kullanıcı gruplarından birine özel olarak hazırlanmadığıdır. Bunun yerine tüm kullanıcı gruplara eşit olarak faydalı olması amaçlanır. Böylelikle finansal tabloların yanlışlıktan uzak, güvenilir, ilgili ve karşılaştırılabilir olması sağlanır.

Sıra Sizde 5

$$V = B + S \text{ buradan } S = V - B \text{ dir.}$$

$$S = 12.000 - 4000 = 8.000$$

Sıra Sizde 6

$$\text{Dönem Başı } (B = V - S) = 350 - 200 = 150$$

$$\text{Dönemsonu } (S = V - B) = 410 - (150 + 25) = 235$$

Yararlanılan Kaynaklar

Cemalçilar, Ö. ve Önce S. (1999). **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.

Meigs, R.F ve Meigs W.B. (1990). **Accountng: The Basis for Business Decisions**, McGraw-Hill

Sevilengül, O. (2011). **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, Ankara

2

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- ⌚ Hesapları niteliklerine göre ayırbilecek ve hesapların işleyiş kurallarını uygulayabilecek,
- ⌚ Yevmiye defteri ve büyük deftere kayıt yapabilecek,
- ⌚ Mizan düzenleyebilecek,
- ⌚ Muhasebeleştirme sürecini bir bütün olarak değerlendirebilecek bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|----------------------------------|--------------------|
| ⌚ Hesap | ⌚ Yevmiye defteri |
| ⌚ Borçlandırma ve alacaklandırma | ⌚ Yevmiye maddesi |
| ⌚ Bilanço hesapları | ⌚ Büyük defter |
| ⌚ Gelir tablosu hesapları | ⌚ Mizan |
| ⌚ Hesap planı | ⌚ Envanter defteri |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Hesap Kavramı ve Hesapların İşleyışı
- ❖ Hesapların Sınıflandırılması ve Hesap Türleri
- ❖ Hesap Planı
- ❖ Kaydetme İşlevi ve Yevmiye Defteri
- ❖ Sınıflama İşlevi ve Büyük Defter
- ❖ Mizan
- ❖ Muhasebe Süreci

Bilgi İşleme ve Muhasebe Süreci

GİRİŞ

Birinci ünitede finansal nitelikli işlemlerin finansal tablo tutarlarını nasıl etkilediklerini, bilanço üzerinde gerçekleştiğimiz işlemlerle gördük. Bir işletmenin kayıtlarını gerçekle tutmaya çalıştığını hayal edin. İşletmenin bir faaliyet döneminde binlerce işlem gerçekleştirdiğini ve her işlemden sonra bilançonun yeniden güncellenmesi gerektiğini düşünürsek böyle bir kayıt sisteminin olanaksızlığı açıkça görülecektir. Bu karmaşıkluktan kurtulmanın yolu uygun bir kayıt sistemi oluşturmaktır. Diğer bir ifade ile çok sayıdaki muhasebe verisini elde etmek ve uygun şekilde özetleyebilmek için işletmelerin güvenilir bir muhasebe sisteminin olması gereklidir. Söz konusu sistem, işlemlerin ve olayların güvenilir şekilde işlendiği ve finansal tablo ve raporlarda özetlendiği bir sistem olmalıdır.

Kullanılan sistemde muhasebeye konu olan işlemler ve olaylar ister elle işlensin isterse bilgisayar aracılığı ile işlensin sistem, temel işleme araçları olan hesapları, yevmiye defterini ve büyük defteri kapsayacaktır.

HESAP KAVRAMI VE HESAPLARIN İŞLEYİSİ

Finansal nitelikli işlem ve olayların etkilerinin her bir varlık, borç ve öz kaynak, gelir, gider unsuru için ayrı ayrı izlenmesi ve sonradan bilançoya aktarılması, bilanço üzerinde kaydın sakincalarını ortadan kaldıracaktır. Bunun için her bir finansal tablo unsuru için bir hesap oluşturulur; işletme kasayı ilgilendiren işlemler için Kasa hesabı, mal ile ilgili işlemler için Mal hesabı ve diğer finansal tablo unsurlarını ilgilendiren işlemler için diğer ilgili hesapları kullanır.

Her bir finansal tablo unsurunda, finansal nitelikteki işlemler nedeniyle meydana gelen artış ve azalışların izlendiği çizelgeye **hesap** adı verilir. Muhasebe dilinde bu artış ve azalışları ifade etmek için “*borçlandırma*” ve “*alacaklandırma*” terimleri kullanılır.

Borçlandırma ve Alacaklandırma

Borç, borçlandırma, alacak, alacaklandırma terimleri günlük hayatı ve ticari hayatı çok sıkılıkla kullanılan kelimelerdir. Ancak bu kelimelerin muhasebe dilinde yüklenikleri anlamlar farklıdır. Borçlandırma veya alacaklandırma terimleri muhasebede, finansal nitelikli olaylar nedeni ile belirli bir finansal tablo unsurundaki değişikliği açıklayan “artış” veya “azalış” kelimeleri yerine kullanılır. Değişikliklerin bu şekilde ifade edilmesinin iki önemli nedeni vardır;

- Her işlem **borçlandırma / alacaklandırma** biçiminde açıklanabilir
- Her işlemde **borçlandırılan tutar = alacaklandırılan tutardır.**

Bu iki gözlemin doğruluğu, artış/ azalış sisteminin yanılığısından doğar. Artış/azalış sistemine göre ikinci gözlem doğru olmayacağındır. Örneğin müşterilere nakit olarak ₺10.000 tutarında hizmet sağlandığında gelirler ₺10.000 artarken kasa da ₺10.000 artar. Sonuç(+ 10.000 /+ 10.000) dir. Bir diğer işlemede örneğin ₺2.000 tutarında bir borcun nakit olarak ödenmesinde, borç ₺2.000 azalırken kasa da ₺2.000 azalır. Sonuç (- 2000 /- 2000) dir. Bazı işlemlerin etkisi daha karmaşıktır. Örneğin ₺5.000 bedelle nakit olarak bir makine almında makineler ₺5.000 artarken kasa ₺5.000 azalır. Sonuç (+/-) olur. Bu işlemleri bir liste haline getirirsek sistemin yanılığını görebiliriz

HESAPLAR	Artış	Azalış
Kasa	10.000	7.000 (2.000+ 5.000)
Gelirler	10.000	
Makineler	5.000	
Borçlar		2.000
Toplam	25.000	9.000

Göründüğü gibi artış ve azalış tutarları birbirine eşit değildir, yani sistem kendi içinde tutarlı değildir. Oysa borçlandırma / alacaklandırma sisteminde borçlandırılan tutarların alacaklandırılan tutarlarla eşit olması gerekiğinden, eşitliğin sağlanamadığı durumlarda bazı şeylerin yanlış olduğu kolayca farkedilebilir. Günümüzün bilgisayar kullanılan sistemlerinde de bu durum bir program kontrolü olarak yer alır. Burada “ Hangi hesaplar, hangi durumlarda borçlandırılacak ve alacaklandırılacaktır?” sorusu akla gelebilir. Bu sorunun yanıtını hesapların işleyişini kavradığımızda verebiliriz.

DİKKAT  Finansal nitelikli işlemlerin etkilerinin artış/azalış sistemiyle kayıtlanması kontrol açısından yetersizdir.

Hesapların İşleyışı

Buraya kadar olan açıklamalarda hesapların borçlandırma ve alacaklandırma sistemiyle kaydedilmesi gereği üzerinde duruldu. Bu sistemin kendi içinde tutarlı olması, muhasebenin temel yapısını oluşturan eşitlik üzerine inşa edilmiş olmasından kaynaklanır.

$$V = B + S \text{ (Öz kaynaklar)}$$

Eşitliğin borç/ alacak ilişkisi şu şekilde;

$$\text{VARLIKLAR (Borç)} = \text{BORÇLAR (alacak)} + \text{ÖZ KAYNAKLAR (Alacak)}$$

Varlıklar, işletme sahiplerinin ve üçüncü kişilerin işletmeye kaynak sağlama ile edinilirler. Diğer bir ifadeyle işletme varlıklarını borçlanarak edinmiştir. Borçlar (yabancı kaynaklar) üçüncü kişilerin işletmeden alacağını, öz kaynaklar ise işletme sahiplerinin işletmeden alacağını gösterir. Bu mantıkta hareketle varlıklarda artış olduğunda varlık hesapları borçlandırılacak, borçlar veya öz kaynaklarda artış olduğunda ilgili borç ve öz kaynak hesapları alacaklandırılacaktır.

Gelir ve gider hesapları için düşünüldüğünde; giderler, kârı ve dolayısıyla öz sermayeyi azaltırken gelirler kârı, dolayısıyla da öz sermayeyi artırırlar. Yani gelir ve gider hesaplarının işleyışı sermaye ile paralellik gösterir. Bu durumu eşitlik üzerinde şu şekilde gösterebiliriz:

$$\text{VARLIKLAR (Borç)} = \text{BORÇLAR (alacak)} + [\text{SERMAYE (alacak)} + \text{GELİR (alacak)} - \text{GİDER (borç)}]$$

Hesabı tanımlarken herhangi bir finansal tablo unsurundaki değişikliklerin izlendiği bir çizelge olduğunu belirtmiştık. Bu çizelge basit olarak muhasebe çalışmalarında büyük bir T şeklinde gösterilir. Çizelgenin sol tarafı “borç” (B) tarafı, sağ tarafı ise “alacak” (A) tarafıdır.

$$(B) \text{ VARLIKLAR } (A) = (B) \text{ BORÇLAR } (A) + (B) \text{ SERMAYE } (A)$$

Artış	Azalış	Azalış	Artış	Azalış	Artış
-------	--------	--------	-------	--------	-------

DİKKAT  Varlık hesaplarında artışlar borç, azalışlar alacak tarafta gösterilirken kaynak hesaplarında tam tersidir.

Öz kaynak yapısını ilgilendiren hesapların işleyişi ise şu şekilde olacaktır;

(B) SERMAYE (A)		(B) GELİRLER (A)		(B) GİDERLER (A)	
Azalış	Artış	Azalış	Artış	Artış	Azalış

Gelir ve gider hesapları, sonucu oluşturan hesaplardır, bu nedenle Kâr-Zarar hesabı ile Gelir ve Gider hesapları arasındaki ilişkiyi şu şekilde gösterebiliriz;

DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI					
GİDERLER			GELİRLER		
B	GİDERLER	A	B	GELİRLER	A
Artış	Azalış		Azalış	Artış	

Gelirler giderlerden fazla olunca kâr, az olunca zarar söz konusu olacaktır, Bu durumda eşitlik şu şekilde ifade edilecektir:

$$\text{VARLIKLAR (Borç)} = \text{BORÇLAR (alacak)} + [\text{SERMAYE (alacak)} + \text{KÂR (alacak)} - \text{ZARAR(borç)}]$$

Yukarıdaki eşitlikten şu genelleme yapılabilir;

- *Varlık ve gider hesaplarındaki artışlar hesabın borç tarafında, azalışlar alacak tarafında gösterilir*
- *Kaynak ve gelir hesaplarındaki artışlar hesabın alacak tarafında, azalışlar borç tarafında gösterilir.*

DİKKAT



Gelir ve gider hesaplarında artış ve azalışların ne tarafta gösterileceği, bunların sermaye üzerindeki etkisi ile açıklanır.

Hesaplar üzerinde finansal işlemleri ve olayları kaydedebilmek için belli bir yol izlenmelidir. Bunun için bir işlem veya olay olunca:

- Hangi hesapların etkilendiği,
- Etkinin ne yönde olduğu (artış veya azalış),
- Etkinin hesabın ne tarafında gösterileceği belirlenmelidir.

Daha önce yapmış olduğumuz örneği hesaplar üzerinde izlersek sistemin kendi içinde tutarlılığını da görebiliriz. Örneğin;

- Müşterilere nakit olarak ₺10.000 tutarında hizmet sağlandığında Gelirler ₺10.000 (alacak) artarken Kasa da ₺10.000 artar (borç).
- ₺2.000 tutarında bir borcun nakit olarak ödenmesinde, Borçlar ₺2.000 azalırken (borç), Kasa da ₺2.000 (alacak) azalır.
- ₺5.000 bedelle nakit olarak bir makine almışında Makineler ₺5.000 artarken (borç), Kasa ₺5.000 azalır (alacak)

HESAPLAR	Borçlandırmalar	Alacaklandırma
Kasa	10.000	7.000 (2.000+ 5.000)
Makineler	5.000	
Gelirler		10.000
Borçlar	2.000	
Toplam	17.000	17.000

Yukarıda görüldüğü gibi borçlandırılan tutarlar ile alacaklandırılan tutarların birbirine eşit olması bir kontrol aracı sağlar.



İşletmenin bilançosunda ₺100nakit, ₺800 mal, ₺500 alacak ve ₺1.400 sermaye gözükmektedir. Bu unsurları hesaplar üzerinde gösteriniz.

Hesaplara İlişkin Diğer Terimler

Muhasebenin kendine has bir dili vardır. Muhasebeyi öğrenirken bu terimleri de öğrenmek çalışmaları kolaylaştırır. Yukarıda hesapların işleyişi açıklanırken hesabın sol tarafına borç tarafı, sağ tarafına ise alacak tarafı adı verildiği, hesabın niteliğine göre finansal işlemlerin etkilerinin hesaplar üzerinde borçlandırma ve alacaklandırma şeklinde kaydedildiği belirtilmiştir. Bu terimlerin dışında hesaplarla ilgili olarak kullanılan terimler şunlardır;

Hesabin açılışı, hesabın türüne göre bir hesabın borç veya alacak tarafına ilk kez bir tutarın yazılması ile hesap açılmış olur. İlk açılış ilgili unsuru ilk kez ortaya çıkması ile olur, yani hiç olmayan bir unsur ilk kez meydana çıkarsa bunu artış gibi yorumlamak gereklidir. Bu açıdan bakıldığında;

- Varlık hesaplarının ilk açılışı borç tarafından*
- Kaynak hesaplarının ilk açılışı alacak tarafından*
- Gelir hesaplarının ilk açılışı alacak tarafından*
- Gider hesaplarının ilk açılışı borç tarafından olur.*

Hesabin kalani; Hesapların borç veya alacak tarafları arasındaki farka denir. Eğer hesabın borç tarafı daha fazla ise bu fazlalık “borç kalani”, alacak tarafı daha fazla ise bu fazlalık da “alacak kalani” olarak isimlendirilir.

B	KASA HESABI	A	B	BORÇLAR HESABI	A
15.000	10.000		8.000	12.000	
5.000				4.000	

Yukarıdaki örneklerde görüldüğü gibi Kasa hesabı borç kalani, Borçlar hesabı alacak kalani verir.

Hesabın kapali olması, hesabın borç ve alacak taraf toplamlarının eşit olması, yani hesabın kalan vermemesi durumudur. Aşağıda görüldüğü gibi Kasa hesabının borç ve alacak taraf toplamları eşittir.

B	KASA HESABI	A
15.000		15.000

Buradan şu şekilde genelleme yapabiliriz,

- *Varlık hesapları her zaman borç kalani verirler veya kalan vermezler*
- *Kaynak hesapları her zaman alacak kalani verirler veya kalan vermezler*
- *Gelir hesapları her zaman alacak kalani verirler veya kalan vermezler*
- *Gider hesapları her zaman borç kalani verirler veya kalan vermezler*

HESAPLARIN SINIFLANDIRILMASI VE HESAP TÜRLERİ

Hesap, finansal tabloların unsurlarında meydana gelen değişimlerin izlendiği çizelge olarak tanımlanmıştır. O halde hesaplar iki temel tablo olan bilanço ve gelir tablosunun unsurları esas alınarak, **Bilanço hesapları** ve **Gelir tablosu (sonuç) hesapları** olarak sınıflandırılabilir.

BİLANÇO HESAPLARI;

- Varlık hesapları → AKTİF HESAPLAR
- Borç hesapları
- Öz kaynak hesapları → PASİF HESAPLAR

GELİR TABLOSU HESAPLARI;

- Gelir hesapları
- Gider hesapları

Bilanço hesapları, kalanları bilançonun Aktif ve Pasif unsurlarını oluşturan hesaplardır. Gelir tablosunu oluşturan hesaplar ise çeşitli gelir (hasılat) ve gider hesaplarından oluşur.



Yukarıdaki sınıflamanın dışında bilanço ve gelir tablosu hesapları teknik özellikleri bakımından;

- Ana hesaplar ve yardımcı hesaplar
- Aslı ve düzenleyici hesaplar
- Nazım hesaplar olarak da böülümlendirilebilmektedir.

Ana hesaplar, benzer işlemleri toplu olarak gösteren, bilanço ve gelir tablosunda yer alan hesaplardır. Ana hesaplar bir arada büyük defteri oluştururlar. *Yardımcı hesaplar* ise ana hesabın ayrıntılarını oluşturan hesaplardır. Örneğin işletmenin iki bankada hesabı varsa, bankalardaki toplam parası ana

hesapta gözükmektedir, her bir bankada ne kadar parası olduğu ise Banka hesabı altında açılan yardımcı hesaplarda izlenebilir.

Aslı hesaplar, finansal tablo unsurlarını doğrudan doğruya ifade etmek için kullanılan hesaplardır. *Düzenleyici hesaplar* ise aslı hesapların bilançoda net değerleriyle gösterilmelerini sağlayan hesaplardır. Bilançoda etkiledikleri varlık veya kaynak unsurundan bir indirim olarak gösterilerek, o unsurun net değeriyle gözükmesi sağlanır.

Nazım hesaplar, işletmenin varlık ve kaynak yapısında bir değişme yaratmayan olaylarla ilgili olan fakat hatırlanması istenen bazı bilgilerin muhasebe içinde izlenmesi için kullanılan hesaplardır. Bu hesaplar karşılıklı olarak çalışırlar, yani varlık, kaynak veya sonuç hesapları ile karşılaştırılmazlar.

DİKKAT



Nazım hesap kalanları bilanço toplamlarına dahil edilmezler.

Örnek: Aşağıdaki örnekte finansal nitelikteki olaylar hesaplar üzerinde incelenecaktır.

- A İşletmesinin 1.01.201X tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir;

A işletmesi

Aktif	1.01.201X Tarihli Bilançosu	Pasif	
KASA	7.000	BORÇLAR	5.000
MAL	8.000	SERMAYE	25.000
BİNALAR	15.000		
	30.000		30.000

Hesapların açılışı:

KASA HS.	MAL HS	BİNALAR HS
7.000	8.000	15.000
BORÇLAR HS	SERMAYE HS	
5.000	25.000	

Hesapların ilk açılışı bilançodaki tutarların hesaplara geçirilmesi ile yapılmıştır. Dikkat edilirse varlık hesaplarının ilk açılışı borç, kaynak hesaplarının ise alacak tarafına kaydedilmiştir.

- İşletme ₺3.000 tutarında mal peşin olarak almıştır.

KASA HS.	MAL HS
7.000	8.000
3.000	3.000

Bu işlem Kasa ve Mali etkilemiştir. Malda artış olmuş, kasada ise azalış olmuştur. Her ikisi de varlık hesabıdır. Varlık hesaplarındaki artışlar borç, azalışlar alacak tarafında gösterildiği için Mal hesabı borçlandırılmış, Kasa hesabı ise alacaklandırılmıştır.

3. İşletme ₺1000 tutarında borç ödemiştir.

KASA HS.		BORÇLAR HS	
7.000	3.000	1.000	5.000
	1.000		

Borç ödemesi Kasa ve Borçlar hesaplarını etkilemiştir. Borçlar ₺1.000 azalırken, Kasa da ₺1.000 azalmıştır. Kasa varlık hesabı olduğundan azalış alacak tarafına, Borçlar kaynak hesabı olduğundan azalış borç tarafına kaydedilmiştir.

4. İşletme kiraya verdiği binasından ₺2.000 kira geliri elde etmiştir

KASA HS.		GELİRLER HS	
7.000	3.000		2.000
2.000	1.000		

Kira geliri Kasadaki para mevcudunu artırmıştır. Kasa, varlık hesabı olduğu için artış borç tarafına yazılmıştır. Gelir ise sermayeyi artıracağı için Sermaye hesabı paralelinde çalışan Gelir hesabının alacağına yazılmıştır.

5. Çalışanlara ₺1.500 ücret ödenmiştir.

KASA HS.		GİDERLER HS	
7.000	3.000	1.500	
2.000	1.000		
	1.500		

Çalışanlara ödenen ücret işletme için giderdir. Kasadan ödendiği için kasa mevcudu azalmış, giderler artmıştır. Kasadaki azalma Kasa hesabı alacaklandırılarak kaydedilirken, giderler öz sermayede azalısa neden olduklarından Giderler hesabının borç tarafına kaydedilmiştir.

İşletmenin dönem içindeki gelir ve giderleri dönem sonunda kâr zarar hesabına devredilir ve bu hesapta karşılaştırılır. Gelir tarafı fazla ise kâr, aksi durumda zarar vardır.

GİDERLER HS.		GELİRLER HS		KÂR-ZARAR HS	
1.500	1.500	2.000	2.000	1.500	2.000
					500

Yukarıdaki hesaplarda görüldüğü gibi Gelirler ve Giderler Kâr-Zarar hesabına devredilerek kapatılmıştır.



Gelir ve giderler, Kâr- Zarar hesabına devredilerek kapatıldıkları için bilançoda yer almazlar.

Tüm hesapların durumu aşağıdaki gibi olacaktır. Hesapların kalanlarından yararlanarak bilanço düzenlenenecektir.

KASA HS.		MAL HS		BİNALAR HS		BORÇLAR HS	
7.000	3.000	8.000		15.000		1.000	5.000
2.000	1.000	3.000					
	1.500						
9.000	5.500	11.000					

SERMAYE HS	GELİRLER HS		GİDERLER HS		KÂR-ZARAR HS	
	25.000		2.000	2.000		
			1.500	1.500		
					1.500	2.000
						500

SIRA SİZDE



Yukarıdaki hesaplar ne tür kalan vermektedirler?

A İşletmesi

Aktif	31.12.201X Tarihli Bilançosu	Pasif	
KASA	3.500	BORÇLAR	4.000
MAL	11.000	SERMAYE	25.000
BİNALAR	15.000	KÂR	500
	<u><u>29.500</u></u>		<u><u>29.500</u></u>

DİKKAT



Bilançoda sadece kalan veren hesapların kalanları yer alır. Gelir ve Gider hesapları kalan vermedikleri için bilançoda gözükmmezler.

HESAP PLANI

Finansal nitelikli işlemlerin ve olayların muhasebeleştirilmesinde işletmenin büyülüğüne göre yüzlere ulaşan sayıda hesap kullanılır. İşletmelerin benzer işlemleri aynı hesaplara kaydedebilmeleri için kullanacakları hesapları önceden belirlemeleri gerekir. Bir işletmede kullanılacak hesapların sistemli ve gruplandırılmış şekilde yer aldığı listeye **hesap planı** adı verilir.

Hesap planı işletmelerde kullanılan hesapları;

- belli bir sistem içinde amaca ve kontrole uygun biçimde bölümleyen,
- bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan,
- aynı nitelikteki işlemlerin sürekli olarak aynı hesaplara kayıtlamasını sağlayan

bir yönergedir (Yazıcı ve Durmuş 1975, s. 160)

Hesap planını oluşturan listede yer alan hesapların finansal tabloların düzenlenmesine ve bu tablolar üzerinde yapılacak analizlere kolaylık sağlayacak şekilde gruplandırılmış olması gereklidir. Varlıklar oluşturulan unsurlar;

1. Dönen Varlıklar
2. Duran Varlıklar

- Mali Duran Varlıklar (Yatırımlar)
- Maddi Duran Varlıklar
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

şeklinde gruplandırılır. Kaynakları oluşturan unsurlar ise;

3. Kısa vadeli Yabancı Kaynaklar
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5. Öz Kaynaklar

şeklinde gruplandırılır. Dikkat edilirse bu gruplandırmalar tamamen bilançonun yapısına uygundur.

SIRA SİZDE 4 ?

Varlık hesapları neden Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar olarak gruplandırılır?

Sonuç hesapları da brüt satış kârı, faaliyet kârı ve net kâr büyüklüklerini verecek şekilde gruplandırılır. Günümüzde sadece işletmenin kârının ne olduğu değil, onu oluşturan işlemlerin neler olduğu da önemlidir. Bu nedenle işletmenin sonucunu oluşturan gelir ve giderlerin oluş biçimlerine göre ilgili hesaplara kaydedilebilmesi ve bu hesapların analize olanak verecek şekilde gruplandırılması ve hesap planının bu şekilde oluşturulması gereklidir

DİKKAT !

Ülkemizde 26.12.1992 yayınlanan “1 no.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği” ile hesap planı yayınlanmış ve finansal kurumların dışında kalan tüm işletmeler için bu plana uyma zorunluğu getirilmiştir.

Ülkemizde oluşturulan hesap planının dayandığı hesap çerçevesinde hesap sınıfları şu şekilde yer almaktadır;

1. DÖNEN VARLIKLAR
2. DURAN VARLIKAR
3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
5. ÖZ KAYNAKLAR
6. GELİR TABLOSU HESAPLARI
7. MALİYET HESAPLARI
9. NAZIM HESAPLAR

Ülkemizde kullanılan hesap planı ondalık sisteme göre kodlanmıştır. Örneğin;

1. DÖNEN VARLIKLAR
- 12.TİCARİ ALACAKLAR
- 121.ALACAK SENETLERİ

Bu kodlamada Alacak Senetleri hesabının kodu olan 121 rakamının ilk rakamı olan 1 Dönен Varlık sınıfını, 2 rakamı Ticari Alacaklar grubunu ve son 1 rakamı ana hesabı göstermektedir.

INTERNET

Hesap planının bütünü için <http://www.gib.gov.tr> adresine başvurabilirsiniz.

KAYDETME İŞLEVİ VE YEVMIYE DEFTERİ

Yukarıda hesaplara kayıt işleminin, hesapların birbirine eşit tutarlarda borçlandırılması ve alacaklandırılmasının yoluyla yapılacağı ve bu yolla yapılan kayıtlarda hata olasılığının azalacağı belirtilmiştir. Ancak işlemleri ve olayları sadece hesaplar üzerinde izlemenin de bir takım sakıncaları söz konusudur. İşlemlerin kaydında yüzlerce hesap kullanıldığı düşünülürse, kayıt sırasında herhangi bir hesaba kayıt yapılması unutulabilir veya aynı kayıt iki kere yapılabilir. Önceden verilen eşitlik koşulu kullanılarak bu hatalar olduktan sonra bulunabilir, ancak olması engellenemez (Cemalcılar ve Erdoğan 2000, s.53).

Oysa finansal nitelikli bir işlem veya olayın varlık veya kaynak unsurları üzerindeki borç/alacak şeklindeki etkisinin bir arada görülmesi hem kayda neden olan olayın, hem de kaydın hatalı olup olmadığına anlaşılmamasını kolaylaştırır. Sadece hesap üzerine kayıt yapıldığında, örneğin Kasa hesabının borcunda gözüken bir tutarın oraya hangi işlem veya olay nedeni ile yazıldığı veya buna karşılık alacaklandırılan hesap veya hesapların neler olduğu kolaylıkla görülemez. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak için geliştirilen kayıt aracı “**Yevmiye Defteri**”dir. Muhasebenin temel işlevlerinden olan kayıtme işlevi “*gündük defter*” de denilen bu defterde gerçekleştirilir. Yevmiye defteri yasal olarak tutulması zorunlu olan bir defterdir.

İşlemlerin yevmiye defterine tarih sırasına ve borçlandırma / alacaklandırma kurallarına göre kayıtlanması ile işlemin bütünü ve çift yönlü etkisini görmek olanaklıdır.

Yevmiye Defterinin Şekli ve Kayıt Biçimi

Yevmiye defterine kayıt yapılmasıının amacı hem işlemin bütünü hem de çift taraflı etkisini görmek olduğundan, defter bu amaçlara uygun şekilde geliştirilmiştir.

(1)					
(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	

Şekil 2.1: Yevmiye Defteri örneği

Şekilde görüldüğü gibi yevmiye defterinde altı bölüm vardır. Bu bölümler sırasıyla şu amaçlar için kullanılır;

1. Sayfa numarası
2. Büyük defter bağlantı numarası
3. Madde numarası
4. Kayıt alanı (bu alana işlemin tarihi, borç ve alacak kaydı alan hesaplar ve açıklama yazılır)
5. Borçlandırılan hesabın tutarı
6. Alacaklandırılan hesabın tutarı

Yevmiye Maddesi ve Çeşitleri

Yevmiye defterine kayıtlar **yevmiye maddeleri** şeklinde yapılır. Yevmiye maddesi, birbirine paralel çizgilerle sınırlandırılan alandır. Maddenin açılış çizgileri olan üst tarafındaki çizgilerin arasına maddenin

tarihi yazılır. Maddenin üst çizgileri ile kapanış çizgileri olan alt çizgileri arasında kalan alanın sol tarafına borç kaydı alan hesap veya hesapların ismi, sağ tarafına ise alacak kaydı alan hesap veya hesapların ismi yazılır. Borç kaydı alan hesapların tutarları kendi hizalarında soldaki kolona yazılırken alacak kaydı alan hesapların tutarları sağ taraftaki kolona yazılır.

Bu durumu bir örnek üzerinde izleyelim. Örneğin, İşletme As AŞ' den 103 no.lu fatura ile ₺5.000 tutarında peşin mal almıştır. Bu işlemin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

		45	2.5.201X			
25		MAL HS.		5.000		
1		KASA HS.			5.000	
		103no.lu fatura ile As AŞ' den peşin mal alımı				

Yevmiye defterine işlemler alt alta, yevmiye maddeleri şeklinde yapılır. Sayfa sonuna gelindiğinde, her sayfanın borç ve alacak kolonlarının toplamı alınır. Toplamların birbirine eşit olması gereklidir, aksi durum kayıtlarda hata yapıldığını gösterir. Eğer hata yapılmış ise bir düzeltici yevmiye maddesi ile usulüne uygun olarak düzeltilir.

Yukarıdaki örnekte dikkat edilirse bir hesap borç kaydı alırken bir diğer hesap alacak kaydı almıştır. Bu tür yevmiye maddesine *basit madde* adı verilir.

Bir hesap borçlandırılırken birden fazla hesap alacaklandırılıyorsa veya bunun tersi oluyorsa bu tür maddelere *bileşik madde* adı verilir.

Örnek: İşletme As AŞ' den 3.08.201X tarihli, 150 no.lu fatura ile yarısı peşin yarısı kredili ₺10.000 tutarında mal almıştır

		50	3.08.201X			
25		MAL HS.		10.000		
1		KASA HS.			5.000	
60		SATICILAR HS.			5.000	
		150 no.lu fatura ile As AŞ' den yarısı peşin yarısı kredili mal alımı				

Aynı madde içinde birden çok hesap borçlanırken birden çok hesap alacaklarıyorsa, bu maddeye de *karişık madde* adı verilir.

Örnek: İşletme 5.9.201X tarihinde Gül AŞ'den 175 no.lu fatura ile peşin olarak ₺2.000 tutarında demirbaş almış, Ay Ticarete de 15 no.lu fatura ile ₺1000 tutarında kredili mal satmıştır.

	75	5.9.201X		
55		DEMİRBAŞLAR HS.	2.000	
10		ALICILAR HS.	1.000	
1		KASA HS.	2.000	
25		MAL HS.	1.000	
		175 no.lu fatura ile Gül AŞ' den peşin demirbaş alımı ve 15 no.lu fatura ile kredili mal satışı		

SIRA SİZDE



İşletme bankadan çektiği ₺10.000 nin ₺6.000'si ile borç ödemis kalanını kasaya koymustur. Bu işlemin kaydı hangi madde türüne uygundur?

SINIFLAMA İŞLEVİ VE BÜYÜK DEFTER

Daha önce hesapların gerekliği açıklanarak bunların tümünü kapsayan deftere **büyük defter** denildiğini belirtmiştim. Burada şu soru akla gelebilir; Yevmiye defterine yapılan kayıtlar neden yeterli olmuyor, başka bir deftere kayıt yapmaya ne gerek var?

Doğrudan hesaplara kayıt yapmanın birçok hataya yol açabilmesi ve bu şekilde işlemin bütününe görmenin olaksız olması nedeniyle yevmiye defterine kayıt yapılmaktaydı. Diğer taraftan yevmiye defterindeki kayıtlara bakarak, her bir finansal tablo unsurundaki değişimleri bir arada görmek ve o unsurun durumunu anlamak olanaklı değildir. Bu nedenle yevmiye defterine yapılan kayıtlar, büyük defterde açılan hesaplara aktararak sınıflandırılır. Böylelikle finansal nitelikteki olayların etkilerinin büyük defterde hesap bazında görülebilmesi sağlanmış olur. Büyük defter de yevmiye defteri gibi tutulması yasal olarak zorunlu olan bir defterdir.

DİKKAT



Büyük defter, yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin, niteliklerine göre sistemli bir şekilde hesaplara dağıtılarak, sınıflandırıldığı defterdir.

Büyük Defterin Şekli ve Kayıt Biçimi

Tanımından da anlaşıldığı gibi büyük defterde hesaplar yer almaktadır. Defterde hesaplar çift sayfayı kapsayacak şekilde düzenlenir. Defterin sol sayfası hesabın borç tarafını, sağ sayfası ise alacak tarafını gösterir. Bu nedenle büyük defter çift sayfa numaralıdır. Hesabın adı iki sayfayı kapsayacak şekilde üst orta kısma yazılır. İşletme her hesaba gerektiği kadar sayfa ayırarak defteri hesaplara bölgürür. Aşağıda geleneksel bir büyük defter örneği görülmektedir.

1						(2).....HESABI		1					
(3)						(4)							
(5)	(6)	(7)		(8)	(9)	(10)	(11)	(12)		(13)	(14)		

Şekil 2.2: Büyük Defter örneği

Yukarıda verilen büyük defter örneğindeki rakamlar defterin kapsaması gereken bilgileri göstermektedir.

1. Sayfa numaraları
2. Hesabın adı
3. Hesabın borç tarafı
4. Hesabın alacak tarafı
5. Borç kaydının tarih,
6. İlgili yevmiye maddesinin numarası
7. Borç kaydına neden olan işlemin açıklaması
8. Borç kaydının tutarı
9. Borç taraf ara toplam kolonu
10. Alacak kaydının tarihi
11. İlgili yevmiye maddesinin numarası
12. Alacak kaydına neden olan işlemin açıklaması
13. Alacak kaydının tutarı
14. Alacak taraf ara toplam kolonu

Daha önce yevmiye maddelerine verilen örneklerde yevmiye defteri bağlantı numaralarının ilk sütuna yazıldığını belirtmiştık. Tekrar o örneklerle dönersek, Kasa hesabıyla ilgili işlemlerin büyük defterin 1. sayfasına, Mal hesabı ile ilgili işlemlerin 25. sayfasına, Alıcıların 10. sayfasına yazıldığını anlayabiliriz.

MİZAN

Buraya kadar olan açıklamalarımızda, güvenilir bir muhasebe sistemi için finansal nitelikteki işlemlerin önce yevmiye defterine kaydedilmeleri ve daha sonra büyük defterdeki hesaplara geçirilmeleri gereği vurgulandı. Bu işlem yapılırken, yani yevmiye defterinden büyük deftere aktarma yapılırken bir kısım matematiksel hatalar yapılabilir. Bu hataları kontrol amacı ile büyük defter hesaplarının her birinin borç, alacak tutarları ve kalanlarıyla birlikte listelenmesine **mızan** adı verilir. Mizan biçimsel bir finansal tablo değildir, daha çok yevmiye defteri toplamlarının, büyük defter hesaplarından oluşturulan listenin toplamına eşit olup olmadığını sağlamasıdır.

Mizanın Şekli ve Düzenlenmesi

Aşağıda bir mizan örneği görülmektedir. Mizanın tutar kısmına hesapların borç ve alacak toplamları yazılır. Borç ve alacak kolonlarının toplamları ile yevmiye defterinin borç ve alacak toplamları karşılaştırılır. Borçlandırılan tutarlar ile alacaklandırılan tutarlar birbirine eşit olacağından hem yevmiye toplamları arasında hem de mizanda bu eşitlik görülmelidir.

Kalan kısmında da hesapların türlerine göre borç veya alacak kalanları yer alır. Varlık hesapları borç kalanı verirken kaynak hesapları alacak kalanı verir. Bu kısmda da borç ve alacak kolonlarının toplamlarının eşit olması gereklidir.

A İŞLETMESİ				
31 Ocak 201x tarihli Mizanı				
HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
	XXX	XXX	XX	XX

Şekil 2.3: Mizan örneği

Yevmiye defterine kayıt yapılırken borçlandırmaların, alacaklandırılmalara eşit olmasına dikkat edilir ve bu durumun büyük defter ve mizanda da sürmesi beklenir. Eğer mizanda “tutar” kolonları kendi içinde, “kalan” kolonları da kendi içinde eşit ise mizan *dengede* demektir. Eğer mizan dengede değilse, bir hata olmuştur ve bu hatanın bulunması gereklidir.

DİKKAT



Mizanın dengede olması her şeyin doğru olduğunu garanti etmez.

Mizan dengede olsa bile, bir işlemin kaydının unutulması, bir işlemin iki kez kaydedilmesi bir tutarın yanlış hesaba kaydedilmesi gibi hataları göstermeyecektir.

Mizan Türleri

Mizanlar kontrol aracı olduklarından çeşitli zamanlarda düzenlenlenebilirler. Dönem içinde herhangi bir zamanda düzenlenen mizanlara “geçici mizan” adı verilir. Genelde geçici mizanlar her ayın sonunda çıkarılırlar. Ancak mizanların daha kısa aralıklarla da çıkarılması mümkündür, böylelikle mizanların ortaya çıkarabileceği hatalar daha çabuk bulunarak düzeltilebilir.

Son ayda çıkarılan mizanda birikmiş olarak on iki aylık tutarlar ve kalanlar gözüktür. Bu mizana “genel geçici mizan” adı verilir. Daha sonra dönem sonu ayarlama ve düzeltme kayıtları yapıldıktan sonra, bu kayıtların doğruluğunu araştıran bir mizan daha çıkarılır ve bu mizana da “kesin mizan” adı

verilir. Kesin mizandaki rakamlar artık değişimeyecek rakamlar olup, bu mizandaki hesap kalanları bilançonun düzenlenmesine temel teşkil eder.

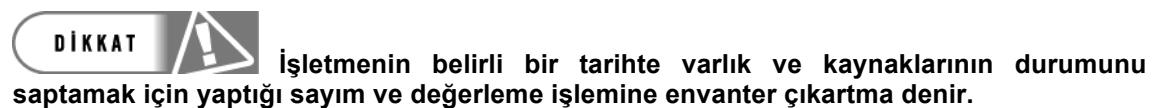
MUHASEBE SÜRECI

İşletmenin sürekliliği kavramı gereği, bir işletmede faaliyetlerin sürekliliği esas olmakla birlikte işletmede meydana gelen finansal nitelikli olaylar ve işlemlerin, dönemsellik kavramı gereği belirli dönemler esas alınarak belirlenmesi, ölçülmesi ve o dönemin finansal tablolarına yansıtılması gereklidir. Bu nedenle muhasebe işlemleri genellikle 1 Ocakta başlayıp, 31 Aralıkta biten bir faaliyet yılı olarak isimlendirilen dönemler bazında sürdürülür. Muhasebe süreci ve bu süreç içinde gerçekleştirilen işlemler bakımından bir dönem; dönem başı işlemleri, dönem içi işlemleri ve dönem sonu işlemleri olarak üç kısma ayrılır.

Dönem Başı İşlemleri

Dönem başında yapılacak işlemler, yeni kurulan bir işletme ve faaliyetine devam etmekte olan bir işletme için farklı olacaktır.

İşe yani başlayan bir işletme öncelikle işe başlama bilançosunu düzenlemelidir. Bilançoyu düzenleyebilmek için de kuruluş sırasında varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını belirlemesi, kuruluş envanterini yapması gereklidir. Envanter bilgileri, büyük defter ve yevmiye defteri gibi yasal olarak tutulması zorunlu bir defter olan **envanter defterine** kaydedilir. Daha sonra bilançoya göre, hesapların yevmiye ve büyük defterde açılışı yapılır. Yevmiye defterine yapılan bu ilk maddeye “*bilançonun açılış kaydı*” adı verilir.



Faaliyetine devam eden işletmelerde, dönem başında yapılacak işlemler benzerdir, ancak burada dönem başı bilançosu bir önceki dönemin dönem sonu bilançosu olacağından tekrar bir bilanço ve bu bilançoyu düzenleyebilmek için kuruluş envanterinin yapılmasına gerek yoktur.

Örnek:

Tan işletmesinin 27. 05. 201X tarihli kuruluş envanterinde aşağıdaki varlıkları olduğu belirlenmiştir.

Kasa	3.000
Banka	5.000
Binalar	30.000

Envanterden sonra ikinci aşama dönem başı veya kuruluş bilançosunun çıkarılmasıdır. Dönem başı bilançosunun tarihi 1 Ocak iken kuruluş bilançosunun tarihi işletmenin kurulduğu tarihtir.

Tan işletmesi

27.05.201X tarihli Bilançosu

KASA	3.000	SERMAYE	38.000
BANKA	5.000		
<u>BİNALAR</u>	30.000		
	38.000		38.000

Üçüncü aşama bilançonun yevmiye defterinde açılışının yapılmasıdır (Faaliyetine devam eden işletmelerin dönem başı işlemleri bu aşamadan başlar).

	1	27.05.201X		
1	KASA HS.		3.000	
5	BANKALAR HS.		5.000	
35	BİNALAR HS.		30.000	
60	SERMAYE HS.		38.000	
	Bilançonun açılış kaydı			

Dördüncü aşama ise yevmiye kaydının büyük defter hesaplarına geçirilmesidir

KASA HS.	BANKALAR HS	BİNALAR HS	SERMAYE HS
3.000	5.000	30.000	38.000

Dönem İçi İşlemleri

Dönem başı işlemleri yapılarak bilançonun yevmiye ve büyük defterde açılmasından sonra sıra dönem içi işlemlerin yapılmasına gelir. Bu işlemler, günlük işlemlere ait ispat edici belgelerin ve bilgilerin elde edilmesi ve bu belgelere dayanarak işlemlerin yevmiye ve büyük deftere kaydedilmesi ve de geçici mizanların düzenlenmesini kapsar.

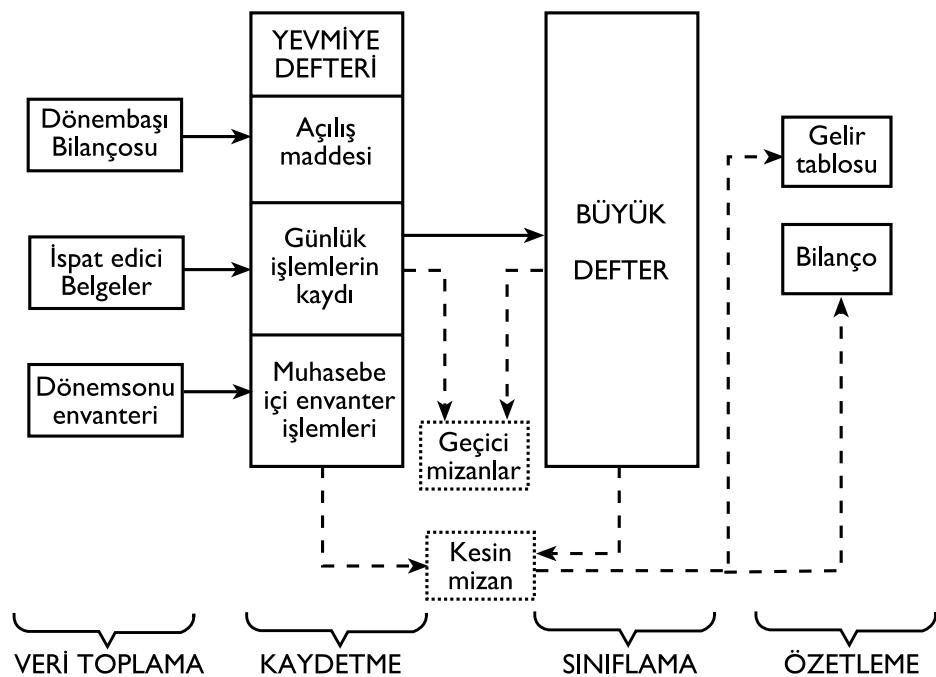
Daha önce de belirtildiği gibi finansal nitelikli işlem ve olayların muhasebeleştirilebilmeleri için işlemin; taraflarını, tarihini, konusunu, tutarını ve niteliğini gösteren belgelere dayanması gereklidir. Söz konusu belgelerin neler olduğu ve nasıl düzenleneceği Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde açıklanmaktadır.

Dönem içi işlemleri, açılış maddesinden sonraki günlük işlemlerin kayıtlarıyla başlar ve genel geçici mizanın çıkartılmasına kadar devam eder.

Dönem Sonu İşlemleri

İşletmelerin dönem sonunda finansal tablolarını düzenleyebilmeleri için finansal nitelikli işlem ve olayları yevmiye ve büyük deftere kaydetmeleri yeterlidir. Hesaplarda gözüken durumun gerçekten var olup olmadığı, hesapların gerçek durumu yansıtıp yansımadığının kontrolünün yapılması gereklidir. Bunun için de gerçek durumun ne olduğunu sayımla ve değerlendirme yapılarak saptanması yani “muhasebe dışı envanter” yapılması gereklidir. Bu yolla bulunan sonuçlar hesap kalanları ile karşılaştırılır. Eğer gerçek durum ile hesap kalanları arasında farklılıklar varsa, hesapların gerçek durumu yansıtacak şekilde düzeltilmesi gereklidir. Farkların düzeltilmesi ve sonuç hesaplarının Kâr-Zarar hesabına devredilmesiyle defter kalanları gerçek durumu gösterir hale gelirler. Bu aşamada yapılan işlemlere “muhasebe içi envanter işlemleri” denir. Yukarıda sözü edilen kesin mizan bu aşamadan sonra çıkartılır ve bu mizanın kalanları da dönem sonu bilançosuna temel teşkil eder.

Buraya kadar anlatılan muhasebe bilgi sistemini muhasebenin işlevlerine göre aşağıdaki gibi göstermek olanaklıdır. (Cemalcılar ve Erdoğan 1997, s.65)



Şekil 2.4: Muhasebe süreci

Özet

Belli dönemleri kapsayan finansal nitelikteki işlemlerin etkilerinin analiz edilmesi ve yorumlanabilmesi için işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonucunun bilinmesi gereklidir. Bu bilgileri sağlayacak olan bilanço ve gelir tablosunun üretilebilmesi için işlemlerin etkilerinin hesaplarda izlenmesi gereklidir.

Hesap finansal tablo unsurlarının her birinde meydana gelen değişimlerin izlendiği çizelgedir ve bu çizelgenin sol tarafı hesabın “borç”, sağ tarafı “alacak” tarafıdır. Hesaplara kayıtlar borçlandırma ve alacaklandırma şeklinde yapılmalıdır ve her işlemede borçlandırılan tutarlar alacaklandırılan tutarlara eşit olmalıdır.

Hesaplar temel olarak Bilanço hesapları ve Gelir Tablosu hesapları olarak böülümlendirilmektedir. Bilanço hesapları da kendi içinde Varlık hesapları (aktif hesaplar) ve Kaynak hesapları (pasif hesaplar) olarak böülümlendirilir. Gelir Tablosu hesapları da meydana gelmelerine neden olan faaliyetlerin niteliğine göre çeşitli gelir ve gider hesaplarından oluşurlar. Genelde gelir tablosunun böülümlerine göre gruplandırılırlar.

Hesaplara yapılan kayıtların sağlıklı olabilmesi ve işlemin bütününe etkilenen karşılıklı unsurlar itibarıyle görülebilmesi ancak yevmiye defterine kayıt ile olanaklıdır. Yevmiye defterine kayıtlar yevmiye maddeleri şeklinde, tarih sırasına göre yapılır.

Yevmiye defterine kayıtlanan işlemler etkiledikleri unsurlara göre büyük defterdeki hesaplara aktarılır. Yevmiye defteri toplamı ile büyük defterdeki tüm hesapların toplamı arasında eşitlik olması gereklidir. Bu eşitliğin olup olmadığını matematiksel olarak kontrolü mizan aracılığı ile yapılır. Mizan tüm kayıt hatalarını göstermez.

İşletmelerde genelde on iki aylık bir süreyi kapsayan bir faaliyet döneminde gerçekleştirilen muhasebe süreci; dönem başı, dönem içi ve dönem sonu işlemleri olarak üç evrede gerçekleştiriliyor.

Dönem başı işlemleri, yeni kurulan işletmeler için kuruluş envanteri ve kuruluş bilançosunun düzenlenmesi ve bilançonun defterlerde açılışını kapsar. Faaliyetine devam eden işletme bu evrede sadece dönem başı bilançosunun açılış kayıtlarını yapar.

Hesapların açılışından sonra dönem içi işlemlerin ispat edici belgelere dayanılarak defterlere kaydı yapılır ve geçici mizanlar çıkartılır. Son ayın mizanına genel geçici mizan adı verilir.

Genel geçici mizanın düzenlenmesinden sonra bilançonun elde edilmesine çalışılır. Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki gerçek finansal durumunu göstermelidir. Bunun için hesap kalanlarının gerçek durumu gösterip göstermediği belirlenmeli, yani muhasebe dışı envanter yapılmalıdır. Muhasebe dışı envanter işlemleri çerçevesinde yapılan sayım ve değerlendirme ile varlıkların ve kaynakların gerçek değerleri belirlenir. Envanter sonucu bulunan değerler ile genel geçici mizandaki hesap kalanları karşılaştırılır. Fark varsa gerekli ayarlama kayıtları yapılır. Ayrıca dönemin gelir ve giderlerinin kontrolü yapılarak, tüm gelir ve giderler Kâr-Zarar hesabına devredilerek kapatılır. Bu işlemlere de muhasebe içi envanter işlemleri adı verilir. Muhasebe içi envanter işlemlerinden sonra tekrar bir mizan çıkartılır. Bu mizandaki hesap kalanları işletmenin gerçek durumunu gösteren kesin tutarlar olduğu için bu mizana kesin mizan adı verilir. Sürecin son aşaması kesin mizan kalanlarından hareketle dönem sonu bilançosunun çıkarılmasıdır.

Buraya kadar anlatılan süreç muhasebenin kaydetme sınıflama ve özetleme işlevlerini ve bu dersin kapsamını oluşturmaktadır.

Kendimizi Sınayalım

1. Finansal nitelikli işlemlerin finansal tablo unsurları üzerindeki etkileri nerede izlenir?
 - a. Bilanço
 - b. Kâr-Zarar hesabı
 - c. Hesap
 - d. Mizan
 - e. Gelir tablosu
2. Hangi hesaplar genellikle borç kalanı verirler?
 - a. Aktif hesaplar
 - b. Pasif hesaplar
 - c. Kâr hesabı
 - d. Gelir hesapları
 - e. Kaynak hesapları
3. Bir işletmede kullanılacak hesapların sistemli bir şekilde gruplandırılarak yer aldığı listeye ne ad verilir?
 - a. Envanter listesi
 - b. Hesap planı
 - c. Mizan
 - d. Bilanço
 - e. Gelir tablosu
4. Bir dönemin gelirleri ile giderleri arasındaki olumsuz fark neyi gösterir?
 - a. Borçları
 - b. Öz sermayeyi
 - c. Varlıklarını
 - d. Kârı
 - e. Zararı
5. Bir borcun geri ödenmesinin hesaplar üzerindeki etkisini hangisi açıklar?
 - a. Hem kasada hem de borçlarda artış
 - b. Hem kasada hem de öz sermayede artış
 - c. Hem kasada hem de öz sermayede azalış
 - d. Hem kasada hem de borçlarda azalış
 - e. Kasada artış, borçlarda azalış
6. Aşağıdaki ifadelerden hangisi yevmiye defteri için **yanlıştır**?
 - a. Her bir hesaptaki artış ve azalışları izler
 - b. İşlemlerin kronolojik kaydını verir
 - c. Bir işlemin bütün etkisini bir arada gösterir
 - d. Maddeler şeklinde kayıt yapılır
 - e. Borçlandırma ve alacaklandırma tutarları bir arada görüldüğünden hataları önler
7. Bir işletmenin dönem başı açılış kaydı nereye yapılır?
 - a. Dönem başı bilançosuna
 - b. Büyük deftere
 - c. Gelir tablosuna
 - d. Ocak ayı mizanına
 - e. Yevmiye defterine
8. Yevmiye defteri büyütüğü ile büyük defter büyütüklerinin matematiksel olarak eşitliği nasıl kontrol edilir?
 - a. Bilanço düzenlenerek
 - b. Yevmiye defteri toplamları yapılarak
 - c. Mizan düzenlenerek
 - d. Envanter çıkartılarak
 - e. Hesap toplamları alınarak
9. Muhasebe sürecinde aşağıdakilerden hangisi bilançonun düzenlenmesinden hemen öncedir?
 - a. Muhasebe dışı envanter işlemleri
 - b. Genel geçici mizanın düzenlenmesi
 - c. Kesin mizanın düzenlenmesi
 - d. Muhasebe içi envanter işlemleri
 - e. Gelir tablosunun düzenlenmesi
10. Muhasebe sürecinin son aşaması hangisidir?
 - a. Finansal tabloların düzenlenmesi
 - b. Kesin Mizan
 - c. Dönem sonu envanteri
 - d. Gelir ve giderlerin K/Z hesabına devri
 - e. Düzeltme kayıtlarının yapılması

Okuma Parçası

Tutulması Zorunlu Ticari Defterler

Soner ALTAŞ / Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi

Bir önceki yazımızda, yeni Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre ticari defter tutma zorunluluğu üzerinde durulmuş idi. Bu yazımızda ise, yeni TTK'nın tutulmasını zorunlu tuttuğu ticari defterler ile defter tutulmasında uyulacak kurallar ele alınacaktır.

Bilindiği üzere, mevcut TTK'nın 66'ncı maddesinin birinci fıkrasında, tacirler tarafından tutulması zorunlu olan defterler belirtilmiştir. Yeni TTK'nın 64'üncü maddesinin beşinci fıkrasında ise "yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir." denilmiştir.

Anılan hükmünden, "yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterinin" tutulmasının zorunlu olduğu, ancak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bu defterler haricinde bazı defterlerin tutulmasının da zorunlu hale getirilebileceği anlaşılmaktadır.

Diğer yandan, yeni TTK'nın 64'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında "Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticarî defterlerdir." denilmiştir. Böylece, uygulamada tartışmalı olan bir konuya YTTK ile açıklık getirilmiş, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi defterlerin ticari defter olduğu kabul edilmiştir.

Ticari defterlerin tutulmasında uyulması gereken kurallara ise yeni TTK'nın 65. maddesinde yer verilmiştir. Yeni TTK'nın öngördüğü bu kuralları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Ticari defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulmak zorundadır. Ticari defterlerde ve kayıtlarda kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde, bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.
- Ticari defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmalıdır.
- Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler kanuna göre yasaktır.
- Ticari defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Yani, yeni TTK, tacirlere, kayıtları, olguları ve işlemleri içeren ve aynı zamanda da kanıtlayan belgelerin saklanmasındaki ikili seçenek sunmaktadır. Birincisi fiziki dosyalama, ikincisi ise veri taşıyıcılarının kullanılmasıdır. "Veri taşıyıcıları" terimi, özellikle mikrofişleri, CD'leri, magnetleri ve elektronik ortamı ifade eder. Ancak, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olmak zorundadır.
- Ticari defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanması süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasını temin edilmiş olması şarttır.

Kaynak: <http://www.dunya.com>

Erişim tarihi: 09.04.2012

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

- 1. e** Yanıtınız yanlış ise “hesap kavramı ve hesapların işleyişi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 2. a** Yanıtınız yanlış ise “hesaplara ilişkin diğer terimler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 3. b** Yanıtınız yanlış ise “hesap planı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 4. e** Yanıtınız yanlış ise “hesap kavramı ve hesapların işleyişi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 5. d** Yanıtınız yanlış ise “hesap kavramı ve hesapların işleyişi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 6. a** Yanıtınız yanlış ise “kaydetme işlevi ve yevmiye defteri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 7. e** Yanıtınız yanlış ise “dönem başı işlemleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 8. c** Yanıtınız yanlış ise “mizan” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 9. c** Yanıtınız yanlış ise “dönem sonu işlemleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 10. a** Yanıtınız yanlış ise “dönem sonu işlemleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

KASA HS	MAL HS
100	800
ALACAK HS	SERMAYE HS
500	1.400

Sıra Sizde 2

Gelirler işletmenin sermayesini artıran, giderler ise azaltan işlemler sonucu ortaya çıkar. Bu nedenle, tüm bu işlemlerin sermaye hesabı üzerinde izlenmesi düşünülebilir. Ancak sermayede gelir ve giderlerin dışındaki nedenlerle de değişiklikler olabilir. Bu şekilde bir kayıtta, dönem sonunda işletmenin sermayesinde

dönem başına göre oluşan farkın hangi olaylar sonucu olduğunun bilinmesi ve gelir tablosunun hazırlanması çok güç olur. Bu nedenle sermayede artış yaratan işlemler için “gelir”, azalış yaratan işlemler için “gider” hesapları olarak isimlendirilen, ayrı sonu hesapları geliştirilmiştir

Sıra Sizde 3

Varlık hesapları (Aktif hesaplar) olan Kasa, Mal ve Binalar borç kalani, Kaynak hesapları (Pasif hesaplar, olan Borçlar, Sermaye ve Kâr hesapları alacak kalani verirler. Gelir ve gider hesapları Kâr-Zarar hesabına devredilerek kapatıldıkları için kalan vermezler.

Sıra Sizde 4

İşletmenin sürekliliğinin devam etmesi için uzun süreli olarak kullanabilecegi varlıklara (bina, makine, taşit, demirbaş) gereksinimi vardır. Bunların yanında faaliyetini sürdürübilmek için kısa dönemde paraya çevrilemeyecek varlıklara (mal, alacak, para) gereksinimi vardır. Bu iki grubu ayırmak analizler için çok önemlidir.

Sıra Sizde 5

Bu işlemin kaydında Kasa ve Borçlar hesapları borçlandırılırken Banka hesabı alacak kaydı olacaktır. Birden fazla hesap borçlandırılırken bir hesap alacaklandırıldığı için bu madde, bileşik maddedir.

Yararlanılan Kaynaklar

Cemalçilar, Ö ve Erdoğan, N. (2000). **Genel Muhasebe**, İstanbul, Beta basım dağıtım AŞ

Yazıcı, M ve Durmuş A. H. (1975). **Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları**, İstanbul

3

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- 🕒 Dönen varlıkların kapsamını açıklayabilecek,
- 🕒 Hazır değerler grup hesaplarının işleyişini sıralayabilecek,
- 🕒 Menkul kıymetler grup hesapları işleyişini açıklayabilecek,
- 🕒 Ticari ve diğer alacaklar grup hesapları işleyişini ifade edebilecek,
- 🕒 Ticari mal hareketlerinin muhasebeleştirilmesini kavrayabilecek,

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|--------------------|-------------------------------|
| 🔑 Dönen varlıklar | 🔑 Hisse senedi |
| 🔑 Hazır değerler | 🔑 Tahvil |
| 🔑 Menkul kıymetler | 🔑 Devamlı envanter yöntemi |
| 🔑 Ticari alacaklar | 🔑 Aralıklı envanter yöntemi |
| 🔑 Ticari Mallar | 🔑 Satılan ticari mal maliyeti |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Dönen Varlıklar
- ❖ Hazır Değerler
- ❖ Menkul Kıymetler
- ❖ Ticari Alacaklar
- ❖ Diğer Alacaklar
- ❖ Stoklar
- ❖ Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- ❖ Diğer Dönen Varlıklar

Dönen Varlıklar

GİRİŞ

Dönen varlıklar, bilanço günü itibariyle kasa ve bankada bulunan nakit varlıklar ile, normal şartlarda en fazla bir yıl (gelecek hesap dönemi) içinde paraya dönüştürülmesi veya işletmede tüketilmesi öngörülen varlıkları kapsar.

Bu ana grup, aşağıdaki alt hesap gruplarından oluşur.

- 10 HAZIR DEĞERLER
- 11 MENKUL KIYMETLER
- 12 TİCARİ ALACAKLAR
- 13 DİĞER ALACAKLAR
- 15 STOKLAR
- 17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

Dönen varlıklar incelenirken, ülkemizde uygulanan Tek Düzen Hesap Planı'na (TDHP) bağlı kalınacak, ancak, işletmede dönem sonu işlemi olarak ele alınanlarla, ticaret işletmelerinde genel olarak kullanılmayan hesaplar, hesap planı açıklama çerçevesinde tutulacak, işleyişleri örneklenmeyecektir.

Aşağıda, *Dönen Varlıklar* içinde yer alan hesap grupları ve kapsadıkları hesaplar incelenecaktır.

HAZIR DEĞERLER

Bu grup; kasa veya bankada bulunan nakit mevcutlarını ve istenildiğinde, değer kaybına uğramadan paraya çevrilebilecek (menkul kıymetler hariç) varlıkları kapsar.

Hazır Değerler grubunda aşağıdaki hesaplar yer alır.

- 100 KASA
- 101 ALINAN ÇEKLER
- 102 BANKALAR
- 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ(-)
- 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

Hazır Değerler grubunda yer alan hesaplar aşağıda açıklanacaktır.

100 Kasa

Kasa hesabında işletmenin nakit hareketleri izlenir. Bu hesapta, hem Türk Lirası hareketleri, hem de yabancı paraların Türk Lirası karşılığı izlenir.

Bu hesap, ihtiyaca göre (merkez, şube gibi veya para cinsine göre) yardımcı hesaplara ayrılabilir.

İşletmede farklı yabancı para hareketi olması durumunda, farklı para değerlerini izleyebilmek bakımından, kasa hesabının para cinsleri bakımından yardımcı hesaplara ayrılması gereklidir. Para cinsleri itibarıyle hesap, aşağıdaki gibi yardımcı hesaplara ayrılabilir.

100 KASA

100.01 Türk Lirası Kasası

100.02 Yabancı Para Kasası

Ulusal ve yabancı para cinsinden yapılan her türlü tahsilatlar bu hesaba borç; ödemeler ise alacak kaydedilir.

Yabancı paraların hesaba girişi ve çıkışı maliyetle kaydedilir. Yabancı paraların, maliyetinden daha yüksek bir fiyatla satılmasından doğan kâr tutarı "646 Kambiyo Kârları" hesabının alacağına; maliyetinin altında bir fiyatla satılmasından doğan zarar tutarı "656 Kambiyo Zararlari" hesabının borcuna kaydedilir.

Örnek:

- ₺5.000 ticari mal peşin olarak satılmıştır.
- ₺4.000 ticari mal yabancı para karşılığı satılmıştır.
- Maliyeti 2.000 lira olan yabancı paralar, ₺2.100 satılmıştır.
- Maliyeti 1.200 lira olan yabancı paralar, ₺1.150 satılmıştır.

Yevmiye Kayıtları:

1 _____ / _____	100 KASA HS.	5.000	5.000
	100.01 Türk Lirası Kasası 5.000 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		
2 _____ / _____	100 KASA HS.	4.000	4.000
	100.02 Yabancı Para Kasası 4.000 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		
3 _____ / _____	100 KASA HS.	2.100	2.000
	100.01 Türk Lirası Kasası 2.100 100 KASA HS. 100.02 Y.Para Kasası 2.000 646 KAMBIYO KARLARI HS.		100
Yabancı para satışı			
4 _____ / _____	100 KASA HS.	1.150	1.200
	100.01 Türk Lirası Kasası 1.150 656 KAMBIYO ZARRLARI HS. 100 KASA HS. 100.02 Y.Para Kasası 1.200	50	
Yabancı para satışı			
_____ / _____			

DİKKAT  **Yabancı para satışında, yabancı para kasasından çıkışın maliyet değeriyle olacağını unutmayın.**

101 Alınan Çekler

Çek, bankaya gönderilen ve belli bir paranın, belirtilen kişi ya da çek hamiline ödenmesi emrini belirten bir kıymetli evraktır.

Çek, görüldüğünde ödenmesi gereken bir kambiyo senedidir (TTK md. 692). Ancak, ülkemizde vadeli çek düzenlenmesi (keşidesi) ticari güveme bağlı olarak yaygın biçimde kullanılmaktadır.

Hesap, aşağıda görüldüğü gibi alınan çeklerin bulunduğu durumu izleyecek şekilde yardımcı hesaplara ayrılr.

101 ALINAN ÇEKLER

101.01 Portföydeki Çekler

101.02 Tahsildeki Çekler

101.03 Teminattaki Çekler

101.04 Karşılıksız Çekler

Alınan çekler nominal (üzerinde yazılı) değerleri ile bu hesabın borcuna; tahsil edilenler veya çeşitli nedenlerle elden çıkanlar ise aynı değerle alacağına kaydedilir

Örnek:

1. ₺10.000 ticari mal satılarak, karşılığında çek alınmıştır.
2. ₺3.000 çek ciro edilerek satıcılara olan borç ödenmiştir.
3. Vadesi gelen ₺4.000 çek tahsil edilmiştir.
4. ₺2.000 çek tahsil için bankaya verilmiştir.
5. Tahsile verilen çeklerden ₺1.000 bir çek banka tarafından tahsil edilerek hesaba geçirilmiştir.

Yevmiye Kayıtları

1 _____ / _____	10.000	10.000	
101 ALINAN ÇEKLER HS.			
101.01 Portföydeki Çekler			
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.			
Çek alınması			
2 _____ / _____	3.000	3.000	
320 SATICILAR HS.			
101 ALINAN ÇEKLER HS.			
101.01 Portföydeki Çekler			
Çek cirosu			
3 _____ / _____	4.000	4.000	
100 KASA HS.			
101 ALINAN ÇEKLER HS.			
101.01 Portföydeki Çekler			
Çek tahsili			
4 _____ / _____	2.000	2.000	
101 ALINAN ÇEKLER HS.			
101.02 Tahsildeki Çekler			
101 ALINAN ÇEKLER HS.			
101.01 Portföydeki Çekler			
Çekin tahsile verilmesi			
5 _____ / _____	1.000	1.000	
102 BANKALAR HS.			
101 ALINAN ÇEKLER HS.			
101.02 Tahsildeki Çekler			
Çek tahsili			
_____ / _____			

102 Bankalar

İşletmenin belirli bir süre sonunda veya istediğiinde çekmek üzere banka ve özel finans kurumlarına yatırıldığı ulusal ve yabancı paraların izlendiği hesaptır.

Bankalarda bulunan paraları arttıran işlemler bu hesaba borç, azaltan işlemler ise alacak kaydedilir.

Bankalar hesabının işleyişine örnek vermeden önce yaygın olarak kullanılan bazı bankacılık kavramlarını kısaca açıklamak faydalı olabilir.

Havale: Aynı banka müşterileri arasındaki yapılan para aktarma işlemidir. Örnek: A Bankası B Şubesi müsterisi; A Bankası C Şubesi müsterisi hesabına para aktarıyor ise yapılan işlem havale işlemidir.

Elektronik Fon Transferi (EFT): Ayrı bankalar arasında yapılan para transfer işlemidir. Örnek: A Bankası şubesinden; K Bankası Şubesine yapılan para aktarımı EFT işlemidir.

Virman: Banka müsterisinin (mudisinin) kendi hesapları arasında para aktarma işlemidir.

Bankalar Hesabı ile İlgili Örnek:

1. Bankaya ₺5.000 yatırılmıştır.
2. Bankadan ₺3.000 para çekilmiştir.
3. Banka hesabına ₺3.000 faiz tahakkuk ettiği öğrenilmiştir (stopaj dikkate alınmamıştır).
4. Banka hesabından satıcının banka hesabına ₺2.000 EFT yapılmıştır.

Yevmiye Kayıtları

1 _____ /	5.000	5.000	
102 BANKALAR HS.			
100 KASA HS.			
Para yatırılması	3.000	3.000	
2 _____ /			
100 KASA HS.			
102 BANKALAR HS.			
Para çekilmesi	3.000	3.000	
3 _____ /			
102 BANKALAR HS.			
642 FAİZ GELİRLERİ HS.			
Faiz gelirinin kaydı	3.000	3.000	
4 _____ /			
320 SATICILAR HS.			
102 BANKALAR HS.			
Satıcıya bankadan EFT işlemi	2.000	2.000	
_____ /			

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

İşletmenin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemelerin izlendiği *aktif düzenleyici* bir hesaptır.

Çek keşide edildiğinde veya ödeme emri düzenlenliğinde bu hesaba alacak; çek veya ödeme emri hamil tarafından bankadan tahsil edildiğinde, borç kaydı yapılır. Hesap daima alacak kalanı verir (veya kapalıdır).

Örnek:

1. ₺3.000'lük bir çek düzenlenerek saticılara verilmiştir.
2. Daha önce verilen (keşide edilen) ₺2.000'lük bir çekin, banka hesabımızdan çekildiği öğrenilmiştir.

Yevmiye Kayıtları:

320 SATICILAR HS.	3.000	3.000
103 VERİLEN ÇEKLER ÖDEME EMİRLERİ HS.		
Çek keşidesi	2.000	2.000
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS.		
102 BANKALAR HS.		
Çek ödemesi		

108 Diğer Hazır Değerler

İşletmenin kullanmak amacıyla aldığı pullar, tahlil zamanı gelmiş tahvil faiz kuponları ve hisse senedi kâr payı kuponları, banka ve posta havaleleri ve benzerleri bu hesapta izlenir.

MENKUL KIYMETLER

İşletmelerin elinde zaman zaman fazla nakit oluşur. Söz konusu nakit fazlasının sürekli arz etmesi durumunda bunun uzun vadeli yatırıma dönüştürülmesi; geçici bir fazlalık niteliğinde olması durumunda ise kısa vadeli gelir getirici araçlara yatırılması beklenir. Menkul kıymetler hem uzun (Mali Duran Varlıklar Grubu) ve hem de kısa vadeli amaçlarla yatırım (Menkul Kıymetler Grubu) olağan sunan yatırım araçlarıdır.

Menkul Kıymetler grubunda aşağıdaki hesaplar yer alır.

110 HİSSE SENETLERİ

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI

112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

Menkul Kıymetler grubunda yer alan hesaplar aşağıda açıklanacaktır.

110 Hisse Senetleri

Hisse senetleri, anonim şirketlerde esas sermayenin belirli bir payını temsil etmek amacıyla çıkarılan kıymetli evraklardır.

Hisse senetlerinin hesaba girişi ve çıkıştı alıcı bedeli ile kaydedilir. Hisse senetlerinin, alıcı değerinden daha yüksek bir fiyatla satılmışından doğan kâr tutarı *645 Menkul Kıymet Satış Kârları* hesabının alacağına; alıcı değerinin altında bir fiyatla satılmışından doğan zarar tutarı ise *655 Menkul Kıymet Satış Zararlari* hesabının borcuna kaydedilir.

Örnek:

1. Nominal değerleri toplamı 10.000 lira olan hisse senetleri 20.000 liraya satın alınmıştır. İşlem banka aracılığı ile gerçekleştirilmiş olup %0,2 komisyon ödenmiştir.
2. Maliyeti ₺8.000 olan hisse senetleri ₺7.500'ye satılmıştır. Senet bedelleri banka hesabına yatmış, %0,2 komisyon uygulanmıştır.

Yevmiye kayıtları

110 HİSSE SENETLERİ HS.	20.000	
653 KOMİSYON GİDERLERİ HS.	40	
102 BANKALAR HS.		20.040
102 BANKALAR HS.	7.485	
653 KOMİSYON GİDERLERİ HS.	15	
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI HS.	500	
110 HİSSE SENETLERİ HS.		8.000



Hisse senedi satışında, hisse senetlerinin hesaptan çıkışını alış değeriley yapmayı unutmayın.

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları

Kısa vadeli yatırım amacıyla satın alınan, özel sektörün çıkarttığı tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir.

Menkul kıymet cinsine göre bölümleme yapılabilir.

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları

Kamu kurumları tarafından çıkarılmış tahvil, senet ve bonolardan kısa vadeli amaçlarla satın alınanlar bu hesapta izlenir.

Örnek:

Nominal değerleri toplamı ₺5.000 olan özel kesim tahvili ile, nominal değerleri toplamı ₺15.000 olan devlet tahvilleri nominal değerleriyle satın alınmıştır. Ödeme bankadan yapılmıştır.

Yevmiye kayıtları

111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI HS.	5.000	
112 KAMU KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI HS.	15.000	
102 BANKALAR HS.		20.000

118 Diğer Menkul Kıymetler

110, 111, 112 nolu hesaplarda izlenen hisse senedi, tahvil, senet ve bonolar dışında kalan menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Menkul Kıymetlerin satın alma bedellerine göre borsa veya piyasa değerlerinde önemli ve sürekli bir düşüklük görülür ise, ortaya çıkabilecek zararları karşılamak amacıyla hesaplanan karşılıkların izlendiği aktif düzenleyici bir hesaptır.

TİCARİ ALACAKLAR

İşletmenin normal faaliyet konusunu teşkil eden mal ve hizmet satışı nedeniyle ortaya çıkan ve vadesi bir yılı aşmayan senetli ve senetsiz alacakların izlendiği hesap grubudur.

İşletmenin ana şirket, iştirak veya bağlı ortaklılarından ortaya çıkacak ticari nitelikteki alacakları bu gruptaki ilgili hesap altında ayrı olarak izlenmelidir.

Ticari Alacaklar grubunda aşağıdaki hesaplar yer alır.

120 ALICILAR

121 ALACAK SENETLERİ

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

Ticari Alacaklar grubunda yer alan hesapların işleyişleri aşağıda açıklanacaktır.

120 Alıcılar

İşletmenin, esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından ortaya çıkan, çek veya senede bağlı olmayan alacaklarının izlendiği hesaptır.

Alicilar hesabı ihtiyaça göre; ülkelere, bölgelere, şehirlere, mal ve hizmet türlerine veya doğrudan cari hesaplara göre bölümlendirilebilir.

Örnek:

1. 12.000 liralık ticari mal vadeli olarak satılmıştır.
2. Alıcılardan borçlarına karşılık ₺7.000'lük bir çek alınmıştır.

Yevmiye kayıtları

120 ALICILAR HS.	12.000	12.000
120.xx Yurtıcı Alıcılar		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		
Vadeli satış		
101 ALINAN ÇEKLER HS.	7.000	7.000
101.01 Portföydeki Çekler		
120 ALICILAR HS.		
120.xx Yurtıcı Alıcılar		
Çek alınması		

121 Alacak Senetleri

İşletmenin normal faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmet satışından doğan senede bağlı alacaklarının izlendiği hesaptır.

Alacak Senetleri hesabının bölümlenmesi, alacak senedinin bulunduğu durumu gösterecek şekilde aşağıdaki gibi yapılabilir.

121 ALACAK SENETLERİ

- 121.01 Portföydeki Senetler
- 121.02 Tahsildeki Senetler
- 121.03 Teminattaki Senetler
- 121.04 Protestolu Senetler

Hesap, alınan senedin itibarı (üzerinde yazılı) değeri ile borçlandırılır, senet tahsil veya ciro edildiğinde aynı değerle alacaklandırılır. Bunun dışında senedin sahipliği değişmediği halde, bulunduğu durumda bir değişme olduğunda, ana hesap aynı maddede hem alacaklı ve hem de borçlu hesap yapılarak yardımcı hesaplarda senedin durumu izlenir.

Protestolu senetler, bilançoda alacak senetleri hesabında değil, 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabında gösterilerek normal alacak senetlerinden ayrılmalıdır.

Örnek:

1. ₺90.000'lik ticari mal satılarak, karşılığında çeşitli tutarlarda alacak senetleri alınmıştır.
2. ₺20.000'lik alacak senedi saticılara ciro edilmiştir.
3. ₺8.000'lik ve ₺6.000'lik 2 alacak senedi tahsil için bankaya verilmiştir.
4. ₺10.000'lik alacak senedi teminat olarak bankaya verilerek ₺7.000'lik kredi alınmıştır.
5. ₺15.000'lik senet bankada iskonto ettirilmiştir. Banka, hesaplanan ₺1.000 faizi kestikten sonra kalan tutarı işletmenin banka hesabına kaydetmiştir.
6. Daha önce tahsile verilen senetlerden ₺8.000'lik senet tahsil edilerek işletmenin banka hesabına aktarılmıştır. Tahsilde bulunan ₺6.000'lik alacak senedi ise borçlusu tarafından zamanında ödenmemiş ve protesto ettirilmiştir. Protesto masrafı olarak banka hesabından ₺100 alınmıştır.
7. Protestolu senet, borçlusuna iade edilmiş ve protesto masrafı ve senet toplamı kadar bir çek alınmıştır.

Yevmiye kayıtları:

1	/			
121 ALACAK SENETLERİ HS.		90.000		
121.01 Portföydeki Senetler			90.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.				
Ticari mal satışı				
2	/			
320 SATICILAR HS.		20.000		
121 ALACAK SENETLERİ HS.			20.000	
121.01 Portföydeki Senetler				
Senet ciro edilmesi				
3	/			
121 ALACAK SENETLERİ HS.		14.000		
121.02 Tahsildeki Senetler			14.000	
121 ALACAK SENETLERİ HS.				
121.01 Portföydeki Senetler				
Tahsile senet verilmesi				
4	/			
121 ALACAK SENETLERİ HS.		10.000		
121.03 Teminattaki Senetler			10.000	
100 KASA		7.000		
121 ALACAK SENETLERİ HS.			7.000	
121.01 Portföydeki Senetler				
300 BANKA KREDİLERİ HS.				
Teminata senet verilmesi ve kredi tahsilatı				
	/			

5 _____ /			
102 BANKALAR HS.	14.000		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	1.000		
121 ALACAK SENETLERİ HS.		15.000	
121.01 Portföydeki Senetler			
Senet iskontosu			
6 _____ /			
102 BANKALAR HS.	8.000		
121 ALACAK SENETLERİ HS.		8.000	
121.02 Tahsildeki Senetler			
Senet tahsili			
_____ /			
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HS.	6.100		
127.04 Protestolu Senetler		6.000	
121 ALACAK SENETLERİ HS.			
121.02 Tahsildeki Senetler			
102 BANKALAR		100	
Senet protestosu			
7 _____ /			
101 ALINAN ÇEKLER HS.	6.100		
127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		6.100	
127.04 Protestolu Senetler			
Protestolu senet tahsili			
_____ /			

122-129 kod aralığında yer alan hesaplardan, 126 kodlu hesap dışında kalanlar, ticari işletmelerde yaygın kullanılmayan veya dönem sonu işlemlerinde açıklanacak hesaplar olduğundan burada incelenmemiştir.

126 Verilen Depozito ve Teminatlar

İşletmenin girdiği herhangi bir yükümlülüğün yerine getirilmesini teminen, karşı tarafça istenen ve üstlenilen yükümlülüğün yerine getirilmesi halinde geri alınmak koşulu ile verilen depozito ve teminat niteliğindeki ödemelerin izlendiği hesaptır.

Örnek:

1. İşletme bir ihaleye katılmak amacı ile ₺10.000 teminat ödemiştir. Ödeme bankadan yapılmıştır.
2. İşletme ihaleyi kazanamamış ve ödediği teminat banka hesabına iade edilmişdir.

Yevmiye kayıtları

_____ /			
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.	10.000		
102 BANKALAR HS.		10.000	
Depozito ve Tem.Ödemesi			
_____ /			
102 BANKALAR HS.	10.000		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		10.000	
Ver.dep.ve tem.geri alınması			
_____ /			

DİĞER ALACAKLAR

Bu grup, ticari faaliyetler dışında bir nedene dayanan senetli ve senetsiz alacaklarla bunlara ilişkin şüpheli alacaklar ve şüpheli alacak karşılıklarını kapsar.

Diğer Alacaklar grubunda aşağıdaki hesaplar yer alır.

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

- 133 BAĞLI ORTAKLIKlardan ALACAKLAR
- 135 PERSONELDEN ALACAKLAR
- 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)
- 138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
- 139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)

Bu hesapların işleyişinde tam bir benzerlik söz konusudur. Burada izlenecek alacakların işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler sonucu doğmuş olması gerekir. İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak alacaklar, ticari alacaklar grubunda izlenir.

Burada iştirak ve bağlı ortaklık kavramlarını açıklamak yararlı olabilir.

İştirak: Bir işletmenin bir başka işletmenin %10-50 arasında bir hisseyle sahipliğini (oy hakkını) ifade eder.

Bağlı ortaklık: Bir işletmenin bir başka işletmenin %50'sinden fazla bir hisseyle sahipliğini (oy hakkını) ifade eder.

Örnek:

İşletme, % 20 hissesini elinde bulundurduğu AB A.Ş.'ye ₺12.000; % 60 hissesini elinde bulundurduğu CB A.Ş.'ye ₺18.000 bankadan havale yapmak suretiyle borç vermiştir.

Yevmiye kayıtları

132 İŞTİRAKLARDEN ALACAKLAR HS.	12.000		
133 BAĞLI ORT. ALACAKLAR HS.	18.000		
102 BANKALAR HS.		30.000	

DİKKAT



İştirak ve bağlı ortaklıklarla ticari ilişki nedeniyle ortaya çıkan alacağın ticari alacak olacağını unutmayın.

STOKLAR

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık, hurda gibi varlıklarını kapsar.

Stoklar grubunda aşağıdaki hesaplar yer alır.

- 150 İLK MADDE VE MALZEME
- 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM
- 152 MAMULLER
- 153 TİCARİ MALLAR
- 157 DİĞER STOKLAR
- 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)
- 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Yukarıdaki hesaplardan 150-151 ve 152 kodlu hesaplar üretim işlemleri ile ilgili olduğundan maliyet muhasebesinin kapsamına girmektedir. Bu çalışma ticari işlemleri esas alması nedeniyle, katma değer vergisiyle ilgili açıklamalardan sonra, bu gruptan 153 ticari mallar hesabı ayrıntılı ele alınacak, 159 kodlu hesaba da örnek verilecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ VE İŞLEYİŞİ

Stok hesaplarına kadar Katma Değer Vergisi (KDV) ile ilgili işlemler eğitimi kolaylaştırmak amacıyla kayıtlarda dikkate alınmadı. Ancak, kitabı bu kısmından sonra gerekli işlemlerde KDV dikkate alınarak muhasebeleştirmede kullanılacaktır. Bu nedenle, aşağıda önce KDV işlemleri ile ilgili hesap açıklamaları yapılacak, daha sonra ticari mallar inceleneciktir.

Ülkemizde KDV uygulaması 1985 yılı başında 3065 sayılı ve 2/11/1984 tarihli yasa ile başlamıştır. KDV oranları mal cinsine göre farklılık arz eder. Bu çalışmada genel oran olarak %18 kullanılmaktadır.

Katma Değer Vergisinin yükü nihai tüketici üzerinde kalır. İşletmeler verginin ödenmesine sadece aracılık ederler.

Aşağıda, KDV işleyişini açıklayabilmek için, bir mal akışında üreticiden tüketiciye kadar izlenen pazarlama zinciri dikkate alınacaktır.

*: Üreticinin KDV'ye tabi alışının olmadığı varsayılmıştır.

	Üretici	Toptancı	Perakendeci	Tüketicisi
Satış Tutarı	10.000	12.000	15.000	----
Alış Tutarı	*	10.000	12.000	15.000
Aldığı KDV	1.800	2.160	2.700	----
Ödediği KDV	0	1.800	2.160	2.700
Devlete Ödenecek KDV	1.800	360	540	----

Yukarıdaki tablodan izlenebileceği gibi mal satışına bağlı olarak satış tutarının %18'i oranında KDV satıcı tarafından alınmaktadır (sözkonusu KDV tutarı satıcı hesaplarında **391 Hesaplanan KDV** hesabının alacağına kaydedilir); alıcı tarafından ise satıcıya ödenmektedir (sözkonusu KDV tutarı alıcı hesaplarında **191 İndirilecek KDV** hesabının borcuna kaydedilir). İşletmeler, KDV dönemi (her ay) içinde mal ve hizmet satışında aldığıları KDV'den, mal ve hizmet alımında ödedikleri KDV'yi (varsayılmıştır) önceki dönemlerden kalanla birlikte) indirir, bakiye tutarı ertesi ay devlete öderler. İşletmelerin ödediği toplam vergi, tüketiciden alınan vergi tutarına eşittir.

KDV Hesaplarının İşleyışı ile İlgili Örnek 1

Pazarlama zincirinde **toptancının** alış, satış ve dönem sonu KDV işlemlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir (toptancının başka işlemi bulunmadığı ve işlemlerin vadeli yapıldığı varsayılmıştır).

/			
153 TİCARİ MALLAR HS.	10.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.800		
320 SATICILAR HS.		11.800	
Ticari mal alış kaydı			
/			
120 ALICILAR HS.	14.160		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		12.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		2.160	
Ticari mal satış kaydı			
/			
391 HESAPLANAN KDV HS.	2.160		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		1.800	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		360	
360.xx Ödenecek KDV			
KDV mahsup kaydı			
/			

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında izlenen *ödenecek KDV*, izleyen ayda (KDV beyannamesi ile) vergi dairesine ödenir. Ödendiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. 100 KASA KDV ödemesi	/	360	360	
---	---	-----	-----	--

 **Siz de perakendecinin KDV tutarlarını tablodan bularak, KDV ile ilgili mahsup işlemini muhasebeleştiriniz.**

KDV Hesaplarının İşleyiği ile İlgili Örnek 2:

Aşağıda, birbirini izleyen iki dönem itibarıyle KDV hesaplarının işleyiği izlenecektir (hesapların sadece kalanları aktarılacaktır).

I. KDV Dönemi: İşletmenin önceki dönemden KDV ile ilgili açık hesabı yoktur. Bu dönemde ₺50.000'lük ticari mal satın alınmış ve ₺40.000'lük ticari mal satışı yapılmıştır. İşlemler vadeli gerçekleşmiştir.

I. KDV Dönemi Yevmiye Kayıtları:

153 TİCARİ MALLAR HS.	50.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	9.000		
320 SATICILAR HS.		59.000	
Ticari mal alış kaydı			
120 ALICILAR HS.	47.200		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		40.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		7.200	
Ticari mal satış kaydı			
391 HESAPLANAN KDV HS.	7.200		
190 DEVREDEN KDV HS.	1.800		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		9.000	
I.Dönem sonu KDV mahsup işlemi			

I. KDV Dönemi Büyük Defter Kayıtları

191 İNDİRİLECEK KDV	391 HESAPLANAN KDV
9.000	9.000
190 DEVREDEN KDV	
1.800	

Bu dönem işletmede, dönem alışları nedeni ile ödenen KDV tutarı, satışlarda alınan KDV tutarından büyük olduğundan ödenecek KDV çıkmamış, aksine, işletme KDV nedeniyle devletten alacaklı kalmıştır. Sözkonusu KDV alacağı *190 Devreden KDV* hesabında izlenerek izleyen dönemlerde indirilir.



II.KDV Dönemi: Bu dönemde, vadeli olarak **₺70.000'luk ticari mal satın alınmış, buna karşılık, ₺100.000'luk ticari mal satışı yapılarak karşılığında senet alınmıştır. Yukarıdaki I. Dönemin devamı olarak, izleyen II. dönem işlemlerinin yevmiye kayıtlarını siz yapınız.**

153 Ticari Mallar

Satmak amacı ile satın alınan ve üzerinde herhangi bir işlem yapılmadan aynen satılacak olan varlıklara ticari mal denir. Bu hesap, ticari mal hareketlerini izler.

Satın alınan ticari mallar maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılanlar veya çeşitli nedenlerle elden çıkarılanlar maliyet bedeli ile alacak kaydedilir.

Ticari Mal hareketlerinin izlenmesinde *Devamlı Envanter Yöntemi* ve *Aralıklı Envanter Yöntemi* (*Tecrübi Yöntem*) olmak üzere iki yöntem vardır. Bu yöntemlerin işleyışı ve temel özellikleri aşağıdaki gibidir.

Devamlı Envanter Yöntemi

Bu yöntemin uygulanabilmesi için satış sırasında satılan ticari mal maliyetinin bilinmesi gerekir.

Devamlı envanter yönteminde, ticari mal satın alındığında, maliyet bedeli ile 153 Ticari Mallar hesabına borç kaydı yapılır. Ticari mal satıldığında da, satılan ticari malın maliyet tutarı, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesabın alacağına kaydedilir. Böylelikle 153 Ticari Mallar hesabının kalanı sürekli olarak işletmede mevcut olan ticari mal maliyetini gösterir. Yapılan satışların tutarı ise ilgili hesap karşılığında 600 Yurtıcı Satışlar hesabına alacak kaydedilir.

Devamlı envanter yönteminin işleyışı büyük defter hesapları üzerinde aşağıdaki gibi gösterilebilir:

153 Ticari Mallar		621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (STMM)	
Dön. Bş. Stok Alışlar	STMM	→ STMM	Satış İadeleri (Maliyet)
Alış Giderleri		Alış İadeleri	
Satış İadeleri (Maliyet)		Alış İskonto.	
<hr/> 600 Yurtıcı Satışlar		<hr/> 610 Satıştan İadeler	
<hr/> Satışlar		<hr/> Satış İadeleri (Satış Tutarı)	
<hr/> 611 Satış İskontoları			
Satış İskonto.			

Örnek:

AB İşletmesinin işe başlama bilançosu aşağıdaki gibidir.

AB İşletmesinin/20xx Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif	
KASA	8.000	SATICILAR	13.000
BANKALAR	12.000	SERMAYE	50.000
ALICILAR	18.000		
ALACAK SEN.	15.000		
TİCARİ MAL.	10.000		
AKTİF TOPLAMI	<u>63.000</u>	PASİF TOPLAMI	<u>63.000</u>

Dönem İçi İşlemleri (%18 KDV ilave edilecektir).

1. Vadeli olarak ₺25.000'lik ticari mal satın alınmıştır. Sözkonusu malın işletmeye nakli için ₺1.000 ödenmiştir.
2. Maliyeti ₺20.000 olan ticari mallar ₺30.000'ya vadeli olarak satılmıştır.
3. Alıcılar, maliyeti ₺1.000; satış tutarı ₺1.500 olan mali işletmeye iade etmişlerdir. Karşılığı alıcının cari hesabına kaydedilmiştir.
4. Alıcılara ₺600 iskonto yapıldığı bildirilmiştir. Alıcıların gönderdiği iskonto faturası alınmış ve karşılığı alıcının cari hesabına kaydedilmiştir.
5. Saticılara ₺1.000'lük mal iade edilmiştir. Karşılığı satıcının cari hesabına kaydedilmiştir.
6. Saticılar, işletmeye ₺500 tutarında iskonto yaptıklarını bildirmiştir. Bu amaçla aynı tutarda bir iskonto faturası kesilerek satıcıya gönderilmiştir ve fatura tutarı satıcının cari hesabına kaydedilmiştir.
7. Alıcılardan ₺25.000 banka yolu ile tasil edilmiş ve satıcılarla ₺18.000 havale ile ödeme yapılmıştır.
8. KDV hesapları mahsup kaydı yapılmıştır.

İSTENEN: AB İşletmesinin:

1. Açılış ve dönem içi işlemlerine ait muhasebe kayıtlarını yapınız.
2. Mal hareketlerinin izlenmesinde devamlı envanter yöntemini kullanınız.
3. Mizanı düzenleyiniz.

Yevmiye Kayıtları:

1 _____ / _____			
100 KASA HS.	8.000		
102 BANKALAR HS.	12.000		
120 ALICILAR HS.	18.000		
121 ALACAK SENETLERİ HS.	15.000		
153 TİCARİ MALLAR HS.	10.000		
320 SATICILAR HS.		13.000	
500 SERMAYE HS.		50.000	
Açılış Kaydı			
_____ / _____			

2 _____ /			
153 TİCARİ MALLAR HS.	26.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	4.680		
320 SATİCILAR HS.		29.500	
100 KASA HS.		1.180	
Mal alış ve nakliye ödemesi			
3 _____ /			
621 SATILAN TİC.MAL.MALİYETİ HS.	20.000		
153 TİCARİ MALLAR HS.		20.000	
Maliyetle aktarma			
4 _____ /			
120 ALICILAR HS.	35.400		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		30.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		5.400	
Kredili mal satışı			
5 _____ /			
610 SATIŞTAN İADELER HS.	1.500		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	270		
120 ALICILAR HS.		1.770	
Satış tutarı ile iade kaydı			
6 _____ /			
153 TİCARİ MALLAR HS.	1.000		
621 SATILAN TİC.MAL.MALİYETİ HS.		1.000	
Maliyet tutarı ile iade kaydı			
7 _____ /			
611 SATIŞ İSKONTOLARI HS.	600		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	108		
120 ALICILAR HS.		708	
Satış iskonto kaydı			
8 _____ /			
320 SATİCILAR HS.	1.180		
153 TİCARİ MALLAR HS.		1.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		180	
Mal alış iadesi			
9 _____ /			
320 SATİCILAR HS.	590		
153 TİCARİ MALLAR HS.		500	
391 HESAPLANAN KDV HS.		90	
Mal alış iskontosu			
10 _____ /			
102 BANKALAR HS.	25.000		
120 ALICILAR HS.		25.000	
Alicılardan tahsilat			
11 _____ /			
320 SATİCILAR HS.	18.000		
102 BANKALAR HS.		18.000	
Satıcılaraya ödeme			
12 _____ /			
391 HESAPLANAN KDV HS.	5.670		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		5.058	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		612	
360.xx Ödenecek KDV			
KDV mahsubu			
_____ /			

Büyük Defter Kayıtları:

100 KASA	102 BANKALAR
8.000	1.180
8.000	1.180
120 ALICILAR	121 ALACAK SENETLERİ
18.000	1.770
35.400	708
	25.000
53.400	27.478
153 TİCARİ MALLAR	320 SATİCILAR
10.000	20.000
26.000	1.000
1.000	500
37.000	21.500
500 SERMAYE.	191 İNDİRİLECEK KDV
	50.000
	4.680
	270
	108
	5.058
391 HESAPLANAN KDV	621 S.T.M. MALİYETİ
5.670	5.400
	180
	90
	5.670
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	610 SATIŞTAN İADELER
	30.000
	1.500
611 SATIŞ İSKONTOLARI	360 ÖD.VERGİ VE FONLAR
600	612

HESAP ADI	TUTARLAR		BAKİYELER	
	B	A	B	B
KASA	8.000	1.180	6.820	–
BANKALAR	37.000	18.000	19.000	–
ALİCİLAR	53.400	27.478	25.922	–
ALACAK SENET.	15.000	–	15.000	–
TİCARİ MALLAR	37.000	21.500	15.500	–
İNDİRİLECEK KDV	5.058	5.058	–	–
SATICILAR	19.770	42.500	–	22.730
ÖD. VERGİ VE FONL.	–	612	–	612
HESAPLANAN KDV	5.670	5.670	–	–
SERMAYE	–	50.000	–	50.000
YURTİÇİ SATIŞLAR	–	30.000	–	30.000
SATIŞTAN İADELER	1.500	–	1.500	–
SATIŞ İSKONTOLARI	600	–	600	–
SAT.TİC. MAL. MALİ.	20.000	1.000	19.000	–
TOPLAM	202.998	202.998	103.342	103.342



Aşağıdaki işlemlerin yevmiye kayıtlarını yapınız (%18 KDV ilave edilecektir).

1. Maliyeti ₺35.000 olan ticari mallar ₺50.000'ya tamamı vadeli olarak satılmıştır.
2. Alıcılar, maliyeti ₺3.500; satış tutarı ₺5.000 olan ticari malı işletmeye iade etmişlerdir. Karşılığının cari hesabına kaydedilmiştir.
3. Alıcılara ₺800 iskonto yapılmıştır. Alıcıların gönderdiği iskonto faturası alınmış ve karşılığının cari hesabına kaydedilmiştir.
4. Satıcılar ₺2.000'lik mal iade edilmişdir. Karşılığının satıcısının cari hesabına kaydedilmiştir.
5. Satıcılar, işletmeye ₺1.000 tutarında iskonto yaptıklarını bildirmiştir. Bu amaçla aynı tutarda bir iskonto faturası kesilerek satıcıya gönderilmiş ve fatura tutarı satıcısının cari hesabına kaydedilmiştir.

Aralıklı Envanter Yöntemi (Tecrübi Yöntem)

Satış sırasında satılan ticari malların maliyeti bilinmiyor veya kayıtlarda dikkate alınmak istenmiyor ise bu yöntem uygulanır.

Aralıklı envanter yöntemi ile devamlı envanter yönteminin ticari mal alış kaydı bakımından farkları yoktur. Ancak, aralıklı envanter yönteminde her satışla birlikte satılan ticari mallar maliyeti ile ilgili kayıt yapılmaz. Bu yöntemde, dönem içinde ticari mal satıldıkça ilgili hesap karşılığında 600 Yurtıcı Satışlar hesabına satış tutarı ile alacak kaydı yapılır. Satılan ticari mallar maliyetinin bulunarak kayıtlara aktarılması için ticari malların miktar tespiti ve değerlendirme (envanter) yapılır. Bu işlem haftalık, aylık gibi belirli dönemlerle yapılabileceği gibi hesap dönemi sonunda da yapılabilir. Yapılan envanter sonunda bulunan stoktan yararlanarak hesaplanan satılan ticari mallar maliyeti 153 Ticari Mallar hesabının alacağına; 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının borçuna kaydedilerek hesaplar düzeltilmiş ve devamlı envanter yöntemine dönülmüş olur.

Dönem sonunda sayımla ve değerlendirme yapılarak dönem sonu ticari mal stoku bulunduktan sonra, satılan ticari mallar maliyeti (S.T.M.M.) aşağıdaki eşitlikle hesaplanır.

$$\text{Dönem Başı Stok} + \text{Net Alışlar} = \text{S.T.M.M.} + \text{Dönem Sonu Stok}$$

$$\text{S.T.M.M.} = \text{Dönem Başı Stok} + \text{Net Alışlar} - \text{Dönem Sonu Stok}$$

Buradan hesaplanacak tutar 153 Ticari Mallar hesabına alacak kaydedildiğinde bu hesabın borç kalanı, sayımla ve değerlendirme sonucu bulunan stok değerini gösterir. Aralıklı envanter yönteminin işleyışı, dönem sonu kaydı yapıldığında, büyük defter hesapları üzerinde aşağıdaki gibi olacaktır.

153 TİCARİ MALLAR		621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	
Dönem Başı Stok	Aliş İadeleri		
Alışlar	Aliş İskontoları		
Alış Giderleri	STMM		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		610 SATIŞTAN İADELER	
Satışlar		Satış İadeleri	
611 SATIŞ İSKONTOLARI			
Satış İskontoları			

Örnek:

Karşılaştırma kolaylığı sağlamak amacıyla iki yöntemde de aynı örnek kullanılmıştır.
AB İşletmesinin iş başlama bilançosu aşağıdaki gibidir.

AB İşletmesinin/20xx Tarihli			
AKTİF	Bilançosu	PASİF	
KASA	8.000	SATICILAR	13.000
BANKALAR	12.000	SERMAYE	50.000
ALİCİLAR	18.000		
ALACAK SEN.	15.000		
TİCARİ MAL.	10.000		
AKTİF TOPLAMI	<u><u>63.000</u></u>	PASİF TOPLAMI	<u><u>63.000</u></u>

Dönem İçi İşlemleri (%18 KDV ilave edilecektir).

1. Vadeli olarak ₺25.000'lük mal satın alınmıştır. Sözkonusu malın işletmeye nakli için ₺1.000 ödenmiştir.
2. ₺30.000'lük ticari mal vadeli olarak satılmıştır.
3. Alıcılar, ₺1.500'lük ticari malı işletmeye iade etmişlerdir. Karşılığı alıcının cari hesabına kaydedilmiştir.
4. Alıcılara ₺600 iskonto yapıldığı bildirilmiştir. Alıcıların gönderdiği iskonto faturası alınmış ve karşılığı alıcının cari hesabına kaydedilmiştir.
5. Satıcılarla ₺1.000'lük mal iade edilmiştir. Karşılığı satıcının cari hesabına kaydedilmiştir.
6. Satıcılar, işletmeye ₺500 tutarında iskonto yaptıklarını bildirmiştir. Bu amaçla aynı tutarda bir iskonto faturası kesilerek satıcıya gönderilmiş ve fatura tutarı satıcının cari hesabına kaydedilmiştir.
7. Alıcılardan ₺25.000 banka yolu ile tahsil edilmiş ve satıcılarla ₺18.000 havale ile ödeme yapılmıştır.

8. KDV hesapları mahsup kaydı yapılmıştır.

İSTENEN: AB İşletmesinin:

1. Açılış ve dönem içi işlemlerine ait muhasebe kayıtlarını yapınız.
2. Mal hareketlerinin izlenmesinde aralıklı envanter yöntemini kullanınız.
3. Mizanı düzenleyiniz.
4. Dönem sonunda, kalan ticari malın sayıım ve değerlemesi yapılmış ve mevcut ticari mal maliyetinin ₺15.500 olduğu belirlenmiştir. Buna göre satılan ticari mallar maliyetini hesaplayarak dönem sonu yapılması gereken kaydı yapınız.

Yevmiye Kayıtları:

1 _____ / _____			
100 KASA HS.	8.000		
102 BANKALAR HS.	12.000		
120 ALICILAR HS.	18.000		
121 ALACAK SENETLERİ HS.	15.000		
153 TİCARİ MALLAR HS.	10.000		
320 SATİCİLAR HS.		13.000	
500 SERMAYE HS.		50.000	
Açılış kaydı			
2 _____ / _____			
153 TİCARİ MALLAR HS.	26.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	4.680		
320 SATİCİLAR		29.500	
100 KASA		1.180	
Mal alış ve nakliye ödemesi			
3 _____ / _____			
120 ALICILAR HS.	35.400		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		30.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		5.400	
Kredili mal satışı			
4 _____ / _____			
610 SATIŞTAN İADELER HS.	1.500		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	270		
120 ALICILAR HS.		1.770	
Satış tutarı ile iade kaydı			
5 _____ / _____			
611 SATIŞ İSKONTOLARI HS.	600		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	108		
120 ALICILAR HS.		708	
Satış iskonto kaydı			
6 _____ / _____			
320 SATİCİLAR HS.	1.180		
153 TİCARİ MALLAR HS.		1.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		180	
Mal alış iadesi			
_____ / _____			

7	/			
320 SATICILAR HS.		590		
153 TİCARİ MALLAR HS.			500	
391 HESAPLANAN KDV HS.			90	
Mal alış iskontosu				
8	/			
102 BANKALAR HS.		25.000		25.000
120 ALICILAR HS.				
Alicılardan tahsilat				
9	/			
320 SATICILAR HS.		18.000		18.000
102 BANKALAR HS.				
Saticılara ödeme				
10	/			
391 HESAPLANAN KDV HS.		5.670		5.058
191 İNDİRİLECEK KDV HS.				
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.				612
360.xx Ödenecek KDV				
KDV mahsuzu				
	/			

Büyük Defter Kayıtları

100 KASA		102 BANKALAR	
8.000	1.180	12.000	18.000
		25.000	
8.000	1.180	37.000	18.000
120 ALICILAR		121 ALACAK SENETLERİ	
18.000	1.770	15.000	
35.400	708		
	25.000		
53.400	27.478		
153 TİCARİ MALLAR		320 SATICILAR	
10.000	1.000	1.180	13.000
26.000	500	590	29.500
		18.000	
36.000	1.500	19.770	42.500
500 SERMAYE		191 İNDİRİLECEK KDV	
	50.000	4.680	5.058
		270	
		108	
		5.058	

391 HESAPLANAN KDV

5.670	5.400
	180
	90
	5.670

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

30.000

610 SATIŞTAN İADELER

1.500

611 SATIŞ İSKONTOLARI

600

360 ÖD.VERGİ VE FONLAR

612

AB İşletmesinin .../..../20XX Tarihli Mizanı

HESAP ADI	TUTARLAR		BAKİYELER	
	B	A	B	B
KASA	8.000	1.180	6.820	–
BANKALAR	37.000	18.000	19.000	–
ALICILAR	53.400	27.478	25.922	–
ALACAK SENETL.	15.000	–	15.000	–
TİCARİ MALLAR	36.000	1.500	34.500	–
İNDİRİLECEK KDV	5.058	5.058	–	–
SATICILAR	19.770	42.500	–	22.730
ÖD. VERGİ VE FONL.	–	612	–	612
HESAPLANAN KDV	5.670	5.670	–	–
SERMAYE	–	50.000	–	50.000
YURTİÇİ SATIŞLAR	–	30.000	–	30.000
SATIŞTAN İADELER	1.500	–	1.500	–
SATIŞ İSKONTOLARI	600	–	600	–
TOPLAM	181.998	181.998	103.342	103.342

Aralıklı envanter yöntemi izlendiğinde geçici mizanda ticari mal kalanı dönem sonu ticari mal değerini göstermez. Ticari mallar hesabının kalanının gerçek dönem sonu stokunu göstermesi için aşağıdaki dönem sonu kaydının yapılması gerekir.

Dönem sonu stok bilgisinden hareketle STMM'nin

S.T.M.M. = Dönem Başı Stok + Net Alışlar - Dönem Sonu Stok

eşitliği ile hesaplanıp muhasebeleştirilmesi:

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS 153 TİCARİ MALLAR HS Tic.Mallar Maliyetinin kaydı (STMM=10.000+ 24.500 -15.500)	19.000	19.000
/ /		

DİKKAT



Yukarıdaki kayıt yapıldığında, devamlı envanter yöntemi ve aralıklı envanter yöntemi aynı noktaya gelmekte, bunun sonucunda satılan ticari mal maliyeti oluşmakta ve ticari mallar hesabın kalanı elde kalan stok değerini göstermektedir.

Aşağıdaki işlemlerin yevmiye kayıtlarını yapınız (%18 KDV ilave edilecektir).

1. ₺15.000'lik ticari mal vadeli olarak satılmıştır.
2. Alıcılar, satış tutarı ₺1.500 olan ticari malı işletmeye iade etmişlerdir. Karşılığının cari hesabına kaydedilmiştir.
3. Alıcılara ₺1.100 iskonto yapılmıştır. Alıcıların gönderdiği iskonto faturası alınmış ve karşılığının cari hesabına kaydedilmiştir.
4. Satıcılara ₺500'lik ticari mal iade edilmiştir. Karşılığının satıcısının cari hesabına kaydedilmiştir.

157 Diğer Stoklar

Yukarıda yer alan stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına girmeyen ürün, artık ve hurda gibi kalemlerin izlendiği hesaptır.

159 Verilen Sipariş Avansları

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınacak stoklarla ilgili olarak verilen siparişler için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Örnek:

1. A işletmesine ₺26.000'lik mal siparişi verilerek ₺5.000 ön ödemede bulunulmuştur.
2. Siparişi verilen mal teslim alınmıştır. Karşılığında daha önce verilen avans düşülmüş ve kalan için bir çek düzenlenerek satıcıya verilmiştir.

Yevmiye kayıtları:

1 _____ / _____			
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS	5.000	5.000	
100 KASA HS			
Sipariş avansı ödenmesi			
2 _____ / _____			
153 TİCARİ MALLAR HS	26.000	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	4.680	25.680	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EMİR. HS			
Mal alış			
_____ / _____			

Not: 17 No'lu hesap grubunda *Yillara Yayınlı İnşaat ve Onarım Maliyetleri* yer almaktadır. Bu grupta yer alan hesaplar genel olarak inşaat firmaları kullanımına uygun olduğundan burada ele alınmayacağı.

GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

Bu grupta bulunan hesaplarda, cari dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderlerle; cari döneme ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirler izlenir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur.

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

181 GELİR TAHAKKUKLARI

18 grubunda yer alan hesapların işleyişleri aşağıda açıklanacaktır.

180 Gelecek Aylara Ait Giderler

Kullanımı gelecek ay veya aylarda gerçekleşecek olan giderlerin cari hesap döneminde peşin ödenen kısmının izlendiği hesaptır. Bu hesap, yıl sonu bilançoları açısından gelecek bir yıl içinde gidere dönüsecek ödemeleri kapsar.

Giderlerin ödenmesi anında, tüm bedelin ilgili gider hesabına kaydedilmesi mümkündür. Bu durumda, dönem sonu envanter çalışması sırasında, gelecek hesap dönemine ait olan tutar belirlenerek bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek:

İşletmenin yönetim işlerinde kullandığı taşıtlar için bir yıllık sigorta gideri olarak bankadan ₺12.000 ödenmiştir. Sözkonusu tutarın ₺4.000'lük kısmı cari yıla aittir.

Bu işlem aynı sonucu vermek üzere farklı yaklaşımalarla kaydedilebilir. Aşağıda, işlem anında tamamının gider yazılması yaklaşımına göre çözüm yapılmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS 102 BANKALAR HS Ödenen sig.giderinin kaydı	12.000	12.000	
---	--------	--------	--

Dönem içinde yukarıdaki kayıt yapıldığında, dönem sonu envanter işlemleri sırasında dönem aktarma kaydının aşağıdaki gibi yapılması gereklidir.

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS Sigorta gideri dönem aktarımı	8.000	8.000	
---	-------	-------	--



İşletmede, dönemsellik kavramı gereği, hasılat, gelir ve kârlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılmalıdır. Yukarıdaki kayıtlarla yapılan dönem ayrımlarının bu amaca yönelik olduğunu dikkat ediniz.

181 Gelir Tahakkukları

İçinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak dönem içinde tahlil edilmeyen ve ilgili üçüncü kişinin hesabına kesin borç kaydı yapılamayan gelirlerin döneme ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

Örnek:

- İşletmenin bankada 3 ay vadeli ₺100.000'lük %12 faizli mevduatı mevcuttur. Hesap dönemi sonunda, faiz gelirinin ₺2.000'lük kısmının cari yıla ait olduğu hesaplanmıştır.
- Ertesi dönem vade bitiminde toplam ₺6.000'lük lira faiz tahakkuku kesinleşerek banka hesabına aktarılmıştır.

181 GELİR TAHAKKUKLARI HS 642 FAİZ GELİRLERİ HS Döneme ait faiz tahakkuku	2.000	2.000	
---	-------	-------	--

Takip eden dönemde yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır.

2	/			
102 BANKALAR HS		6.000		
181 GELİR TAHAKKUKLARI HS		2.000		
642 FAİZ GELİRLERİ HS		4.000		
Faiz gel.kaydı ve gel.tahakk.kapatılm.	/			

DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

Yukarıda tanımlanan grupların hiç birine girmeyen dönen varlıklar bu grupta izlenir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur.

- 190 DEVREDEN KDV
- 191 İNDİRİLECEK KDV
- 192 DİĞER KDV
- 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
- 195 İŞ AVANSLARI
- 196 PERSONEL AVANSLARI
- 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
- 198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
- 199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI(-)

Bu grupta yer alan KDV hesapları önceki konularda incelendiğinden burada örnek verilmeyecektir. Diğer hesaplardan 195 ve 196 kodlu avans hesaplarına verilen örneklerle bu grup tamamlanacaktır. Diğerleri genel olarak dönem sonu işlemleri kapsamında ele alınacaktır.

195 İş Avansları

İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, bir kısmı gider ve ödemeleri yapacak olan personel veya personel dışı kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır.

Avans verildiğinde bu hesaba borç, avans alanın ibraz ettiği harcama veya ödeme belgelerine dayanarak ilgili hesapların borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydı yapılır.

Örnek:

Personel A pazar araştırması yapmak için iş seyahatine çıkarken gerekli harcamalarını karşılamak üzere ₺5.000 lira avans almıştır. İş seyahati dönüşünde %18 KDV dahil ₺4.720'lük gider belgesi ibraz etmiş ve kalan tutarı işletme veznesine iade etmiştir.

Avans verildiğinde:

195 İŞ AVANSLARI HS	/	5.000		
100 KASA HS			5.000	
İş avansı ödemesi	/			

Avans kapatıldığından:

100 KASA	/	280		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS		4.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS		720		
195 İŞ AVANSLARI HS				5.000
İş avansının kapatılması	/			

196 Personel Avansları

Personelle, kendi ücret veya maaşlarından kesilmek üzere önceden verilen avanslar bu hesapta izlenir.

Avans amacıyla personelle yapılan ödemeler hesaba borç kaydedilir. Gerçekleşmeler karşılığında (işle ilgili belgelerin sunulması, ücret bordrosunun düzenlenmesi vb.) hesap alacaklandırılarak kapatılır.

Örnek:

1. Personel A 'ya maaşından kesilmek üzere ayın 15'inde ₺2.000 avans verilmiştir.
2. Ay sonunda, yönetim faaliyetlerinde çalışan personel A için işveren prim payları dahil ₺6.000 lira ücret gideri hesaplanmıştır. Ücretle ilgili hesaplanan ödenecek vergi ve fonlar ₺950 lira ödenecek sosyal güvenlik kesintileri toplamı ₺1.700'dür. Net ücret, ödenen avans düşündükten sonra ödenmiştir.

Avans verildiğinde:

196 PERSONEL AVANSLARI HS	2.000	2.000
100 KASA HS		
Personel avansı ödemesi		

Ücret ödemesi ve avans kapatılması:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	6.000	
770.xx Ücret Giderleri		
770.xx SSK İşveren payı		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS		950
361 ÖD. SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS		1.700
196 PERSONEL AVANSLARI HS		2.000
100 KASA HS		1.350
Ücret ödemesi		

Özet

Bilançoda I. Ana grubu oluşturan dönen varlıklar işletme açısından en likit varlıklardan oluşur. Bu grupta kasa ve bankadaki paralar, kısa vadeli menkul kıymetler, vadesi bir yılı aşmayan alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlık kalemleri yer alır. Bu varlıkların paraya dönüşme veya işletmede tüketilme süresi, bilanço düzenleme tarihi itibarıyle, en çok bir yıldır.

Bilançoda varlık sıralaması genel olarak en likit varlıktan başlar. Dönen varlıklar da kendi içinde aynı yaklaşımla sıralanır. Bu nedenle ilk döner varlık hesap grubu *Hazır Değerlerdir*. Hazır değerler nakit ve benzerlerinden oluşur. Bir varlığın bu grupta yer alabilmesi için zaman değeri kaybına maruz olmaması gereklidir.

İkinci sırada *Menkul Kıymetler* hesap grubu yer alır. Bu grupta işletmenin sahibi olduğu ve kısa vadeli fon değerlendirme amacıyla dayanan hisse senedi, tahvil v.b. menkul kıymetler yer alır.

Dönen varlıklar içinde yer alan alacaklar iki ayrı hesap grubuna ayrılmıştır. İşletmenin ana faaliyetiyle ilgili ortaya çıkan alacaklar *Ticari Alacakları* oluştururken, ana faaliyet dışı meydana gelen alacaklar *Diğer Alacaklar* grubunda izlenmektedir.

Stoklar, dönen varlıklar içinde genellikle büyük bir paya sahiptir. Bu varlıkların izlenmesinde yararlanılan devamlı ve aralıklı envanter yöntemlerinin seçimi doğru yapılmalı, ticari malların yapısı, birim değeri, satış tarzı dikkate alınmalıdır. Stoklar için iyi bir stok kod yapılandırması takip ve kontrol açısından gereklidir.

İşletmelerde dönem kârının doğru belirlenebilmesi bakımından dönem ayrimı önemli bir konudur. Bu nedenle özellikle dönem sonu işlemleri açısından gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları dikkate alınarak gider ve gelirlerin dönem ayrimi titizlikle yapılmalıdır.

Ticaret işletmeler açısından, dönen varlıkların en önemli kalemleri yukarıda özetlenen hesap gruplarında yer almakla birlikte, farklı faaliyet alanına sahip, örneğin inşaat işletmelerinde yıllarda yaygın inşaat maliyet hesap grubu önemli bir yer kaplayabilir. Ancak, bu kitap kapsamında genel olarak ticaret işletmeleri işlemleri temel alınmıştır.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi *Hazır Değerler* grubunda yer alır?
- Alacak Senetleri
 - Ortaklardan Alacaklar
 - Alınan Çekler
 - Ticari Mallar
 - Hisse Senetleri
2. Hisse senedi satış işlemi için aşağıdakilerden hangisi doğrudur?
- Satılan hisse senedinin satış tutarı hisse senedi hesabının borcuna kaydedilir.
 - Satılan hisse senedinin satış tutarı hisse senedi hesabının alacağına kaydedilir.
 - Satılan hisse senedinin maliyeti hisse senedi hesabının borcuna kaydedilir.
 - Satılan hisse senedinin maliyeti hisse senedi hesabının alacağına kaydedilir.
 - Satılan hisse senedinin nominal değeri hisse senedi hesabının alacağına kaydedilir.
3. İşletmenin % 25 ortağı bulunduğu bir işletmeye yaptığı vadeli ticari mal satışından doğan alacak tutarının kaydı için aşağıdakilerden hangisi doğrudur?
- Alacak tutarı Alıcılar hesabının borcuna kaydedilir.
 - Alacak tutarı İştiraklerden Alacaklar hesabının borcuna kaydedilir.
 - Alacak tutarı İştiraklerden Alacaklar hesabının alacağına kaydedilir.
 - Alacak tutarı Bağlı Ortaklılardan Alacaklar hesabının alacağına kaydedilir.
 - Alacak tutarı Alıcılar hesabının alacağına kaydedilir.
4. İşletme bir alacak senedini tahsil amacıyla bankaya verdiğinde ana hesaplar bakımından yapılacak kayıt aşağıdakilerden hangisine uygundur?
- Bankalar hesabına borç, Alacak Senetleri hesabına alacak kaydı yapılır.
 - Alacak Senetleri hesabının hem borç, hem alacak tarafına kayıt yapılır.
 - Bankalar hesabına alacak, Alacak Senetleri hesabına borç kaydı yapılır.
 - Kasa hesabına borç, Alacak Senetleri hesabına alacak kaydı yapılır.
 - Bankaya tahsile verilen alacak senedi için kayda gerek yoktur.
5. Alış iskontosu için aşağıdakilerden hangisi doğrudur?
- Alış iskontosu ticari mallar hesabının borcuna kaydedilir.
 - Alış iskontosu yurtiçi satışlar hesabının borcuna kaydedilir.
 - Alış iskontosu yurtiçi satışlar hesabının alacağına kaydedilir.
 - Alış iskontosu ticari mallar hesabının alacağına kaydedilir.
 - Alış iskontosu satıcılar hesabının alacağına kaydedilir.
6. Bir işletmede dönem başı ticari mallar $\text{₺} 5.000$, dönemde satın alınan ticari mallar $\text{₺} 46.500$ ve dönemde gerçekleşen alış iskontosu tutarı $\text{₺} 1.500$ 'dir. Dönem sonunda kalan ticari mal stok değeri $\text{₺} 10.000$ ise, satılan ticari mallar maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?
- 40.000
 - 43.000
 - 45.000
 - 51.500
 - 53.500

7. Yabancı para satışında aşağıdaki ifadelerden hangisi yanlıştır?

- a. Satılan yabancı para satış bedeli, Kasa hesabının borcuna kaydedilir.
- b. Satılan yabancı para maliyet bedeli, Kasa hesabının alacağına kaydedilir.
- c. Yabancı para satışından elde edilen kar, Kambiyo Karları hesabının borcuna kaydedilir.
- d. Satılan yabancı para maliyet bedeli, Yabancı Para Kasası yardımcı hesabının alacağına kaydedilir.
- e. Yabancı para satış bedeli, Türk Lirası Kasası yardımcı hesabının borcuna kaydedilir.

8. Aşağıdakilerden hangisi Menkul Kıymetler kapsamında değildir?

- a. Tahviller
- b. Hisse senetleri
- c. Hazine Bonoları
- d. Finansman bonoları
- e. Alınan çekler

9. Aralıklı envanter yönteminde, satış iade işlemi için aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

- a. Ticari mallar hesabına borç, satış iadeleri hesabına alacak kaydı yapılır.
- b. Alıcılar hesabına alacak, satış iadeleri hesabına borç kaydı yapılır.
- c. Yurtiçi satışlar hesabına borç, satış iadeleri hesabına alacak kaydı yapılır.
- d. Saticilar hesabına alacak, satış iadeleri hesabına borç kaydı yapılır.
- e. Ticari mallar hesabına alacak, satış iadeleri hesabına borç kaydı yapılır.

10. Ticari mal hareketlerinin izlenmesinde kullanılan iki yöntem açısından aşağıdakilerden hangisi yanlıştır?

- a. Aralıklı envanter yönteminde ticari mal satışında maliyet bilgisine ihtiyaç yoktur.
- b. Ticari mal satışında maliyet bilgisi bilinmiyorsa, devamlı envanter yöntemi uygulanamaz.
- c. Devamlı envanter yöntemi uygulandığında, ticari mallar hesabı her zaman eldeki stok değerini gösterir.
- d. Alış iadelerinin kaydı, iki yöntem bakımından farklılık göstermez.
- e. Satış iadelerinin kaydı, iki yöntem bakımından farklılık göstermez.

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. **e** Yanıtınız yanlış ise “Hazır Değerler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
2. **d** Yanıtınız yanlış ise “Menkul Kıymetler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
3. **a** Yanıtınız yanlış ise “Diğer Alacaklar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
4. **b** Yanıtınız yanlış ise “Ticari Alacaklar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
5. **d** Yanıtınız yanlış ise “Ticari Mallar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
6. **a** Yanıtınız yanlış ise “Ticari Mallar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
7. **c** Yanıtınız yanlış ise “Hazır Değerler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
8. **e** Yanıtınız yanlış ise “Menkul Kıymetler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
9. **b** Yanıtınız yanlış ise “Ticari Mallar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
10. **e** Yanıtınız yanlış ise “Ticari Mallar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

_____ / _____	
391 HESAPLANAN KDV	2.700
191 İNDİRİLECEK KDV	2.160
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	540
360.xx Ödenecek KDV	
KDV mahsup kaydı	
_____ / _____	

Sıra Sizde 2

II. KDV Dönemi Yevmiye Kayıtları:

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	70.000
191 İNDİRİLECEK KDV	12.600
320 SATICILAR	82.600
Ticari mal alış kaydı	
_____ / _____	
121 ALACAK SENETLERİ	118.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	100.000
391 HESAPLANAN KDV	18.000
Ticari mal satış kaydı	
_____ / _____	
391 HESAPLANAN KDV	18.000
191 İNDİRİLECEK KDV	12.600
190 DEVREDEN KDV	1.800
360 ÖDENECEK VERGİ	3.600
VE FONLAR	
360.xx Ödenecek KDV	
II.Dönem sonu KDV hes. kapatılması	
_____ / _____	

Sıra Sizde 3

1	_____ / _____	
621 SATILAN TİC.MAL.MALİYETİ	35.000	
153 TİCARİ MALLAR	35.000	
Maliyetle aktarma		
2	_____ / _____	
120 ALICILAR	59.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	50.000	
391 HESAPLANAN KDV	9.000	
Vadeli mal satışı		
3	_____ / _____	
610 SATIŞTAN İADELER	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	900	
120 ALICILAR	5.900	
Satış tutarı ile iade kaydı		
4	_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	3.500	
621 SATILAN TİC.MAL.	3.500	
Maliyet tutarı ile iade kaydı		
5	_____ / _____	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	800	
191 İNDİRİLECEK KDV	144	
120 ALICILAR	944	
Satış iskonto kaydı		
6	_____ / _____	
320 SATİCİLAR	2.360	
153 TİCARİ MALLAR	2.000	
391 HESAPLANAN KDV	360	
Mal alış iadesi		
7	_____ / _____	
320 SATİCİLAR	1.180	
153 TİCARİ MALLAR	1.000	
391 HESAPLANAN KDV	180	
Mal alış iskontosu		
_____ / _____		

Sıra Sizde 4

1	_____ / _____	
120 ALICILAR	17.700	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	15.000	
391 HESAPLANAN KDV	2.700	
Kredili mal satışı		
2	_____ / _____	
610 SATIŞTAN İADELER	1.500	
191 İNDİRİLECEK KDV	270	
120 ALICILAR	1.770	
Satış tutarı ile iade kaydı		
3	_____ / _____	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	1.100	
191 İNDİRİLECEK KDV	198	
120 ALICILAR	1.298	
Satış iskonto kaydı		
4	_____ / _____	
320 SATİCİLAR	590	
153 TİCARİ MALLAR	500	
391 HESAPLANAN KDV	90	
Mal alış iadesi		
_____ / _____		

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan, N ve Sevilengül, O. (1999). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Cemalciler, Ö. ve Erdoğan N. (2000). **Genel Muhasebe**, İstanbul, Beta.

Gürsoy, Y. (2011). Bilgisayarlı Muhasebe, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Koç Yalkın, Y. (2005). **Genel Muhasebe**, Ankara, Nobel.

Lazol, İ. (2011). **Genel Muhasebe**. Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Örten R. (2003). **Genel Muhasebe**, Ankara, Yayın Dağıtım.

Rıdvan B.(Editör), (2011). **Çözümlü Genel Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Sevilengül, O. (2007). **Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Sağlam N; Şengel S. ve Öztürk B. (2009). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayıncıları.

TMSK Yayınları 5, **TMS, TFRS**, (2010). Ankara, Fersa Matbaası.

4

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- ⦿ Mali duran varlıklar ve muhasebeleştirilmesini kavrayabilecek,
 - ⦿ Maddi duran varlıklar ve muhasebeleştirilmesini açıklayabilecek,
 - ⦿ Amortisman yöntemleri ve uygulamasını yorumlayabilecek,
 - ⦿ Maddi olmayan duran varlıklar ve muhasebeleştirilmesi konuların sıralayabilecek,
- bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|---|--------------------------|
| ⦿ İştirakler | ⦿ Yenileme fonu |
| ⦿ Bağlı ortaklıklar | ⦿ Haklar |
| ⦿ Normal amortisman yöntemi | ⦿ Giderlerde dönem ayımı |
| ⦿ Azalan bakiyelerle amortisman yöntemi | ⦿ Gelir tahakkuku |
| | ⦿ Bağlı menkul kıymetler |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Ticari Alacaklar
- ❖ Diğer Alacaklar
- ❖ Mali Duran Varlıklar
- ❖ Maddi Duran Varlıklar
- ❖ Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- ❖ Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- ❖ Diğer Duran Varlıklar

Duran Varlıklar

GİRİŞ

Duran varlıklar grubu; bir yıldan daha uzun süre ile işletmede yararlanılacak olan ve gelecek hesap dönemi içinde paraya dönüştürülmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsar.

Duran varlıklar aşağıdaki hesap gruplarından oluşur.

22 TİCARİ ALACAKLAR

23 DİĞER ALACAKLAR

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLER

Aşağıda, Duran Varlıklar kapsamında yer alan hesap grupları hesap bazında ele alınacaktır.

TİCARİ ALACAKLAR

Ticari Alacaklar grubunda aşağıdaki hesaplar yer alır.

220 ALICILAR

221 ALACAK SENETLERİ

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

224 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)

226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

Bu hesap grubunda yer alan hesapların özellikleri, vade dışında 12 Ticari Alacaklar grubu ile aynıdır. 12 grubunda yer alan ticari alacak hesaplarında vadesi bir yıla kadar olan alacaklar izlenirken, bilanço günü itibarıyle, vadesi bir yıldan daha uzun olan ticari alacaklar bu grupındaki hesaplarda izlenir.

Bu grupta bulunan alacaklardan, vadesi bir yılın altına düşenler 12 grubunda bulunan aynı adlı hesaba aktarılır.

Örnek:

Vadesi bir yıldan uzun olduğu için 220 *Alicilar* hesabında izlenmekte olan ₺10.000'lük bir alacak için vadesi bir yılın altına düşüğünde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR HS		10.000		
220 ALICILAR HS			10.000	
Uzun vadeli alacağın kısa vadeli hesaba aktarılması	/			

DİĞER ALACAKLAR

- 231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 233 BAĞLI ORTAKLIKlardan ALACAKLAR
- 235 PERSONEldEN ALACAKLAR
- 236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

Bu hesap grubunda yer alan hesapların özellikleri, vade dışında 13 grubu ile aynıdır. 13 grubunda yer alan diğer alacaklar hesaplarında, vadesi bir yıla kadar olan alacaklar izlenirken, bilanço günü itibarıyle vadesi bir yıldan daha uzun olan diğer alacaklar bu gruptaki hesaplarda izlenir.

Bu grupta bulunan alacaklardan vadesi bir yılın altına düşenler 13 grubunda bulunan aynı adlı hesaba aktarılır.

MALİ DURAN VARLIKLAR

İşletmeler çeşitli nedenlerle devlet veya başka işletmelerin çıkarttığı menkul kıymetlere kısa vadede ihtiyaç duymayacakları fonlarını yatırabilirler. Burada, riski dağıtmak, işbirliği oluşturmak, uzun vadede gelir elde etmek veya yönetimlerinde söz sahibi olmak gibi amaçlar olabilir. Sözkonusu yatırımlar 12 aydan daha uzun vadeli beklenirlerle yapılsa, yatırım konusu menkul kıymetler bu hesap grubunda izlenir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır.

- 240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
- 241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 242 İŞTİRAKLER
- 243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 244 İŞTİRAKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 245 BAĞLI ORTAKLIKLAR
- 246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 247 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
- 249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

Mali Duran Varlıklar grubunda yer alan hesaplar aşağıda açıklanacaktır.

240 Bağlı Menkul Kıymetler

Bir yıldan daha uzun bir süre elde tutmak amacıyla satınalınan ve bir işletmeye ait sermaye payının % 10'dan daha az oranını temsil eden hisse senetleri ile, hangi nedenle olursa olsun, uzun vadeli olarak elde tutulacak diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

Menkul kıymet satın alındığında hesaba borç, satıldığına alacak kaydı yapılır.

Örnek:

1. A A.Ş.'nin çıkarttığı, faiz oranı % 20, vadesi 2 yıl olan tahvillerden ₺20.000'lük satın alınmıştır. Tahvillerin paraya çevrilmesi için vade bitiminin bekleneceği düşünülmektedir.
2. Sermayesi ₺200.000 olan AB A.Ş.'nin çıkartığı hisse senetlerinden nominal tutarlar toplamı ₺15.000 olan kısmı ₺30.000'ya, AB. A.Ş'nin yönetiminde söz sahibi olmak ve uzun vadede gelir elde etmek amacıyla satın alınmıştır.

Yevmiye Kayıtları

1	_____ / _____	20.000	20.000
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER HS			
240.xx A A.Ş. Tahvilleri			
100 KASA HS			
2	_____ / _____	30.000	30.000
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER HS			
240.xx AB A.Ş Hisse Senetleri			
100 KASA HS			
	_____ / _____		

DİKKAT



Bir işletmenin iştirak oranı hesaplanırken, iştirak edilen işletmenin sermayesine, satın alınan hisse senetlerinin nominal değerleri toplamı oranlanır.

241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bağlı Menkul Kıymetlerin, satınalma bedellerine göre borsa veya piyasa değerlerinde önemli ve sürekli bir düşüklük görülür ise, ortaya çıkabilecek zararları karşılamak amacıyla hesaplanan karşılıkların izlendiği aktif düzenleyici bir hesaptır.

Bağlı Menkul kıymetlerde ortaya çıkan değer azalış tutarı, 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık kaydı yapılan menkul kıymet elden çıkarıldığından veya değer düşüklüğünün ortadan kalkması halinde bu hesap, kaydedilen karşılık tutarı kadar, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı karşılığında borçlandırılır.

242 İştirakler

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre, bir işletmenin yönetimine katılmak amacıyla % 10-50 arasında sermayesini temsil edecek hisse senetleri satın alınır ise sözkonusu yatırım iştirak sayılır ve sahip olunan hisse senetleri bu hesapta izlenir. Bir ilişkinin iştirak sayılabilmesi için; satınalınan hisse senetlerinin, satınalınan işletmeye, bu senetleri çikaran işletme üzerinde en az % 10 oy hakkı veya yönetime katılma hakkı sağlanması gereklidir.

28 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) iştirak tanımını, yatırımcı işletmenin önemli etkisinin olduğu işletmeler olarak yapmaktadır.

TMS 28'e göre, bir yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasyyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunduğu kabul edilir.

Yine TMS 28'e göre aşağıdaki hususların en az birinin varlığı halinde bir yatırımcı işletmenin "önemli etkisinin" bulunduğu kabul edilir:

- Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme,
- Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma,
- Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi,
- İşletmeler arasında yönetici personel değişimi,
- İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.

İştirak amacı ile satın alınan veya satın alınması taahhüt edilen hisse senetleri bu hesaba borç, satınlığında ise alacak kaydedilir.

Örnek için, 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri hesabına bakınız.



Yukarıdaki açıklamalarda MSUGT ve TMS açısından iştirak tanımına getirilen farklılığa dikkat ediniz.

243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)

İştiraklerle ilgili sermaye taahhütlerinin izlendiği hesaptır.

İştirak amacıyla sermaye taahhüdünde bulunulduğunda hesaba alacak, taahhüt yerine getirildiğinde de borç kaydı yapılır.

Örnek:

1- ₺100.000 sermaye ile yeni kurulan AC A.Ş.'ne % 20 oranında ortak olma kararı verilmiştir. Bu amaçla alınacak hisse senetlerinin % 25'i taahhütten 10 gün sonra bankadan ödenmiştir.

1 ————— /			
242 İŞTİRAKLAR HS	20.000		
242.xx AC A.Ş.		20.000	
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ HS			
Kuruluşa taahhüt edilen iştirak			
2 ————— /			
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ HS	5.000		
102 BANKALAR HS		5.000	
Taahhüdü %25'inin ödemesi			
————— /			



İştirakle ilgili kalan % 75 taahhüt tutarı da 3 ay sonra bankadan ödendiğine göre gerekli yevmiye kaydını yapınız.

244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

İştirak paylarının, satın alma bedellerine göre borsa veya piyasa değerlerinde önemli ve sürekli bir düşüklük görülür ise, ortaya çıkabilecek zararları karşılamak amacıyla ayrılan karşılıkların izlendiği aktif düzenleyici bir hesaptır.

Değeri düşen menkul kıymetlere göre bölümlendirilebilir.

İştirak paylarında ortaya çıkan değer azalış tutarı, 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan iştirak payı elden çıkarıldığından veya değer düşüklüğünün ortadan kalkması halinde bu hesap, ayrılan karşılık tutarı kadar, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı karşılığında borçlandırılır.

245 Bağlı Ortaklıklar

Bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak % 50'den fazla sermayesine, ya da yönetimin çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerindeki sermaye paylarının izlendiği hesaptır. Bağlı ortaklığın sahipliği belirlenirken yönetim çoğunluğunun seçme hakkı esas alınır.

Bir işletmenin, bağlı ortaklık kistaslarına giren ölçüde sermayesi taahhüt edildiğinde veya hisse senedi edinildiğinde bu hesaba borç, ortaklık payları elden çıkarıldığında ise alacak kaydedilir.

TMS 28'de, bağlı ortaklık kavramı, "İşletmenin, adı ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir." şeklinde tanımlanmaktadır.

Örnek için, 246 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri hesabına bakınız.

246 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)

Bağlı ortaklıklarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlendiği hesaptır.

Bağlı ortaklıklara göre alt bölümlere ayrılır.

Bağlı ortaklık için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda hesaba alacak, taahhüt yerine getirildiğinde de borç kaydı yapılır.

Örnek:

1. ₺400.000 sermaye ile kurulan KALE A.Ş.'nin % 60 oranında sermayesi taahhüt edilmiş ve taahhüt edilen hisse senedi bedellerinden ₺60.000 kısmı bankadan ödenmiştir.

1	————— /			
245 BAĞLI ORTAKLIKLER HS		240.000		
245.xx Kale A.Ş.				
246 BAĞLI ORT. SERMAYE TAAHHÜTLERİ HS			240.000	
2	————— /			
246 BAĞLI ORT. SERMAYE TAAHHÜTLERİ HS		60.000		
102 BANKALAR HS				60.000
	————— /			

247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bağlı ortaklığa iştirak paylarının borsa veya piyasa değerinde sürekli ya da önemli ölçüde meydana gelen değer düşüşleri bu hesapta izlenir.

Bağlı ortaklık iştirak paylarında ortaya çıkan değer azalış tutarı, 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık kaydı yapılan bağlı ortaklık iştirak payı elden çıkarıldığında veya değer düşüklüğünün ortadan kalkması halinde bu hesap, kaydedilen karşılık tutarı kadar, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı karşılığında borçlandırılır.

248 Diğer Mali Duran Varlıklar

Yukarıda belirtilen hesapların hiç birine girmeyen mali duran varlıkların izlendiği hesaptır.

249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)

Diğer mali duran varlıkların değerinde, sürekli ya da önemli değer azalışlarının izlendiği hesaptır.

MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletmenin, mal ve hizmet üretmek veya yönetim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla edindiği varlıklardır. Bu varlıkların kullanım süresi bir faaliyet döneminden daha uzundur.

Maddi duran varlıklar için TMS 16 aşağıdaki tanımı yapmıştır:

- Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve
- Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

Maddi duran varlıkların aktife girişleri hem VUK ve hem de TMS bakımından maliyet bedeliyle yapılır.

VUK'ta maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin arttırılması için yapılan ödemelerle, bunlarla ilgili bütün giderlerin toplamı şeklinde tanımlanmıştır (VUK m.262).

VUK'a göre, satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin satışa veya kullanımına hazır hale gelmesine kadar yapılan bütün harcamalar maliyete dahil edilir. Bu aşamaya kadar katlanılan satın alma veya imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderlerinin maliyete eklenmesi zorunlu tutulurken; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşit alım vergileri, yıkırma, hafriyat ve arsa tesfiye giderleri gibi harcamaların maliyete eklenmesi veya dönem gideri yazılması ihtiyacı bırakılmıştır.

Bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak artıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü artıran harcamalar da maliyet bedeline dahil edilir.

Maliyet kavramı TMS 16'da ise "Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçekte uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

TMS 16, "Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür." demekte ve bir maddi duran varlık kaleminin maliyet unsurlarını aşağıdakiler olarak saymaktadır:

- İthalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katıldığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler de aşağıdakiler olarak belirtilmiştir:

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatiyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında belirtildiği şekilde),
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşündükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve
- Mesleki ücretler.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır.

250 ARAZİ VE ARSALAR

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252 BİNALAR

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

254 TAŞITLAR

255 DEMİRBAŞLAR

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259 VERİLEN AVANSLAR

Maddi Duran Varlık Hesap Açıklamaları ve Alış Kayıtları

250 Arazi ve Arsalar

İşletmeye ait her türlü arazi ve arsanın izlendiği hesaptır.

Örnek:

Bir şahistan peşin olarak ₺300.000'ya bir arsa satın almıştır.

250 ARAZİ VE ARSALAR HS	300.000	300.000
100 KASA HS		

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Yeraltı veya yerüstünde inşa edilen her türlü yol, park, köprü, tünel, bölme, su kuyusu, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır.

Bu hesap; yollar, köprüler, kanallar vb. gibi yapılan yatırım türüne göre yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Örnek:

İşletme bahçesinde artezyen kuyusu yapılmıştır. Yapım bedeli ₺50.000 (+ % 18 KDV) tutmuş ve bedeli çek düzenlenerek ödenmiştir.

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HS	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	9.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EMİRLERİ HS		59.000

252 Binalar

İşletmeye ait her türlü bina ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.

Bu hesap, binaların kullanım amacına veya tapu sicil kayıtlarına göre yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Örnek:

Yönetim faaliyetlerini yürütmek için ₺15.000'ya bir büro satın alınmıştır. Ödeme bankadan yapılmıştır.

252 BİNALAR HS	15.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	2.700	
102 BANKALAR HS		17.700
		/

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

Üretimde kullanılan her türlü tesis, makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri bu hesapta izlenir.

Bu hesap, tesis, makine ve cihazların kullanıldığı yere veya cinslerine göre yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Örnek:

Üretimde kullanılmak amacı ile tamamı için senet ciro edilerek ₺10.000'ya bir makine satın alınmıştır.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	1.800	
121 ALACAK SENETLERİ HS		11.800
		/

254 Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü taşıt aracının izlendiği hesaptır.

Bu hesap, taşıtların işletmede kullanıldığı bölümler veya plaka noları gibi özellikler dikkate alınarak yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Örnek:

Özel Tüketim vergisi (ÖTV % 4) dahil, KDV hariç, ₺20.000'ya bir ticari araç satın alınmıştır. Bedeli bankadan havale edilmiştir. ÖTV maliyete ilave edilmiştir. Motorlu taşıtlar vergisi olarak kasadan ₺350 ödenmiştir.

254 TAŞITLAR HS	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	3.600	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	350	
100 KASA HS		350
102 BANKALAR HS		23.600
		/

Ticari araçlar için ödenen KDV indirilir. Binek otomobil satın alırken ödenen KDV ise indirilmez. Bu tutar maliyete ilave edilebileceği gibi, dönem gideri olarak da kaydedilebilir (23 nolu KDV-Genel Tebliği).

Örnek:

KDV ve ÖTV (Özel Tüketim Vergisinin motor hacmine göre oranı değişir) hariç ₺20.000'ya binek otomobil satın alınmıştır. Her iki verginin de maliyete ilave edilmesi kararlaştırılmıştır. Araç bedeli ve KDV tutarı bankadan havale ile, ÖTV ve motorlu taşıtlar vergisi kasadan ödenmiştir.

Binek otomobiller için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi gider kabul edilmez (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Md.14). (Ticari araçlar için ödenen KDV indirilebilir ve ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi gider kabul edilir).

Otomobile ilgili ödenen vergi tutarları aşağıdaki gibidir.

VERGİ TÜRÜ	MATRAH	ORAN	TUTAR
ÖTV	20.000	0,37	7.400
KDV*	27.400	0,18	4.932
Motorlu Taşıtlar Vergisi		Sabit	500

*KDV matrahı: Fiyat + ÖTV'dir

254 TAŞITLAR HS	32.332		
254.01 Araç Bedeli	20.000		
254.02 Ö.T.V.	7.400		
254.03 K.D.V.	4.932		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	500		
770.xx Kan.Kab.Edilm.Gd. 500			
100 KASA HS		7.900	
102 BANKALAR HS		24.932	

255 Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makina ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap gibi büro mobilyaları bu hesapta izlenir.

Bu hesap, demirbaşların kullanıldığı bölümler ve mobilyalar, bilgisayarlar, iletişim araçları v.b. gibi demirbaş cinsleri dikkate alınarak yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Peşin olarak ₺5.000'ya 4 adet bilgisayar satın alınmıştır.

255 DEMİRBAŞLAR HS	5.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	900		
100 KASA HS		5.900	

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

Yukarıda açıklanan maddi duran varlıklar hesap kapsamlarına girmeyen her türlü maddi duran varlıklar bu hesapta izlenir.

Hesap, burada yer alan duran varlıkları izleyecek şekilde yardımcı hesaplara ayrıılır.

Amortisman Kavramı

Amortisman; bir varlığın aşınma, yıpranma ve eskime payını ifade eder. Amortisman ayırma ise; aşınma, yıpranma ve eskimeye maruz olan duran varlıkların kullanım süresince malyetlerinin gidere dönüştürülmesi işlemidir. Bir başka tanımla amortisman, bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmıştır (Türkiye Muhasebe Standardı 16). Duran varlıklar satın alındığında malyet değerleri ile aktifleştirilir. Ancak, eskime yıpranma ve aşınmaya tabi varlıkların

kullanım süreleri dikkate alınarak söz konusu maliyetlerin gidere dönüştürülmeleri gerekir. Bu işlem amortisman uygulaması ile gerçekleştirilir. Amortismanla ilgili kavamlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Amortisman Gideri: Bir duran varlık için bir dönemde hesaplanan amortisman payıdır.

Birikmiş Amortisman: Bir duran varlığın amortisman giderlerinin yıllar itibariyle toplamıdır.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülverek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür:

- Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya
- İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya beklenen üretim birimini ifade eder.

Vergi Usul Kanununa Göre Amortisman Uygulaması

Amortisman işlemleriyle ilgili uygulamalar, Vergi Usul Kanunu (VUK) 313 – 321 arası maddelerde açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu açısından amortisman uygulaması aşağıdaki esaslar çerçevesinde yürütülür.

Vergi Usul Kanununun 315inci maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'ncı belirleneceği belirtilmiştir.

Bu hükmeye istinaden bakanlıkça belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyle ilgili tebliğler şeklinde yayınlanmıştır. Mükellefler, amortismana tabi kıymetlerin amortisman oranını sözkonusu tebliğ listelerinden bularak uygular.

Bir varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömrü boyunca dağıtımlı için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir.

Vergi Usul Kanununa Göre Amortisman Yöntemleri

Yıllık amortisman tutarının hesaplanması VUK ;

- *Normal amortisman yöntemi*
- *Azalan bakiyeler yöntemi*

olmak üzere iki temel yöntem belirlemiştir. Bu yöntemlerin seçimi serbesttir. Bu yöntemler dışında doğal afetler, teknik gelişmeler, aşırı kullanım gibi nedenlerle yıpranan veya değerini önemli ölçüde kaybeden iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığı'ncı Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları belirlenir. Buna **Fevkalade Amortisman Yöntemi** denir. Bu yöntem olağandışı durumlar içindir ve Maliye Bakanlığı izni ile uygulanabilir.

TMS'ye Göre Amortisman Yöntemleri

TMS 16'da bu yöntemler;

Doğrusal amortisman yöntemi: Bu amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

Azalan bakiyeler yöntemi: Bu yöntemde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

Üretim miktarı yöntemi: Bu yönteminde, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrırlar.

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansitan yöntemi seçer.

Üretim miktarı yönteminde yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yıllık amortisman tutarı = (Varlığın amortismana tabi tutarı/Varlığın yararlı ömrü boyunca öngörülen toplam üretim miktarı) X (ilgili yılda gerçekleşen üretim miktarı)

Örnek:

SIRA SİZDE 2 ? Varlığın maliyeti **₺50.000**, kalıntı değeri **₺10.000**, yararlı ömür süresince beklenen üretim miktarı **100.000 birim**, ilk yıl gerçekleşen üretim **20.000 birimdir**. Buna göre üretim miktarı yöntemine göre ilgili yıl amortisman giderini hesaplayınız.

Göründüğü gibi VUK ve TMS tarafından belirlenen yöntemlerde farklılık sözkonusudur. VUK ve TMS açısından amortisman uygulamasında bazı anlayış farkları da vardır.

Her iki düzenleme bakımından da amortisman yönteminin belirlenmesi işletmeye bırakılsa da, VUK, amortisman tabi varlıkların yararlı ömrülerinin Maliye Bakanlığı'ncı (tebliğlerle) belirlenmesini benimserken; TMS 16'da, amortisman tabi varlıkların yararlı ömrülerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Sözkonusu takdirin kullanımında uygunluk koşulu getirilmiştir.

Diğer taraftan her iki düzenleme de boş arsa ve araziler amortisman tabi değildir. Ancak VUK'a göre, arsalar, üzerindeki bina ile birlikte amortisman tabi tutulmaktadır. Oysa TMS 16 burada da VUK'tan ayrılarak üzerinde bina bulunan arsanın da binadan ayrılmasını ve sadece binanın amortisman tabi tutulmasını kabul etmektedir.

Ayrıca, TMS 16'ya göre bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçası ayrı olarak amortisman tabi tutar. Bu yaklaşım VUK'da yoktur.

a. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması

Bu yöntemde iktisadi kıymetin yararlı ömrü dikkate alınarak belirlenen oran uygulanır. Böylelikle her yıl eşit tutarda amortisman ayrılmış olur. Normal amortisman yönteminde, yıllık amortisman tutarı, duran varlığın brüt defter değeriyle, amortisman oranının çarpımı suretiyle hesaplanır. Bir iktisadi kıymetin amortisman oranı **1/Yararlı Ömür** şeklinde hesaplanır. Örneğin, yararlı ömrü 5 yıl olan bir varlığın yıllık amortisman oranı $1/5 = 0,20$ (%20) olarak hesaplanır.

Örnek:

₺50.000'ya satınalınan ve amortisman listesinde faydalı ömrü 5 yıl (amortisman oranı=1/5= %20) olan bir duran varlığın, normal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman tutarı:

$50.000 \times \% 20 = ₺10.000$ olacaktır ve 5 yıl sonunda ayrılan amortisman toplamı (birikmiş amortisman) **₺50.000**'ya ulaşacaktır.

b. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması

5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun mükerrer 315 inci maddesinde yapılan değişiklikle; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanların toplamının tanzili (indirilmesi) suretiyle tespit olunur ve enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

Bu yöntemde amortisman süresi normal amortisman yöntemi ile aynıdır. Sürenin son yılina devreden bakiye değer, o yıl içinde tamamen yok edilir. Bu yöntemde uygulanacak amortisman oranı %50'yi aşmamak şartı ile normal amortisman oranının iki katıdır.

Yukarıda, normal amortisman yöntemindeki örneği burada da ele alırsak, uygulanacak amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katı (%50'yi aşmamak üzere) alınacağından, % 40 (0.20×2) alınır ve yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarını gösteren tablo, aşağıdaki gibi düzenlenir.

Yıllar	Varlığın Net Defter Değeri	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman
1	50.000	40	20.000	20.000
2	30.000	40	12.000	32.000
3	18.000	40	7.200	39.200
4	10.800	40	4.320	43.520
5	6.480	—	6.480	50.000

VUK açısından amortisman süresi, duran varlığın aktife girdiği yıl başlar ve ilgili yılda ayrılmayan veya eksik ayrılan amortismanlar sonraki yıllarda ayrılamaz. Yani amortisman süresi uzatılamaz (VUK Md.320).

Her duran varlık için ayrı amortisman yöntemi seçilebilir. Ancak, iktisadi ve teknik bakımından bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden biri uygulanabilir.

Bir duran varlık üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başladıkta sonra bu yöntemden dönülemez. Ancak, bir duran varlık üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmasına başladıkta sonra, izleyen yıllarda normal amortisman yöntemine dönülebilir. Bu durumda, yıllık amortisman tutarı, henüz yok edilmemiş değerin, kalan yıl sayısına bölünmesi yoluyla bulunur.

Uyguladıkları amortisman yöntemini değiştirenler; bu durumun yarattığı etkiyi bilanço ekinde belirtirler.

Kıst Amortisman Uygulaması

VUK'a göre bir iktisadi kıymet için amortisman ayırma işlemi, iktisadi kıymetin aktife girdiği yılda başlar. İktisadi kıymetin aktife girdiği yıl (giriş ayına bakılmaksızın) amortisman tam olarak ayrılır.

Kıst amortisman uygulamasında duran varlığın aktife girdiği tarih dikkate alınır. Varlığın girdiği ay tam alınarak, yılın kalan ayları için amortisman hesaplanır.

Kıst amortisman uygulaması VUK açısından sadece binek otomobillerle sınırlıdır. Binek otomobilleri için amortisman süresinin başlatılmasında 4108 sayılı kanunda özel bir düzenleme mevcuttur. Buna göre, binek otomobilleri için (faaliyetleri binek otomobillerin kirallanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi ile ilgili bulunan işletmelerin, bu işte kullandıkları otomobilleri hariç) amortisman süresi, söz konusu otomobilin aktife girdiği ay (girdiği ay tam alınmak suretiyle) başlar. Bu şekilde ayrılan amortismanı Kıt Amortisman denir. Kıt amortisman uygulaması geregi gider yazılmayan kısım, iktisadi kıymetin faydalı ömrünün son yılında gidere kaydedilir.

TMS 'ye göre ise, bütün amortismana tabi varlıkların amortisi edilmesinde kıt amortisman uygulaması söz konusudur.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı altında uygulamalar yapılacaktır. Örneklerde VUK uygulamaları dikkate alınacaktır.

257 Birikmiş Amortismanlar (-)

Maddi duran varlık bedellerinin, belirlenen süre içinde giderleştirilen kısmı 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı alacağında izlenir.

Birikmiş Amortismanlar hesabı, aşağıda görüldüğü gibi, birikmiş amortismanın, hangi maddi duran varlık hesabına ait olduğunu izleyecek şekilde yardımcı hesaplara ayrılr.

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

- 257.00 Arazi ve Arsalar Birikmiş Amortismanı
- 257.01 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Birikmiş Amortismanı
- 257.02 Binalar Birikmiş Amortismanı
- 257.03 Tesis Makine ve Cihazlar Birikmiş Amortismanı
- 257.04 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı
- 257.05 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı
- 257.06 Diğer Maddi Duran Varlıklar Birikmiş Amortismanı

Maddi duran varlıklar (250-256 nolu hesaplar) için ayrılan amortismanlar, ilgili maliyet hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bir duran varlık aktiften çıkarılır ise, sözkonusu varlığın birikmiş amortisman tutarı bu hesaba borç kaydedilir.

Birikmiş amortisman karşısında yer alacak gider hesabı, 7/A ve 7/B seçeneklerine göre değişir.

Amortisman ayırma işleminde, 7/A seçeneğinde, aşağıdaki maliyet hesaplarından ilgili olanlara borç kaydı yapılır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS 730.xx Amortisman Giderleri	XXX	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS 740.xx Amortisman Giderleri	XXX	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS 750.xx Amortisman Giderleri	XXX	
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS 760.xx Amortisman Giderleri	XXX	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS 770.xx Amortisman Giderleri	XXX	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS Amortisman kaydı (7/A)		XXXXXX

7/B seçeneğinde amortisman kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI HS 796 xx A Üretim Gider Yeri 796 xx Pazarlama Gider Yeri 796 xx Yönetim Gider Yeri	XXX	
..... 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS Amortisman kaydı (7/B)		XXX

DİKKAT

7/B maliyet seçeneği Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde mevcut olmakla birlikte sadece ticaret işletmeleri ve küçük imalat işletmeleri için uygulanmasına izin verilmiştir. Bu nedenle uygulamada pek kullanılmadığı gibi bu bölümde de bundan sonraki örneklerde dikkate alınmayacağı, giderler 7/A seçeneği ile yürütülecektir.

Örnek:

İşletmenin yönetim faaliyetlerinde kullandığı demirbaşlar tutarı **₺20.000**'dır. Amortisman listesinde sözkonusu demirbaşların faydalı ömrü 5 yıl (amortisman oranı % 20) olarak belirlenmiştir. Kalıntı değeri yoktur.

İstenenler:

- Normal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman tutarını hesaplayarak, ilk yıl sonu yevmiye kaydını yapınız.
- Azalan bakiyeler yöntemine göre yıllık amortisman tutarlarını hesaplayarak, ilk yıl sonu yevmiye kaydını yapınız.

Çözüm:

1. Normal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri **₺4.000** ($20.000 \times \%20$) olarak hesaplanarak aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.xx Amortisman Giderleri 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.05 Demirbaş B.Amortismanı Amortisman kaydı	4.000	4.000
--	-------	-------

2. Azalan bakiyeler yöntemine göre yıllık amortisman giderleri hesaplanırken normal amortisman oranının iki katı (en çok %50) alınacak, ancak bulunan oran net defter değerine uygulanacaktır. Son yılda ise kalan tutarın tamamı yok edilecektir. Bu örnekte amortisman oranı %40 (%20x2) olarak uygulanacak ve ilk yıl amortismanı **₺8.000** olarak hesaplanarak aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS 770.xx Amortisman Giderleri 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.05 Demirbaş B.Amortismanı Amortisman kaydı	8.000	8.000
---	-------	-------

SIRA SİZDE

3

Yukarıda azalan bakiyeler yöntemine göre ilk yıl sonu yevmiye kaydı yapılan işlemin 2. yıl amortisman tutarını hesaplayarak muhasebeleştiriniz.

INTERNET

<http://www.tmsk.org.tr/> Bu adres, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu sayfasına gider. Bu sayfadan TMS/TFRS setine ulaşabilirsiniz.

Örnek:

20 Ekim'de aktife giren bir binek otonun aktife giriş maliyeti ₺50.000'dır. Sözkonusu araç yönetim işlerinde kullanılıyor olup, amortisman listesinde faydalı ömrü 5 yıl olarak görülmektedir. Buna göre, normal amortisman tutarını hesaplayınız ve kışt amortisman uygulamasını dikkate alarak ilk yıl amortisman kaydını yapınız.

Daha önceki belirtildiği gibi binek otomobilin amortisman süresi, sözkonusu otomobilin aktife girdiği ay (girdiği ay tam alınmak suretiyle) başlar yani, kışt amortisman uygulanır. Birinci yılın amortisman gideri $[(10.000/12)x3]$ ₺2500 olarak hesaplanır. O yıla ait olan, fakat ayrılamayan amortisman tutarı ise aşağıdaki örnekte gösterildiği gibi en son yıl gider yazılır.

Normal Amortisman yöntemi yıllık amortisman tablosu:

Yıllar	Varlığın Brüt Değeri	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman	Gider Tutarı	Birikmiş Amortisman
1	50.000	20	10.000	2.500	2.500
2	50.000	20	10.000	10.000	12.500
3	50.000	20	10.000	10.000	22.500
4	50.000	20	10.000	10.000	32.500
5	50.000	20	10.000	17.500	50.000

İlk yıl sonu normal amortisman kaydı:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS 770.xx Taşıtlar Amortisman Gideri	2.500	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS 280.xx ...Yılı ...plakalı araç amortisman gideri	7.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS Amortisman kaydı		10.000

İzleyen 3 yılda yıllık ₺10.000 amortisman ayrılacak, son yılda ayrıca ₺7.500'lük tutar gider kaydedilecektir. Sözkonusu ₺7.500 gider 4. yılda önce, 280 Gelecek Yillara Ait Giderler hesabından, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına devredilecek, son yılda da, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabından ilgili gider hesabına devredilecektir.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

Yapımı belli bir süre alan maddi duran varlıklar yapım sürecinde bu hesapta izlenir.

Hesap, imalatı yapılan duran varlıklar itibarıyle yardımcı hesaplara ayrılabilir.

İmalatı işletme tarafından gerçekleştirilen bir maddi duran varlıkla ilgili olarak yapılan ilk madde, işçilik ve imalatla ilgili diğer giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Duran varlık tamamlandığında ilgili hesap karşılığında bu hesap alacaklandırılır.

Örnek:

İşletmede kullanılmak için imal edilen makine için toplam ₺20.000 harcama yapılmıştır. Sözkonusu makine tamamlanarak ilgili duran varlık hesabına devredilmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	3.600	
100 KASA HS		23.600
Yatırım sürecindeki harcama kaydı		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS	20.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS		20.000
Tamamlanan yatırımin ilgili duran varlık hesabına aktarılması		

259 Verilen Avanslar

Bu hesapta, maddi duran varlıklar için verilen yurtçi ve yurtdışı avansları izlenir.

Bu hesap, avans verilen kişi veya kurumlar itibariyle veya veriliş nedenine göre alt hesaplara ayrılabilir.

Yurtdışı avanslar (akreditifler) alt hesaplarda ayrı ayrı izlenmelidir.

Ödeme yapıldığında bu hesaba borç, sipariş teslim alındığında, ilgili maddi duran varlık karşılığında bu hesaba alacak kaydı yapılır.

Maddi Duran Varlık Satış İşlemleri

Duran varlık satışında, ilgili duran varlık hesabı, varlığın kayıtlarda görünen brüt defter değeri ile alacaklandırılır. Duran varlıklı ilgili olarak o ana kadar hesaplanan amortismanları toplayan, 257 Birikmiş Amortismanlar hesabına ise, ilgili varlığın birikmiş amortisman tutarı kadar borç kaydı yapılır. Satışa konu olan maddi duran varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fonu bulunuyor ise bu da borç kaydı ile kapatılır.

Satış tutarı, duran varlığın net defter değerinden (Duran varlığın brüt değeri - Duran varlığın birikmiş amortismanı) büyük ise duran varlık kârlı; küçük ise zararlı satılmış olur.

Duran varlık satışından kâr elde edilir ise bu tutar 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar hesabına alacak kaydedilir.

Ancak, bir duran varlık yenilenmek amacıyla satılır ise, bu satıştan elde edilen kâr, 549 Özel Fonlar hesabı altında açılacak 549.xx Sabit Kiyemet Yenileme Fonu hesabına alacak kaydedilerek, bu hesapta 3 yıl bekletilebilir. Bu süre içinde satılan duran varlığın yerine yeni alınan ise 549.xx hesabı yeni varlığın birikmiş amortismanı ile kapatılır. Yenileme fonu tamamen yok edilmekçe yeni duran varlık için amortisman gideri yazılmaz (V.U.K. Md.328).

Satılan duran varlığın yerine 3 yıl içinde yeni alınamaz ise yenileme fonu 3. yılın sonunda 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar hesabına devredilerek kapatılır.

Duran varlığın zararlı satışında ise sözkonusu zarar 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabına borç kaydedilir.

Örnek:

- Alış fiyatı (kayıtlı değeri) ₺15.000; birikmiş amortismanı ₺9.000 olan bir demirbaş ₺10.000'ya peşin olarak satılmıştır.
- Alış fiyatı ₺45.000; birikmiş amortismanı ₺36.000 olan bir makine, yerine yeni alınmak amacıyla ₺20.000'ya peşin olarak satılmıştır.
- Yenilenmek amacıyla satılan makinenin yerine ₺80.000 ödenerek yeni bir makine satın alınmıştır.

4. Yeni satınalınan makinenin ekonomik ömrü 5 yıl kabul edilmiş ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplanması kararlaştırılmıştır.
5. Alış fiyatı 50.000 lira; birikmiş amortismanı 30.000 lira olan bir binek otomobil yerine yenisi alınmak amacıyla KDV dahil 25.250 lira (Kullanılmış binek otoların satışında KDV %1'dir) bedelle çek karşılığı satılmıştır.

1	/			
100 KASA HS		11.800		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		9.000		
255 DEMİRBAŞLAR HS			15.000	
391 HESAPLANAN KDV HS			1.800	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS			4.000	
2	/			
100 KASA HS		23.600		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		36.000		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS			45.000	
391 HESAPLANAN KDV HS			3.600	
549 ÖZEL FONLAR HS			11.000	
549.xx Yenileme Fonu				
3	/			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS		80.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS		14.400		
100 KASA HS			94.400	
4	/			
549 ÖZEL FONLAR HS		11.000		
549.xx Yenileme Fonu				
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS		21.000		
730.xx Amortisman Giderleri				
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS			32.000	
5	/			
101 ALINAN ÇEKLER HS		25.250		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		30.000		
254 TAŞITLAR HS			50.000	
391 HESAPLANAN KDV HS			250	
549 ÖZEL FONLAR HS			5.000	
549.xx Yenileme Fonu				
	/			

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubunda aşağıdaki hesaplar yer alır.

- 260 HAKLAR
- 261 ŞEREFİYE
- 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
- 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 264 ÖZEL MALİYETLER

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269 VERİLEN AVANSLAR

260 Haklar

Fiziki varlık şeklinde olmayan, ancak çeşitli sözleşmelere dayanan ve işletmeye belirli haklar sağlayan bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, ithalat kotaları, isim hakları, imtiyaz ve lisans anlaşmaları gibi haklar için yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

Hakkın elde edilmesi için yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süresinde ve en çok 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir.

Örnek:

Bir hizmet işletmesi, marka adına güvendiği bir işletmenin isim hakkını ve iş bilgisini 5 yıl kullanmak (Franchise) karşılığında KDV dahil ₺118.000'yi bankadan ödemistiştir.

260 HAKLAR HS 260.xx İsim hakları	100.000	18.000	118.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS 102 BANKALAR HS			
İsim hakkının kaydı			

İtfa işleminde, ilgili gider hesabı (730/740/760/770) karşılığında; 268 Birikmiş Amortismanlar hesabına alacak kaydı yapılır.

Bu hesap, yararlanma süresi sona erdiğinde ya da elden çıkarıldığında, 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı karşılığında alacaklandırılarak kapatılır.



5 yıl için ₺100.000'ya isim hakkı satın alan işletmenin ilk yıl sonu amortisman kaydını yapınız.

261 Şerefiye

Devrالinan bir işletmenin rayic̄ degeri (özvarlık), katlanılan maliyetten düşük ise aradaki fark bu hesapta izlenir.

Oluşan şerefiye için bu hesaba borç kaydı yapılır ve cari uygulamada 5 eşit taksitte itfa edilir. Ancak, Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasında şerefiyelerin itfasi sözkonusu değildir.

İtfa işleminde, ilgili gider hesabı (7/B-796; 7/A-770) karşılığında; 268 Birikmiş Amortismanlar hesabına alacak kaydı yapılır.

Yararlanma süresi sona erdiğinde ya da elden çıkarıldığında, 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı karşılığında alacaklandırılarak kapatılır.

Örnek:

Bir işletmenin satın almısında işletme sahiplerine, hazır müşteri kitlesi nedeni ile, işletmenin net varlık değerlerinden ₺20.000 fazla ödemede bulunulmuştur.

261 ŞEREFİYE HS 100 KASA HS	20.000	20.000

Burada yapılan ödememin, varlık değerlerini aşan kısmı şerefiye olarak aktifleştirilmiştir.

262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş, genişleme ve reorganizasyon ile ilgili harcamalar aktifleştirilir ise bu hesapta izlenir.

Bu giderlerin aktifleştirilmesi işletmenin tercihine bırakılmıştır. Ancak aktifleştirilen tutarlar daha sonra ifta yolu ile giderleştirilir; defaten (tek seferde) gider yazılamaz.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri bu hesaba borç kaydedilerek 5 eşit taksitte ifta edilir.

İfta işleminde, ilgili gider hesabına (7/B-796; 7/A-770) borç kaydı karşılığında; 268 Birikmiş Amortismanlar hesabına alacak kaydı yapılır.

İfta işlemi tamamlandığında, 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı karşılığında alacaklandırılarak kapatılır.

Örnek:

Bir işletme reorganizasyon çalışmaları ile ilgili olarak bir danışmanlık şirketine bu konudaki hizmetleri karşılığında KDV dahil ₺5.900 ödemistiştir. Ödeme banka havalesiyle yapılmıştır.

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HS	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	900	
102 BANKALAR HS		5.900
/		

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Yeni ürün veya üretim yöntemi geliştirilmesi ile ilgili harcamalar aktifleştirilir ise bu hesapta izlenir.

Bu giderlerin aktifleştirilmesi işletmenin tercihine bırakılmıştır. Ancak aktifleştirilen tutarlar daha sonra ifta yolu ile giderleştirilir; defaten gider yazılamaz.

Bu amaçla yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilerek 5 yılda eşit taksitlerle ifta edilir.

İfta işleminde, ilgili gider hesabına (7/B-796; 7/A750) borç kaydı karşılığında; 268 Birikmiş Amortismanlar hesabına alacak kaydı yapılır.

Yararlanma süresi sona erdiğinde bu hesap, 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı karşılığında alacaklandırılarak kapatılır.

Örnek:

İşletmede yeni bir ürün geliştirme projesi için KDV dahil ₺11.800 harcama yapılmıştır. Ödemeler bankadan gerçekleşmiştir.

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	1.800	
102 BANKALAR HS		11.800
/		

Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasında, araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi öngörülmemiştir. Sadece geliştirme giderleri, belirli koşullarda aktifleştirilebilir (TMS 38).

264 Özel Maliyetler

Kiralanan gayrimenkuller için yapılan, normal tamir-bakım ve temizlik giderleri dışında kalan ve kira bitiminde gayrimenkul sahibine bırakılacak olan ilaveler bu hesapta izlenir.

Bu amaçla yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Kira sözleşme süresinde veya kira süresi belirsiz veya 5 yıldan daha uzun ise, en çok 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir.

İtfa işleminden, ilgili gider hesabına (7/B-796; 7/A-730/740/760/770) borç kaydı karşılığında; 268 Birikmiş Amortismanlar hesabına alacak kaydı yapılır.

Yararlanma süresi sona erdiğinde (itfa işlemi tamamlandığında) bu hesap, 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı karşılığında alacaklandırılarak kapatılır.

Örnek:

Yönetim faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla kiralanan bir binaya ₺4.000 ödenerek ıslıtma sistemi kurulmuştur.

264 ÖZEL MALİYETLER HS	/		4.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS			720		
100 KASA HS					
	/			4.720	

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yukarıda belirtilenler içine girmeyen maddi olmayan duran varlıklar ise bu hesapta izlenir.

Bu hesabın işleyışı 260-264 grubuya aynıdır.

268 Birikmiş Amortismanlar (-)

Maddi olmayan duran varlık itfa paylarının toplandığı hesaptır.

Hesap, birikmiş amortismanın hangi maddi olmayan duran varlık hesabına ait olduğunu izleyecek şekilde yardımcı hesaplara ayrılrı.

Hesaplanan amortismanlar (itfa payları) ilgili gider hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Kullanım hakkı sona eren ya da elden çıkarılan bir maddi olmayan duran varlıkla ilgili birikmiş amortisman, ilgili maddi olmayan duran varlık karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek:

₺40.000'lük özel maliyet bedeli üzerinden %20 itfa payı hesaplanacaktır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	/		8.000		
770.xx Amortisman Gideri					
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS			8.000		
268.xx Özel Maliyetler Bir. Amor.					
Amortisman kaydı	/				

269 Verilen Avanslar

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Bu hesap, avans verilen kişi veya kurumlar itibariyle veya veriliş nedenine göre yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Ödeme yapıldığında hesaba borç, ilgili maddi olmayan duran varlık elde edildiğinde, alacak kaydı yapılır.

Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Bu varlıklar, maden ocakları, petrol yatakları, taş ve kum ocakları gibi üzerinden üretim yapıldıkça tükenen varlıklardır.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

271 ARAMA GİDERLERİ

272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

277 DİĞER TÜKENMİYE TABİ VARLIKLAR

278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)

279 VERİLEN AVANSLAR

Özel bir işletmecilik alanı olduğundan bu grup hesap açıklamalarına yer verilmemiştir.

Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu grupta bulunan hesaplarda, cari dönemde ortaya çıkan ancak gelecek faaliyet döneminden sonraki yıllara ait olan giderler ile cari faaliyet yılina ait olan ancak gelecek bir yıldan daha sonra tahlil edilebilecek gelirler izlenir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur:

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

281 GELİR TAHKUKLARI

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler

Bu dönemde ödenen ancak gelecek yıllara ait olan giderlerin izlendiği hesaptır.

Hesap, peşin ödenen gider türüne göre alt hesaplara ayrılabilir.

Gelecek yıllarda gidere dönüşecek bir ödeme yapıldığında bu hesaba borç kaydı yapılır. Bilanço gününde, bu hesapta bulunan ve gelecek faaliyet dönemi içinde gidere dönüşecek olan tutarlar bu hesabın alacağına, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabının borcuna kaydedilerek dönen varlıklara aktarılırlar. Böylelikle, bu hesapta bir yıldan daha uzun sürede gidere dönüşecek tutarların izlenmesi sağlanır.

Örnek:

İşletmenin yönetim işlerinde kullandığı binanın 36 aylık kirası olarak ₺36.000 bankadan ödenmiştir. Söz konusu tutarın ₺6.000'lük kısmı cari yıla, ₺12.000'lük kısmı sonraki yıla, kalan kısmı ise daha sonraki yıllara aittir.

Bu işlem aşağıdaki yaklaşımlardan biri ile kaydedilebilir.

1. Yaklaşım: Ödeme anında tamamının gider yazılması:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	36.000	36.000
102 BANKALAR HS Ödenen kira giderinin kaydı		

Dönem içinde yukarıdaki kayıt yapıldığında, dönem sonu envanter işlemleri sırasında dönem aktarma kaydının aşağıdaki gibi yapılması gereklidir.

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS	18.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS	12.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		30.000

2. Yaklaşım: Dönem ayrimının ilk kayıt anında yapılması:

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS	18.000		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS	12.000		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	6.000		
102 BANKALAR HS			
Ödenen kira giderinin kaydı		36.000	

Gider ödemesi anında yukarıdaki kayıt yapıldığında dönem sonunda herhangi bir kayıt gerekmez.

3. Yaklaşım: Ödeme anında tamamının 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabına kaydedilmesi:

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS	36.000		
102 BANKALAR HS		36.000	
Ödenen peşin kiranın kaydı			

Dönem içinde yukarıdaki kayıt yapıldığında, dönem sonu envanter işlemleri sırasında aşağıdaki maddenin yapılması gereklidir.

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS	12.000		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	6.000		
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER			
Dönem ayrim kaydı		18.000	

Bu hesap, gider türlerine göre yardımcı hesaplara ayrılabilir.

281 Gelir Tahakkukları

Üçüncü kişilerden tahsili veya bunlar hesabına kesin borç kaydı bir yıl veya daha sonraki yıllarda yapılacak gelirlerin cari döneme ait olanlarının izlendiği hesaptır.

Hesap, tahakkuk eden gelir türüne göre yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Hesap dönemi sonunda, cari döneme ait kısımları hesaplanan gelirler, ilgili gelir hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydı yapılır. Sonraki hesap dönemlerinde gelir kesinleştiğinde bu hesaba alacak, ilgili cari (üçüncü kişi) hesaplara borç kaydedilir.

Bu hesap, gelir türlerine göre yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Örnek:

İşletme, aktifine kayıtlı bulunan mağazasını 1 Temmuz'da, yıllıkı $\text{₺}12.000$ 'ya kiraya vermiştir. Yapılan anlaşmaya göre kira ödemesi toplu olarak ikinci yılın sonunda yapılacaktır.

Bu işlem aşağıdaki gibi kaydedilir.

Cari yıl sonunda:

281 GELİR TAHAKKUKLARI HS	6.000		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS		6.000	
Kira tahakkuku			

İzleyen yıl sonunda:

181 GELİR TAHAKKUKLARI HS	18.000	12.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS		6.000	
281 GELİR TAHAKKUKLARI HS			
Kira tahakkuku ve ödenen varlık hesabına aktarma			

İki yıl dolup kiranın tahsil edilmesi:

100 KASA HS	24.000	6.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS		18.000	
181 GELİR TAHAKKUKLARI HS			
Kira tahsili			

Diger Duran Varlıklar

Yukarıda sayılan duran varlık hesaplarına girmeyen varlıkların izlendiği hesap grubudur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur:

291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV

292 DİĞER KDV

293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

291 Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV

Satin alınan veya imal edilen, amortismana tabi duran varlık edinilmesi sırasında ödenen KDV'nin izlendiği hesaptır. Amortismana tabi bir varlık satın alındığında veya imal edildiğinde ortaya çıkan KDV bu hesabin borcuna kaydedilir. Bu tutar 3 eşit taksitte indirilir. (**Bu uygulama 4369 sayılı kanunun 82/5-d maddesiyle 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından, hesabin işlerliği kalmamıştır.**)

292 Diğer KDV

Ertelenen, iadesi gereken ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan KDV'nin bir yılı aşan tutarları bu hesapta izlenir.

Bu tür KDV ortaya çıktığında ilgili hesap karşılığında bu hesaba borç kaydı yapılır.

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

Gelecek dönem içinde kullanılamayacak olan stokların izlendiği hesaptır. Bu stoklardan kullanımı bir yılın altına düşenler bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesabına aktarılır.

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

İşletmede kullanılma ve satış olanağı kalmayan varlıklar kayıtlı bulundukları hesapların alacağı karşılığında bu hesaba aktarılır. Elden çıkarılanlar hesaptan çıkarılır.

Örnek:

İşletme, aktifinde kayıtlı bulunan ve birikmiş amortismanı ₺40.000, maliyeti ₺50.000 (net defter değeri ₺10.000) olan bir makineyi kullanmaktan vazgeçmiş ve satışına karar vermiştir. Makinenin gerçeğe uygun değeri ₺12.000 olarak öngörülmektedir.

Bu işlem aşağıdaki gibi kaydedilir.

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HS	10.000		
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	40.000		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS Elden çıkarılacak duran varlığın ilgili hesaba aktarılması		50.000	

Makinanın gerçeğe uygun değeri net defter değerinden düşük olursa, 294 nolu hesaba düşük olan değerle aktarılır, aradaki fark zarar olarak kaydedilir.

295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

Peşin ödenen vergi türlerine göre alt hesaplara ayrılır.

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fon ödemeleri bu hesaba borç kaydedilir. İndirilebilme süresi bir yılın altına düşenler bu hesabın alacağı karşılığında 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabına aktarılır.

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar

Yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen duran varlıklar bu hesapta izlenir.

299 Birikmiş Amortismanlar (-)

29 grubunda bulunan amortismana tabi duran varlıklar için ayrılan amortisman tutarları, ilgili gider hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Bu hesap, birikmiş amortismanın ait olduğu duran varlığa göre alt hesaplara ayrılır.

Bu hesabın işleyisi 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı gibidir.

Özet

Duran varlıklar özellikle üretim işletmelerinin bilançolarında (finansal durum tablolarında) önemli yer tutar.

Duran varlıklar mali, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar gibi alt böülümlere ayrılır. Söz konusu ayrımların toplam içindeki büyülüklüğü işletme ihtiyaç ve tercihine göre değişiklik gösterir.

Duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi genel olarak maliyet degeriyle yapılır.

Aktife giren duran varlıklardan aşınma yıpranma ve eskimeye tabi olanlar amortismana tabi tutulurlar. Amortisman, bir duran varlığın maliyetinin sistematik bir şekilde yararlı ömrüne göre giderleştirilmesini ifade eder. Amortisman uygulaması hem maddi hem de maddi olmayan duran varlıklar için söz konusudur.

Amortisman işleminin nasıl yapılacağını genel olarak ilgili mevzuat belirler. Amortisman işleminde amortismana tabi değerin tespiti ve ilgili varlığın yararlı ömrünün bulunması temel konulardır. Bu konuda VUK ve TMS arasında bugün için önemli farklılıklar bulunmaktadır. Ancak, TTK'nın muhasebe standartlarıyla ilgili hükümlerinin (ertelenmemesi durumunda) 01.01.2013 tarihinde uygulamaya gireceği dikkate alınırsa, yakın bir gelecekte iki mevzuatın uyumlAŞtırılması çalışmalarının tamamlandığını görmek mümkün olabilir.

Diğer taraftan, maddi duran varlıklar işletmenin tipine göre duran varlıklar içinde nispeten önemli yer tutar. Bu varlıklarda değer artış veya azalışları da söz konusudur. Bu konuda da mevzuatta bir yeknesaklığa ihtiyaç vardır. Bu konunun çözümü de, VUK ve TMS uyumlAŞtırma çalışmalarının neticelendirilmesine ihtiyaç göstermektedir.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi duran varlık kapsamında **yer almaz**?
 - a. Stoklar
 - b. İştirakler
 - c. Binalar
 - d. Demirbaşlar
 - e. Taşıtlar
2. Aşağıdakilerden hangisi amortisman tabi **değildir**?
 - a. Demirbaşlar
 - b. Taşıtlar
 - c. Boş arsa ve araziler
 - d. Haklar
 - e. Binalar
3. Yararlı ömrü 8 yıl, maliyeti ₺6.000 olan bir maddi duran varlığın, azalan bakiyeler yöntemine göre 2. yıl amortisman tutarı kaç liradır?
 - a. 1.125
 - b. 1.500
 - c. 2.000
 - d. 2.500
 - e. 3.000
4. Aşağıdaki ifadelerden hangisi **yanyıldızdır**?
 - a. Azalan bakiyeler ve normal amortisman yöntemlerinde amortisman süreleri aynıdır.
 - b. Maddi olmayan duran varlıklarda azalan bakiyeler usulü uygulanmaz.
 - c. Azalan bakiyeler yönteminde ilk yılda ayrılan amortisman, normal amortismana kıyasla daha fazladır.
 - d. İlk yıldan sonra normal amortisman yönteminden, azalan bakiyeler usulüne dönülebilir.
 - e. Vergi usul kanununa göre binek otolar için kış amortisman uygulanır.
5. Aşağıdakilerden hangisi maddi olmayan duran varlık kapsamındadır?
 - a. İş avansları
 - b. Peşin ödenen vergiler
 - c. Yeraltı ve yerüstü düzenleri
 - d. İştirakler
 - e. Şerefiye
6. Maliyeti ₺3.000, birikmiş amortismanı ₺2.400 olan demirbaş, %18 KDV dahil ₺1.180'ya peşin olarak satılır ise kâr veya zarar tutarı ne olur?
 - a. 1.820 lira zarar
 - b. 2.000 lira zarar
 - c. 400 lira kâr
 - d. 580 lira kâr
 - e. 600 lira kâr
7. Kiralanan bir binaya yaptırılan cephe kaplama için yapılan KDV hariç ₺8.000'lük harcama aşağıdaki hesapların hangisinde izlenir?
 - a. Demirbaşlar
 - b. Binalar
 - c. Haklar
 - d. Özel maliyetler
 - e. Kuruluş ve örgütlenme giderleri
8. Yeni kurulan bir işletme, başka bir işletmenin isim hakkını kullanması karşılığında ₺30.000 ödeme yapar ise, yapılan ödeme hangi hesapta izlenir?
 - a. Haklar
 - b. Şerefiye
 - c. Kuruluş ve örgütlenme gideri
 - d. Bağlı menkul kıymetler
 - e. İştirakler
9. Yenilemek amacıyla yapılan, amortisman tabi bir maddi duran varlık satışından doğan kâr aşağıdaki hesapların hangisinde izlenir?
 - a. Kasa
 - b. Diğer olağandışı gelir ve kârlar
 - c. Diğer olağan gelir ve kârlar
 - d. Diğer gelirler
 - e. Özel fonlar

10. Aşağıdaki ifadelerden hangisi yanlıştır?

- a. İşletmede kullanılmak için satın alınan mobilyalar Demirbaşlar hesabının borcunda izlenir.
- b. Hesaplanan yıllık amortisman tutarları Birikmiş Amortismanlar hesabının borcuna kaydedilir.
- c. Uzun vadede tutmak amacıyla satın alınan tahviller Bağlı Menkul Kıymetler hesabının borcunda izlenir
- d. İştirak alanında yapılan taahhütler İştiraklere Sermaye Taahhütleri hesabının alacağında izlenir.
- e. Satınalınan telif hakları Haklar hesabının borcunda izlenir

Kendimizi Sınayalım Yanıt

Anahtarı

- 1. a** Yanınız yanlış ise “mali ve maddi duran varlıklar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 2. c** Yanınız yanlış ise “Maddi duran varlıklar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 3. a** Yanınız yanlış ise “Azalan bakiyeler yöntemi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 4. d** Yanınız yanlış ise “Amortismanlar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 5. e** Yanınız yanlış ise “Maddi olmayan duran varlıklar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 6. c** Yanınız yanlış ise “Maddi duran varlık satışı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 7. d** Yanınız yanlış ise “Maddi olmayan duran varlıklar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 8. a** Yanınız yanlış ise “Maddi olmayan duran varlıklar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 9. e** Yanınız yanlış ise “Maddi duran varlıklar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 10. b** Yanınız yanlış ise “Amortismanlar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarları

Sıra Sizde 1

243 İŞTIRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ HS 102 BANKALAR HS Taahhüdün %75'inin ödenmesi	15.000	15.000
/		

Sıra Sizde 2

İlgili yıl amortisman gideri = $((50.000 - 10.000) / 100.000) \times 20.000 = 8.000$. olarak hesaplanır.

Sıra Sizde 3

İkinci yıl amortisman tutarı: $(20.000 - 8.000) \times 0,40 = 4.800$

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS 770.xx Amortisman Giderleri 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS 257.05 Demirbaş B. Amortismanı Amortisman kaydı	4.800	4.800
/		

Sıra Sizde 4

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS 740.xx Amortisman Gideri 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS 268.xx Haklar B. Amortismanı Amortisman Kaydi	20.000	20.000
/		

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan, N.; Sevilengül, O. (2007). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Cemalcılar, Ö. ve Erdoğan N. (2000). **Genel Muhasebe**, İstanbul, Beta.

Cemalcılar, Ö.; Benligiray, Y., Sürmeli, F.,(2009). **Genel Muhasebe**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

Gürsoy, Y. (2011). Bilgisayarlı Muhasebe, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Koç Yalkın, Y. (2005). **Genel Muhasebe**, Ankara, Nobel.

Lazol, İ. (2011). **Genel Muhasebe**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Örten R. (2003). **Genel Muhasebe**, Ankara, Yayın Dağıtım.

Rıdvan B. (Editör), (2011). **Çözümlü Genel Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Sevilengül, O. (2007). **Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Sağlam N; Şengel S. ve Öztürk B. (2009). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

TMS/FRS Seti (2011).

Vergi Mevzuatı.

5

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- ⌚ Mali borçların ne amaçla ve nereden elde edildiğini açıklayabilecek,
- ⌚ Bankaların işletmelere ne tür krediler sağladığını açıklayabilecek,
- ⌚ Ticari faaliyet nedeniyle oluşan senetli ve senetsiz borçların neler olduğunu kavrayabilecek,
- ⌚ Diğer borçların, hangi durumlarda oluştuğu ve neleri kapsadığını sıralayabilecek,
- ⌚ Ödenecek vergilerin neler olduğunu açıklayabilecek,

bilgi ve beceriye sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|--------------------------|------------------------------|
| ⌚ Mali Borçlar | ⌚ Diğer Borçlar |
| ⌚ Nakdi Krediler | ⌚ Alınan Avanslar |
| ⌚ Nakdi Olmayan Krediler | ⌚ Ödenecek Vergi ve Fonlar |
| ⌚ Satıcılar | ⌚ Borç ve Gider Karşılıkları |
| ⌚ Borç Senetleri | ⌚ Gider Tahakkukları |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Mali Borçlar
- ❖ Ticari Borçlar
- ❖ Diğer Borçlar
- ❖ Alınan Avanslar
- ❖ Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- ❖ Borç ve Gider Karşılıkları
- ❖ Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

Yabancı Kaynaklar

GİRİŞ

İşletmenin sahip olduğu varlıklar (ekonomik yapı) ya işletme sahipleri tarafından sağlanır ya da üçüncü kişilere borçlanılarak elde edilir. İşletme varlıklarının kimler tarafından sağlandığını, diğer bir anlatımla varlıkların finans kaynaklarını gösteren pasif hesaplar ikiye ayrılmaktadır. Varlıklar üzerinde işletme sahiplerinin hakkını gösteren gruba “öz kaynak”, borç verenlerin hakkını gösteren gruba ise “yabancı kaynak” denir. Aktifin likidite esasına göre sıralanmasıyla uyumlu olarak pasifteki hesaplar da ilk geri ödenecek kaynaktan başlanarak sıralanır. Böylece yabancı kaynaklardan öz kaynaklara doğru bir sıralama biçimini sceçilir.

İşletmenin gelecekteki ödeme yükümlülüklerini ifade eden yabancı kaynakların ödenme zamanları (vadeleri) işletmelerin ödeme planlarının ve finansal yapılarının belirlenmesi açısından önemlidir. Bu nedenle, ödenme zamanına göre kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bilanço tarihi itibariyle işletmenin; en çok bir yıl içinde veya normal faaliyet dönemi sonuna kadar ödenecek olan borçları kısa vadeli yabancı kaynak, vadesi bir yıldan daha fazla olan veya normal faaliyet döneminden sonraki döneme kalanlar ise uzun vadeli yabancı kaynak olarak gruplanır. 3 ve 4 kod numaraları ile başlayan bu iki yabancı kaynak grubu hesaplarının işleyiş biçimini aynı olup, genelde aynı adla açıklmaktadır. Bu nedenle, üniteye yalnızca kısa vadeli yabancı kaynak hesaplarının işleyışı incelenmektedir. Hesaplar incelenirken; Tek Düzen Hesap Planı'na (TDHP) bağlı kalınmaktadır, ancak işletmede dönem sonu işlemleri sırasında ele alınanlarla, ticaret işletmelerinde genel olarak kullanılmayan bazı hesapların açıklanmasına yer verilmemektedir. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar grubu aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

30 MALİ BORÇLAR

32 TİCARİ BORÇLAR

33 DİĞER BORÇLAR

34 ALINAN AVANSLAR

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Tüm yabancı ve öz kaynak hesaplarının, borç ve alacak taraflarına aynı değerle (kayıtlı değer) kayıt yapılır. Bu hesaplar, ilk defa alacak taraflarına kayıt yapılarak çalışmaya başlar ve alacak kalanı verirler.

DİKKAT



İşletmenin kaynak yapısı, yabancı ve öz kaynaklar olmak üzere iki ana gruptan oluşmaktadır.

SIRA SİZDE



İşletmenin kaynak yapısını oluşturan hesap grupları sıralanırken hangi ilke göz önünde bulundurulmaktadır?

MALİ BORÇLAR

İşletmeler, öz kaynaklarının yetersiz olduğu durumlarda finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere, kredi kuruluşları ya da para ve sermaye piyasalarından fon sağlarlar. Mali (finansal) borçlar; bankalardan alınan krediler ile işletme tarafından ihraç edilmiş olan menkul kıymetler karşılığında oluşan borçları kapsamaktadır. 30 Mali Borçlar grubunda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır:

300 BANKA KREDİLERİ

301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)

303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ

305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER

306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI (-)

309 DİĞER MALİ BORÇLAR

Mali borçları oluşturan hesaplardan banka kredileri ve çıkarılmış bonolar ve senetler ile ilgili açıklamalara ve örneklere aşağıda yer verilmektedir.



Mali Borçlar, ne amaçla ve hangi kaynaklardan sağlanan bir borç grubudur?

300 Banka Kredileri

Özellikle sermaye piyasalarının gelişmediği ülkelerde işletmeler, fon gereksinimlerini büyük ölçüde banka vb. kredi ve finans kuruluşlarından sağlarlar. Bankalar, çeşitli kaynaklardan sağladıkları fonları, gereksinimi olan kişi ve kuruluşlara kanalize ederek, belirli bir faiz karşılığında onların finansman ihtiyacını karşılayan kuruluşlardır. Her ne kadar kredi kelimesinin sözlük anlamı “borç ödemede güvenilir olma, saygınlık, itibar” olarak bilinse de bankanın verdiği kredilerin, krediyi alan kişi veya işletmenin durumuna göre değişik oranda geri ödenmemeye riski vardır. Bu riskin saptanması ve en azı indirilebilmesi için, kredi talebinde bulunan kişi veya kurumların finansal durumlarının ve borç ödeme güçlerinin iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun için de bankalar; kredi talebinde bulunanlardan, öncelikle işletmenin son üç yılina ilişkin bilanço ve gelir tablolarını daha sonra ise ticaret sicil belgesini, ticaret / sanayi odası veya dernek kaydı belgesini, şirket yetkililerinin imza sirkülerini, şirket ana sözleşmesi ile gerekli görülen diğer belgeleri istemektedir. Ayrıca işletmenin mal varlığı, iş ahlaklı, gerçekleştirilecek projenin katma değer yaratma kapasitesi, teknolojisi ve maliyet yapısı gibi konularda da istihbarat yapılmaktadır. Tüm belgeler ve edinilen bilgiler değerlendirilerek verilecek kredi tutarı belirlenmekte ve bu tutara göre şube veya genel müdürlük tarafından olumlu karar verildiğinde kredi sözleşmesi imzalanmaktadır.

Bankalar, geri ödeyeceği konusunda güven duydukları gerçek ve tüzel kişilere nakit krediler veya nakit olmayan krediler (teminat mektupları, kefalet kredileri gibi) olmak üzere iki tür kredi vermektedir.

Banka kredileri hesabı bir ana hesap olup, alınan kredinin; ₺ veya yabancı para cinsinden olmasına, yurtçi veya yurtdışından sağlanmasına, kredi türlerine, çalışılan bankaların adlarına göre yardımcı hesaplara ayrılabilir.

Hesabın alacağına;

- Nakden veya hesaben kullanılan kredi tutarı,
- Çekilen krediye tahakkuk ettirilen faiz ve komisyonlar,
- Yabancı para cinsinden kredilerin, değerlemeden doğan kur (artışı) farkları,

Hesabın borcuna ise;

- Kredi hesabına nakden veya hesaben yapılan ödemeler,
- Teminatlı kredilerde, teminatların nakde çevrilmesi ile yapılan ödemeler,
- Dönem sonunda hesabın kapatılması

durumlarında kayıt yapılmaktadır.

Uzun vadeli 400 Banka Kredileri hesabında yer alan ve bir yıl içinde ödenecek olan anapara taksitleri ve faizleri ise dönem sonunda 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri hesabına alınarak izlenir.

Aşağıda nakit ve nakit olmayan kredi türlerine ilişkin açıklamalara ve örnek uygulamalara yer verilmektedir.

Nakit Krediler

Bankaların müşterilerine nakit para vererek kullandırdıkları kredilerin (ticari kredi) başlıcaları; iskonto, iştira, avans ve borçlu cari hesap kredileridir.

Borçlu cari hesap kredisinde banka, kredi talep eden müşterilerine belirli tutarla sınırlı olmak koşuluyla bir cari hesap açar ve bu hesaptan (kredi sınırları içinde) para çekmelerine ve yatırmalarına izin verir. Hesap kapanmadığı sürece işletme bankaya borçlu olacağinden, bu tür ilişkinin izlendiği hesaplar “borçlu cari hesap” olarak nitelendirilmektedir.

Herhangi bir vade sınırlaması olmayan bu kredi hesaplarına yılda dört kez (31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül, 31 Aralık) faiz (finansman) gideri tahakkuku yapılır ve banka 15 gün önceden haber vermek koşuluyla hesabı istediği zaman kapatma hakkına sahiptir. Borçlu cari hesap şeklinde açılan krediler kendi aralarında; açık krediler, kefalet karşılığı ve maddi teminat karşılığı olmak üzere üçer şekilde ayrılmaktadır.

Açık Krediler

Bu kredi türünde, borç alanın imzasından başka bir teminat aranmaksızın kredi açılmaktadır. Teminatı olanlara göre limiti daha düşük olan bu krediler, banka tarafından çok iyi tanınan ve mali durumları daha dikkatli izlenebilen kişi ve kuruluşlara açılmaktadır. Bu krediyi alabilecek olanlar için; finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının iyi olması, iyi bir iş ahlakı ile oluşturulmuş uzun bir ticari geçmiş ve deneyime sahip olunması aranan en önemli koşullardır.

Örnek:

1. İşletme, A Bankasından ₺350.000 limitli bir kredi sağlamış ve borçlu cari hesabından aynı banka nezdindeki ticari mevduat hesabına ₺300.000 aktarılmıştır.

102 BANKALAR HS	/	300.000		
300 BANKA KREDİLERİ HS			300.000	
	/			

Bu kayıtlı, işletmenin A Bankasına olan borcunda ₺300.000'luk bir artış olurken, aynı bankadaki ticari mevduat hesabında da bu tutarda bir artış olmaktadır.

2. İşletme, ihtiyacı nedeniyle aynı bankadaki borçlu cari hesaptan ₺50.000 çekmiştir.

100 KASA HS	/	50.000		
300 BANKA KREDİLERİ HS			50.000	
	/			

Yukarıdaki maddenin kaydıyla, işletmenin A Bankasına olan borcunda ₺50.000'lük bir artış olurken kasasında da aynı tutarda bir artış meydana gelmektedir. İşletme, bu kayıtlı ₺350.000 limitli kredinin tamamını kullanmış ve bu borcu ödeyip azaltmadan, hesaptan tekrar kredi çekme olanağını yitirmiştir.

3. Alıcılardan B, ₺80.000'lük borcunu işletmenin A Bankasındaki borçlu cari hesabına havale etmiştir.

/			
300 BANKA KREDİLERİ HS		80.000	
120 ALICILAR HS			80.000
/			

4. İşletme, A Bankasındaki borçlu cari hesaba ₺120.000 yatırılmıştır.

/			
300 BANKA KREDİLERİ HS		120.000	
100 KASA HS			120.000
/			

Borçlu cari hesaba yatırılan bu tutardan sonra, hesabın alacak kalanı olan ₺150.000 (350.000 – 200.000) işletmenin bankaya olan kredi borcunu göstermektedir. İşletme, kredi limiti olan ₺350.000'ye kadar yeniden ₺200.000 çekebilir.

5. A Bankasının işletmeye gönderdiği hesap özetinde, ₺15.000 faiz tahakkuk ettirdiği görülmektedir.

/			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS		15.000	
300 BANKA KREDİLERİ HS			15.000
/			

İşletmenin bankaya olan kredi borcu tahakkuk eden faizle birlikte aşağıda görüldüğü gibi ₺165.000 (365.000 -200.000) olmuştur.

300 BANKA KREDİLERİ HESABI			
Yatırılan	80.000	Virman	300.000
Yatırılan	120.000	Çekilen	50.000
		Faiz	15.000
	<u>200.000</u>		<u>365.000</u>

DİKKAT



Açık kredi, hiçbir teminat istenmediği için yalnızca güvenilen ve mali durumu kolayca izlenebilen işletmelere açılır.

Maddi Teminat Karşılığı Krediler

Açık kredilerin geri ödenmemeye riski büyük olduğu için bankalar, kendilerini güvenceye almak üzere kredi talebinde bulunanlardan ya sağlam bir kefil ya da maddi teminat isterler. Değerli madenler, menkul kıymetler, ticari mallar ve kambiyo senetleri maddi teminat olarak kabul edilen varlıklardır. Ancak açılacak kredi tutarı, teminat olarak alınan varlıkların değerinden belli bir miktar daha az olmaktadır. Marj denilen ve yüzde ile ifade edilen bu kısım, bankanın güvence payı olarak tanımlanmaktadır.



Kredi açılırken hesaplanan marj, banka için bir emniyet payıdır.

Örnek:

İşletme, ₺75.000 değerindeki devlet tahvilini kredi talebinde bulunduğu Y Bankasına teminat olarak vermiş ve adına açılan % 20 marjlı üç ay vadeli avans kredisini çekmiştir. Kullanılan kredi için vade sonunda hesaplanan ₺10.000 finansman gideri ve anapara birlikte işletmenin aynı bankadaki ticari mevduat hesabından aktarılarak ödenmiştir.

1. Kredinin alınması

/			
100 KASA HS		60.000	
	300 BANKA KREDİLERİ HS		60.000
/			

Verilecek kredi tutarını belirlemek için teminata % 20 marj uygulanmaktadır.

$75.000 \times \% 20 = \text{₺}15.000$ marj tutarı

$75.000 - 15.000 = \text{₺}60.000$ kredi tutarı

2. Tahvillerin teminat olarak verilmesi.

/			
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI HS		75.000	
Teminata Verilen Tahviller	75.000		
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE			75.000
BONOLARI HS			
Cüzdanındaki Tahviller	75.000		
/			

3. Kredi tutarının, vade sonunda tahakkuk eden faiziyle birlikte ticari mevduat hesabından ödenmesi

/			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS		10.000	
300 BANKA KREDİLERİ HS		60.000	
102 BANKALAR HS			70.000
/			

4. Teminata verilen devlet tahvillerinin geri alınması

/			
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI HS		75.000	
Cüzdandaki Tahviller 75.000			
/			
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE			75.000
BONOLARI HS			
Teminata Verilen Tahviller 75.000			
/			



İşletmeler, bankalardan ne tür krediler alırlar? Borçlu cari hesap şeklinde açılan krediler kendi aralarında kaça ayrılmaktadır?

Nakit Olmayan Krediler

Bankaların kendi saygınılığını ortaya koymak, müşterisinin taahhüdünü yerine getireceği konusunda üçüncü kişilere güvence vermesi, nakit olmayan kredi olarak ifade edilmektedir. Bu kredi grubunda yer alan en önemli tür, teminat mektuplarıdır. Bankalar, verdikleri teminat mektubu ile müşterisinin bir malın teslimi veya bir borcun ödenmesi gibi yükümlülükleri yerine getirememesi durumunda mektup bedelinin koşulsuz ödeneceğini garantilemektedir. Bu kredi türünde de açık, kefalet karşılığı, maddi teminat karşılığı olmak üzere üç çeşit söz konusudur. Nakdi kredi olmadığı için teminat mektuplarında, banka faiz değil, sadece komisyon almaktadır.

Alınan teminat mektubu, mali nitelikte bir olay olmadığı ve ana hesaplarda bir değişiklik yaratmadığı için kaydı zorunlu olmayıp, aktif ve pasif toplamında değişim yaratmayan Nazım Hesaplarda izlenir. Bankaya ödenen komisyon ise mutlaka kayda alınmak zorundadır.

Örnek:

İşletme, C Şirketine ait işle ilgili bir ihaleye girmek için devamlı çalıştığı X Bankasından kefaletsiz ve karşılıksız T130.000 tutarlı bir teminat mektubu almış ve T5.000 komisyon ödemistiştir.

/			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS		5.000	
100 KASA HS			5.000
/			
900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR		130.000	
Teminat Mektubundan Borçlular			
/			
900 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR			130.000
Teminat Mektubundan Alacaklılar			
/			

İhaleyi işletmenin kazanamaması veya alınan ihalenin tamamlanmasından sonra Nazım Hesaplar ters kayıtlı kapatılır. Teminat Mektubu X Bankasına iade edilir.

304. Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri

Anonim Şirketlerin, İktisadi Devlet Teşekkülerinin ve kamu kurumlarının uzun vadeli fon ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla çıkardıkları borç senetlerine tahvil denir. Tahvil çıkararak borçlanma durumunda, uzun vadeli bir yabancı kaynak hesabı olan “405 Çıkarılmış Tahviller Hesabı” tahvillerin nominal değeriyle alacaklandırılır. Borç geri ödendiğinde ise hesaba borç kaydedilir.

Örnek:

- D İşletmesinin İhraç ettiği nominal değerler toplamı ₺300.000 olan 3 yıl vadeli tahvillerinin tamamı satılmış, bedeli işletmenin bankadaki hesabına yatmıştır.

102 BANKALAR HS	/	300.000		
405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER HS	/	300.000		

- Satılmış olan tahvillerin dönem sonunda işleyen ve izleyen dönem sonuna kadar ödenmesi gereken ₺90.000 anapara borç taksiti ile birlikte tahakkuk etmiş faizi ₺15.000'dir.

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER HS	/	90.000		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	/	15.000		
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ	/	105.000		

Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek tahvil anapara borç taksitleriyle tahvillerin tahakkuk edip de henüz ödenmeyen faizleri 405 no'lu hesaptan çıkarılarak “304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri” hesabının alacağına aktarılır.

305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler

Dolaşımındaki finansman bonoları ve banka bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonların izlendiği hesaptır. Söz konusu menkul kıymetler ihraç edildiğinde nominal bedelle alacaklanan hesap, geri ödenme durumunda ise borçlanır.

Örnek:

- Z A.Ş., nominal değerler toplamı ₺200.000 olan 90 gün vadeli finansman bonosunu ₺120.000 net değer ile satmıştır.

100 KASA HS	/	120.000		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	/	80.000		
305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER HS	/	200.000		

TİCARİ BORÇLAR

Kuruluşun ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlarının kaydedildiği hesap grubudur. 32 Ticari Borçlar grubunda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır:

320 SATICILAR

321 BORÇ SENETLERİ

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

320 Satıcılar

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan kısa vadeli senetsiz borçların izlendiği hesaptır.

Satıcılar hesabı; kredi ile (veresiye) alınan mal veya hizmet nedeniyle alacaklandırılır, söz konusu borçların çeşitli şekilde (nakden, çekle, senetle) ödenmeleri sonucu borçlandırılır. Hesabın alacak kalanı, işletmenin henüz ödenmemiş senetsiz borçlarını gösterir.

Satıcılar hesabı bir ana hesap olup, işletmenin toplam senetsiz borçlarını gösterir. Her bir satıcıya olan borcun ayrı ayrı izlenmesi için yardımcı hesapların açılması gerekmektedir.

Örnek:

1. İşletme, satıcı A'dan ₺80.000 + % 18 KDV tutarında ticari malı kredili olarak satın almıştır.

153 TİCARİ MALLAR HS	80.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	14.400		
320 SATICILAR HS		94.400	

2. Satın alınan bu mallar için nakliye gideri olarak ₺1.000 + % 18 KDV tutarı nakden ödenmiştir.

153 TİCARİ MALLAR HS	1.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	180		
100 KASA HS		1.180	

3. Satıcı A'ya olan borcun ₺40.000'si için bir çek düzenlenmiş, ₺20.000'si senet cirosu ile, kalan ₺34.400'si ise nakden ödenmiştir.

320 SATICILAR	94.400		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR.	40.000		
121 ALACAK SENETLERİ	20.000		
100 KASA	34.400		

321 Borç Senetleri

İşletme, kredili olarak satın aldığı mal ve hizmetlerin karşılığını senetlerle ödeyebilir. Borç senetleri olarak bilinen bu senetler; alınan mal veya hizmet bedeline ya da önceki borca karşılık bir bono imzalanıp

verilmesi veya işletme üzerine çekilen poliçenin kabul edilmesiyle oluşurlar. Hesap, bono imzalanması veya poliçenin kabulu nedeniyle alacakları, bu senetlerin çeşitli şekillerde ödemesi durumunda ise borçlanır. Senetlerin üzerinde yazılı değerleriyle kayıt düşülen bu hesabın, herhangi bir andaki alacak kalani, işletmenin o andaki henüz ödenmemiş senetli borçlarının yazılı değerlerini (nominal değerler) vermektedir.



Örnek:

İşletme, ₺150.000 değerinde ticari mal satın almış, karşılığında % 18 KDV ile birlikte ₺177.000 tutarında 30 gün vadeli bir bono imzalamıştır.

153 TİCARİ MALLAR HS	150.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	27.000		
321 BORÇ SENETLERİ HS		177.000	

Senet tutarına dahil edilmeyen damga pulu tutarı genel yönetim gideri olarak muhasebeleştirilir.

Örnek:

İşletme, kısa vadeli senetsiz borcunun bulunduğu satıcı B'nin düzenlediği ₺40.000 tutarındaki poliçeyi kabul ederek imzalamıştır.

320 SATICILAR HS	40.000		
321 BORÇ SENETLERİ HS		40.000	

İşletme, vadesi gelen bir senedi ödeymeyecek durumda ise alacaklıya senedi yenileme önerisinde bulunur. Alacaklarının rızası üzerine gerçekleşen senet yenilemesinde işletme, belirli bir orandaki gecikme faiziyle belirli tutardaki giderlere katlanmak zorunda kalır.

Örnek:

Vadesi dolan ₺70.000 tutarındaki bir senet, nakit sıkıntısı nedeniyle ödenmemiştir. Senedin alacaklısıyla yapılan görüşme sonucunda eski senet geri alınmış, yerine iki ay sonra ödenmek üzere ₺72.000 tutarında yeni bir senet düzenlenerek verilmiştir. Fark üzerinden % 18 KDV tutarı nakden ödenmiştir.

321 BORÇ SENETLERİ HS	70.000		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	2.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	360		
321 BORÇ SENETLERİ HS		72.000	
100 KASA HS		360	

Örnek:

İşletme, vadesi gelen ₺55.000 nominal değerli bir borç senedi için çek düzenleyip vermiştir.

321 BORÇ SENETLERİ HS	55.000	55.000
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS		



Borç senetlerinin yenilenmesi hangi durumlarda söz konusu olmaktadır?

326 Alınan Depozito ve Teminatlar

Bu hesabın alacağına; üçüncü kişilerin belli bir işi yerine getirmelerini, aldıkları bir değeri geri vermelerini, bir alacağın ilgili üçüncü kişi tarafından ödenmesinin sağlanması amacıyla alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerler kaydedilir. Borcuna ise; geri verilen, gelir kaydedilen veya hesaba sayılan tutarlar yazılır. Alınan depozitolar, depozito alınması gereken konu ortadan kalktığında iade edilir.

Örnek:

İşletme, soğuk hava depoları yaptırmak için açtığı bir ihaleye katılan C İşletmesinden ₺80.000 teminat almıştır.

100 KASA HS	80.000	80.000
326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS		

DİĞER BORÇLAR

Herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş olan senetli ve senetsiz borçlar, Diğer Borçlar hesabında izlenir. En çok bir yıl içinde ödenmesi gereken kısa vadeli diğer borçların izlendiği 33 grubu, aşağıdaki hesapları kapsamaktadır:

- 331 ORTAKLARA BORÇLAR
- 332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
- 333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
- 335 PERSONELE BORÇLAR
- 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
- 337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

Bu gruptaki hesapların işleyişi de ticari borçlarda olduğu gibidir. İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç alma vb. nedenlerle) ortaklarına, iştiraklerine, bağlı ortaklıklarına ve personele olan borçları bu hesapların alacağına kaydedilir. Borçların ödenmesi durumunda ise, hesaplar borçlandırılır.

331 Ortaklara Borçlar

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri nedeniyle ortaklara ve bireysel işletmelerde işletme sahibine borçlandığı tutarların izlendiği hesaptır. Ortaklara bir borcun doğması durumunda bu hesaba alacak, ödenmesi durumunda ise borç kaydedilir.

Örnek:

1. İşletme, kısa süreli nakit ihtiyacı için ana ortağı olan C İşletmesinden ₺180.000 borç almıştır.

100 KASA HS	180.000	180.000
331 ORTAKLARA BORÇLAR HS		

2. Alınan borç, tahakkuk ettirilen ₺10.000 faiz ve işleme ilişkin % 18 KDV ile birlikte nakden geri ödenmiştir.

331 ORTAKLARA BORÇLAR HS	180.000	191.800
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	1.800	
100 KASA HS		
/		

335 Personelle Borçlar

Personelin tahakkuk edip de henüz ödenmeyen net ücret, prim, ikramiye vb. ücret eklenileri ile çeşitli nedenlerden doğan alacakları ödeninceye kadar bu hesabın alacağına, tutarlar ödendiğinde ise borcuna kaydedilir.

Örnek:

İşletmenin Ocak ayı ücret bordroları toplamı aşağıdaki gibidir:

Brüt Ücret	56.000
Kesintiler	(17.500)
SSK Primi	7.000
Gelir Vergisi	10.300
Damga Vergisi	200
Ödenecek Net Ücret	38.500
SSK İşveren Payı	4.200

a. Ücret bordrosunun kaydı

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	60.200		
335 PERSONELE BORÇLAR HS		38.500	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS		10.500	
Gelir Vergisi 10.300			
Damga Vergisi 200			
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK		11.200	
KESİNTİLERİ HS			
SSK Primi 7.000			
SSK İşveren Payı 4.000			

b. Ücretin personelle ödenmesi

335 PERSONELE BORÇLAR HS	38.500		
100 KASA HS		38.500	

Bu kayıtlı personelle ödenen net tutar gösterilmekte, ödenecek gelir ve damga vergisi kesintisiyle SSK primleri ise ilgili kuruluşlara ödeninceye kadar, 360 ve 361 no'lu hesapların alacağından izlenmektedir.

ALINAN AVANSLAR

Gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerek diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avanslar, nitelikleri göz önünde bulundurulduğunda diğer yabancı kaynaklardan ayrılır. Bunun nedeni ise alınan avansların para ödeme değil de, mal veya hizmet ödeme yükümlülüğünü zorunlu kılmasıdır. Bu yükümlülükler, 34 Alınan Avanslar grubunda izlenir. Bu grup iki hesabı kapsamaktadır.

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

349 ALINAN DİĞER AVANSLAR

340 Alınan Sipariş Avansları

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahlil ettiği tutarların izlendiği hesaptır. Alıcılarından alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi durumunda ise, borcuna yazılır.

Örnek:

- Alıcı B İşletmesinin satın alacağı mal bedelinin % 40'ı olarak gönderdiği ₺24.000 bankadaki hesabımıza işlenmiştir.

102 BANKALAR HS	24.000		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS		24.000	

2. Mallar alıcıya teslim edilmiş, mal bedelinin kalanı olan ₺36.000 ile % 18 KDV tutarı peşin tahsil edilmiştir.

100 KASA HS	46.800		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS	24.000		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS	60.000		
391 HESAPLANAN KDV HS	10.800		
/			

ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

İşletmeler, yasaların ya da yapılmış olan sözleşmelerin gereği olarak personeline ve de üçüncü kişilere yaptığı ödemelerden kesinti yapmak ve bunları, adına kesinti yaptığı daire ve kuruluşlara ödemekle yükümlüdür. Ücretlerden kesilen Gelir Vergisi, Damga Vergisi, Sosyal Sigortalar Primi, Sendika Aidatı bu kesintilere örnek gösterilebilir. Ayrıca işletmelerin ödemesi gereken Kurumlar Vergisi, Geçici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi vb. diğer vergiler ve fonlar da söz konusudur. Tüm bu kesintiler, ve vergilerin izlendiği 36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler grubu aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

Bu gruptaki hesaplar; vergi, resim, harç, prim, aidat, fon ve diğer kesintilerin yapılmasında ve tahakkukunda alacaklarılar. Ödeme yapıldığında ise borçlanırlar.

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

İşletmenin yasa hükümleri gereğince, personeline ve üçüncü kişilere yaptığı ödemelerden vergi sorumlusu olarak kestiği ya da vergi yükümlüsü sıfatıyla ödemek üzere tahakkuk ettirdiği vergi ve fonların izlendiği hesaptır. Bu hesap kendi içinde vergi ve fon türüne göre yardımcı hesaplara bölünür.

Örnek:

1. İşletme, ithal ettiği ticari mallar için gümrük komisyonu olarak ₺5.000 + % 18 KDV tutarını nakden ödemistiştir. Ödeme üzerinden % 20 gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

153 TİCARİ MALLAR HS	5.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	900		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS		1.000	
360.01 Gelir Vergisi Kesintisi 1.000			
100 KASA HS		4.900	
/			

2. Hesaplanan ₺1.000 gelir vergisi tutarı bankadan ödenmiştir.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS	1.000		
102 BANKALAR HS		1.000	

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

İşletmenin ödediği ücretlerden, sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye bağlı tutmakla yükümlü olduğu emeklilik keseneği ve sigorta primleri bu hesapta izlenir. Bunlara ek olarak işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülükler de ödenmek üzere bu hesabın alacağına kaydedilir. Bu tutarların ödenmesi, taksitlendirilmesi veya ertelenmesi durumunda ise borçlandırılır. Hesap, ödenecek kesinti türlerine göre yardımcı hesaplara bölünür.

Örnek:

İşletmenin yönetim bürosu çalışanlarının Nisan ayına ilişkin tahakkuk etmiş ₺8.200 SGK primiyle, ₺2.300 işsizlik sigortası primi bankadaki hesaptan ödenmiştir.

1. Primlerin tahakkuk kaydı

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	10.500		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK		10.500	
KESİNTİLERİ HS			
361.00 SGK Primi 8.200			
361.01 İşsizlik Primi 2.300			

2. Primlerin ödenmesi

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS	10.500		
102 BANKALAR HS		10.500	

BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmemeyen veya tutarı bilinse de ne zaman tahakkuk edeceği belli olmayan kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği bir hesap grubudur.

Dönemsellik kavramı gereğince; bilanço gününde ortaya çıkan ancak alacaklısı tarafından henüz istenebilir duruma gelmemiş giderlerin, dönem kârından indirilmesi gerekmektedir. Bu görevi, Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubu yerine getirmektedir.

Aktifte belli bir varlıkla ilgili olmayan borç ve gider karşılıkları, aktifi düzenleyici hesap durumundaki değer düşüklüğü karşılıklarından ayrırlırlar ve bir borç kalemi olarak bilançonun pasifinde yer alırlar. 37 Borç ve Gider Karşılıkları grubu aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

- 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
- 371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)
- 372 KİDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
- 373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
- 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370 Dönem Kârı ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

Kurumlar vergisi yükümlüsü (KVK. md.1-mük.md.6) durumunda olan;

- Anonim şirketler,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu teşebbüsleri,
- Dernek ve vakıflara ait İktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları,

kâr elde ettiklerinde, bunun bir bölümünü kamu maliyesine vergi olarak ödemek zorundadırlar. Söz konusu vergiler, vergi dairesince izleyen yılda, gelirin beyanından sonra isteneceği için Dönem Kârı üzerinden hesaplanan vergi ve yükümlülük tutarı kadar, dönem brüt kârından indirilmek suretiyle karşılık ayrılır. 370 no'lu hesap dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve yasal yükümlülükler tutarı kadar alacakları. İzleyen dönemde vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda borç kapatılır.

Örnek:

Z A.Ş.'nin yılsonunda Dönem Kârı üzerinden hesaplanmış olan kurumlar vergisi tutarı ₺40.000'dir.

————— / —————	————— / —————	————— / —————
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI HS 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS	40.000	40.000

Bu kayıtlı, dönem kârı üzerinden hesaplanmış olan kurumlar vergisi tutarı, öncelikle 691 no'lu hesaba borç yazılarak dönemin gelir tablosunda bir gider unsuru olarak gösterilmektedir. Vergi tutarı aynı zamanda 370 no'lu hesaba alacak kaydedilerek dönem sonu bilançosunda bir kısa vadeli yabancı kaynak kalemi (vergi borcu) olarak izleyen yıla devredilmektedir.

371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri(-)

Dönem içinde elde edilen gelirlerden kesinti yoluyla ödenen vergiler ve dönem kârının doğuracağı vergiye karşı peşinen ödenen geçici vergiler dönemde 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabının borcuna kaydedilir. Bu hesapta biriken peşin ödenmiş vergi ve fonları aktifte bırakmak, pasifte net vergi yükümlülüğünü görmeye engel olur. Bu nedenle 193 no'lu hesabın borcunda biriken tutar, bu hesabın alacağına karşılığında 371 no'lu hesabın alacağına kaydedilerek pasifte taşınmak zorundadır. Pasifi düzenleyen, aktif nitelikli bu hesabın borç tutarı pasifte bir indirim olarak yer alır ve kesinleşecek vergi borcunu gerçek (net) değerine indirger.

Örnek:

Z A.Ş.'nin ₺80.000 tutarındaki vergi yasal yükümlülük karşılığından mahsup edilmek üzere, cari dönemde ilgili geçici vergileri dahil peşin ödenen vergi ve fon tutarı ₺65.000'dir.

371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ HS	65.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS		65.000

Bu kayıtlı, yıl içinde ödenen geçici vergi tutarı "193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabından bilançonun pasifine taşınarak, 370 no'lu hesaptan mahsup edilmek üzere 371 no'lu hesaba aktarılmaktadır.

Bu kayıtlardan sonra 37 Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubunun dönem sonu bilançosundaki net görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	371 DÖN. KÂRININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)
• 65.000 — 65.000	65.000

AKTİF	Z A.Ş'nin 31.12.20xx Tarihli Bilançosu	PASİF
	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR - -	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 15.000 • Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 80.000 • Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük.(-) <u>(65.000)</u>

GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

Dönem içinde tahlil edildiği halde, gelecek dönemi ilgilendiren faiz, kira vb. bazı gelirlerin dönemsellik ilkesi gereği, gelir yazılıacağı ilgili döneme kadar bir hesapta tutulması gerekmektedir. Aynı biçimde tutarı kesinlikle belli olan ancak alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş giderlerin de ödeninceye kadar bir hesapta izlenmesi kaçınılmazdır. Söz konusu gelir ve giderlerin izlendiği 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubu, aşağıdaki iki hesaptan oluşmaktadır.

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381 GİDER TAHAKKUKLARI

Hesabın uzun vadeli grubu ise 48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları'dır.

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler

Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun olmayan süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır. Peşin tahsil olunan gelirler, bu hesabın alacağına kaydedilir. Ait olduğu dönemde ilgili gelir hesaplarına aktarılarak borç kaydı alır.

Örnek:

Bilgisayarların bakımını yapan C İşletmesi, iki aylık bakım ücreti olan ₺6.000 + % 18 KDV'sini Kasım ayında banka ceki alarak tahsil etmektedir. (İşletme aylık finansal tablo düzenlemektedir).

1. İki aylık bakım tutarının alınması ve Kasım ayına ait gelirin ilgili sonuç hesabına kaydedilmesi

101 ALINAN ÇEKLER HS	7.080	3.000	3.000	1.080
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS				
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS				
391 HESAPLANAN KDV HS				

2. Aralık ayına ait gelirin ilgili gelir hesabına aktarılması

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS	3.000	3.000	3.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS				

381 Gider Tahakkukları

Bir belgeye dayanarak hesaplanan ve gelecek aylarda ödenmesi yapılacak gider tahakkuklarının alacak kaydedildiği bu hesap, ödeme yapıldığında borçlandırılır. Hesap; ücret, kira, su, elektrik vb. dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin türüne göre bölümlenebilir.

Örnek:

İşletme, 1 Aralık tarihinde iki aylığına bir iş makinesi kiralamıştır. İki aylık kira tutarı olan ₺3.000 ve % 18 KDV kira süresi sonunda banka tarafından ödenmiştir.

1. Aralık giderinin tahakkuku

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	1.500	1.500		
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS				

Bu kayıtlı makinenin Aralık ayına ait kirası, ödeme yapılmadığı halde ilgili gider hesabına borç kaydedilmiş, karşılığında ise ödeme olmadığı için 381 Gider Tahakkukları hesabı alacaklandırılmıştır.

2.

/			
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS		1.500	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS		1.500	
191 İNDİRİLECEK KDV HS		540	
102 BANKALAR HS			3.540
/			

Bu kayıtlı, Aralık ayında gider tahakkuku yapılan tutar 381 no'lu hesap borçlandırılarak iptal edilmekte, Ocak ayının kirası ilgili gider hesabının borcuna aktarılmakta ve kira bedeliyle KDV tutarı kadar bankadaki hesabından para çıkışı gerçekleşmektedir.

Özet

İşletmenin kaynak yapısını oluşturan ilk hesap grubu yabancı kaynaklardır. Bu grup, işletme varlıklarının üzerindeki borç verenlerin hakkını gösterir ve geri ödenme sürelerine göre kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar olarak ikiye ayrılır. Bir faaliyet dönemi veya en geç bir yıl içinde geri ödenmesi gerekenler kısa vadeli, bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecekler ise uzun vadeli yabancı kaynaklarda izlenmektedir. İşleyiş biçimleri aynı olan bu grupta, bazı farklılıklar dışında genelde hesaplar aynı adla açılmaktadır. Borçların ortaya çıkış nedenleri dikkate alınarak, gerek kısa gerekse uzun vadeli yabancı kaynak hesapları; mali (finansal) borçlar, ticari borçlar, diğer borçlar, ödenecek vergi ve yükümlülükler ile borç ve gider karşılıkları gibi alt ana grupta ayrılmaktadır.

Mali borçlar, işletmenin finansman ihtiyacını karşılamak üzere kredi kuruluşları ile para ve sermaye piyasalarından sağladığı borçların izlendiği hesaplardır. Sermaye piyasalarının güçlü olmadığı ülkelerde işletmelerin fon ihtiyacını büyük ölçüde bankalar karşılamaktadır. İşetmeler bankalardan kredi talep ettiklerinde, istenen borcun zamanında geri ödenip ödenmeyeceği ile ilgili durum değerlendirmesi yapılır. Bunun için de işletmenin en az üç yıllık finansal tabloları analiz edilmekte ve bazı yasal belgeleri incelenerek işletmenin güvenilirliği ölçülmektedir. Bu konuda olumlu bir fikir oluştuğunda, bankalar belirli faiz ve komisyon bedeli karşılığında ve de belli tutarlardaki değerlerin (mal, senet, tahlil vb.) kefaleti ve teminati koşuluyla işletmeye kredi sağlarlar. Bankalar, işletmelere nakit ve nakit olmayan krediler vermektedir. Müşterilere para verilerek kullandırılan nakit kredilerinin (ticari krediler); açık kredi, kefalet ve teminat karşılığı kredi olmak üzere üç türü bulunmaktadır. Nakit olmayan krediler arasında en bilineni bankalardan alınan teminat mektuplarıdır. Bu tür kredilerde banka faiz değil, yalnızca komisyon almaktadır.

Yabancı kaynakların önemli bölümlerinden biri de ticari borçlardır. İşletmenin faaliyet konusıyla ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetli ve senetsiz borçlarının izlendiği hesap grubudur. Bu grupta satıcılar, borç senetleri, borç senetleri reeskonto (bir indirim kalemi olarak), alınan depozito ve teminat hesapları yer almaktadır.

İşletmenin ticari bir nedene dayanmadan meydana gelmiş olan senetli ve senetsiz borçları ise diğer borçlar olarak sınıflandırılmaktadır. Ortaklara, iştiraklere, bağlı ortaklıklara ve personele borçlar başlıca diğer borçlar grubu hesaplarıdır.

Yasalar ya da yapılmış olan sözleşmeler gereği işletmeler; personeline veya üçüncü kişilere yaptığı ödemelerden kesinti yapmak ve bunları daha sonra adına kesinti yaptığı ilgili kurumlara ödemek zorundadır. Gelir vergisi, damga vergisi, sosyal sigortalar primi vb. kesintiler ilgili dairelere yatırılıncaya kadar “Ödecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler” hesap grubunda izlenir.

Kısa vadeli yabancı kaynaklar arasında yer alan diğer önemli bir bölünüş de “Borç ve Gider Karşılıkları” hesap grubudur. Bu grupta yer alan 370 Dönem Kârının Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı hesabının alacağında, kurumlar vergisi yükümlüsü olan işletmelerin izleyen dönemde ödeyecekleri vergi ve yükümlülükler için dönem kârı üzerinden ayrılan karşılıklar yer almaktadır. Bu hesabın hemen altında ise ödenen geçici verginin (peşin vergi) bir indirim kalemi olarak gösterildiği 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabı bulunmaktadır. Yanında eksiz işaret olunan aktif karakterli bu hesabın borç tutarı, dönem sonunda 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabının borsundaki değerin aktarılması ile oluşmaktadır.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi bankalardan alınan nakdi kredilerden biri **değildir**?

- a. Avans
- b. İskonto
- c. Teminat Mektupları
- d. Borçlu Cari Hesap Kredileri
- e. İstira

2. _____

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	5.000
300 BANKA KREDİLERİ	5.000

Bu yevmiye kaydı aşağıdaki işlemlerden hangisiyle ilişkilidir?

- a. Banka kredisinin geri ödenmesi
- b. Banka kredisine faiz tahakkuk ettirilmesi
- c. Bankadan kredi çekilmesi
- d. Bankadaki mevduat hesabına faiz tahakkuk ettirilmesi
- e. Bankadaki mevduat hesabından faiz giderinin düşülmesi

3. Aşağıdaki hesaplardan hangisi Ticari Borçlar grubunda **yer almamaktadır**?

- a. Satıcılar
- b. Borç Senetleri
- c. Alınan Depozito ve Teminatlar
- d. Verilen Sipariş Avansları
- e. Borç Senetleri Reeskontu(-)

4. _____

321 BORÇ SENETLERİ	7.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.500
321 BORÇ SENETLERİ	8.500

Bu yevmiye kaydı aşağıdaki işlemlerden hangisine aittir?

- a. Senetli borca faiz işlemesi
- b. Borç senetlerinin yenilenmesi
- c. Borç senetlerinin vadesinden önce ödenmesi
- d. Senetsiz borca karşılık senet verilmesi
- e. Borç senetlerinin ödenmesi

5. Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubunda bir indirim unsuru olan hesap hangisidir?

- a. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- b. Kıdem Tazminatı Karşılığı
- c. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları
- d. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri
- e. Maliyet Giderleri Karşılığı

6. _____

100 KASA	20.000
331 ORTAKLARA BORÇLAR	20.000

Bu kayıt aşağıdaki işlemlerden hangisiyle ilgilidir?

- a. İşletmenin ortaklarına mal alıştı nedeniyle borcu doğmuştur.
- b. İşletme, ortaklarından nakit sıkışıklığı nedeniyle borç almıştır.
- c. İşletmenin ortaklarına olan borcu azalmıştır.
- d. İşletme, ortaklarına olan borcunu nakden ödemistiştir.
- e. İşletme, ortaklarına olan borcu için faiz ödemistiştir.

7. Alınan avanslar hesabını, diğer yabancı kaynak hesaplarından ayıran özellik aşağıdakilerden hangisidir?

- a. Alınan avanslar ticari faaliyetle ilgili olmayan borçlardır.
- b. Alınan avanslar, belirli bir dönem sonunda faiziyle birlikte ödenecek borçlardır.
- c. Alınan avanslar nakit ihtiyacımız nedeniyle ortaklarımızdan aldığımız borçlardır.
- d. Alınan avanslar mal satın alınmasıyla ilgili olarak kullanılan bir hesaptır.
- e. Alınan avanslar paradan önce, bir mal veya hizmet ödeme yükümlülüğündür.

8. Aşağıdaki hesaplardan hangisi Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler grubunda yer almaktadır?

- a. Dönem Kârının Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı
- b. Ödenecek Vergi ve Fonlar
- c. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri
- d. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar
- e. Kıdem Tazminatı Karşılığı

9. İşletmenin pazarlama bölümündeki çalışanları için yapılmış olan ücret tahakkuku kaydında, hangi hesap yanlış kullanılmıştır?

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERİ	XX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	XX
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.	XX
335 PERSONELE BORÇLAR	XX
103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDE. EMİR.	XX

- a. 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar
- b. 335 Personele Borçlar
- c. 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri
- d. 361 Sosyal Güvenlik Kesintileri
- e. 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

10. İşletme, satıcılara olan ₺7.500 tutarındaki senetsiz borcunu, aynı tutardaki alıcılarından aldığı bir senedi ciro ederek ödemistiştir. Bu işlemle ilgili olarak aşağıdaki kayıtlardan hangisi doğrudur?

a. 321 BORÇ SENETLERİ	7.500
121 ALACAK SENETLERİ	7.500
b. 320 SATICILAR	7.500
321 BORÇ SENETLERİ	7.500
c. 320 SATICILAR	7.500
121 ALACAK SENETLERİ	7.500
d. 121 ALACAK SENETLERİ	7.500
320 SATICILAR	7.500
e. 120 ALICILAR	7.500
321 BORÇ SENETLERİ	7.500

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

- 1. e** Yanıtınız yanlış ise “300 Banka Kredileri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 2. b** Yanıtınız yanlış ise “300 Banka Kredileri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 3. d** Yanıtınız yanlış ise “Ticari Borçlar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 4. b** Yanıtınız yanlış ise “321 Borç Senetleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 5. d** Yanıtınız yanlış ise “Borç ve Gider Karşılıkları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 6. b** Yanıtınız yanlış ise “331 Ortaklara Borçlar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 7. e** Yanıtınız yanlış ise “Alınan Avanslar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 8. b** Yanıtınız yanlış ise “Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 9. c** Yanıtınız yanlış ise “335 Personelle Borçlar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 10. c** Yanıtınız yanlış ise “320 Satıcılar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Aktifin likidite esasına göre sıralanmasıyla uyumlu olarak kaynak (pasif) yapısını oluşturan hesaplar da ilk geri ödenecek kaynaktan başlanarak sıralanır. Böylece yabancı kaynaklardan öz kaynaklara doğru bir sıralama biçimini seçilmiş olur.

Sıra Sizde 2

İşletmeler, öz kaynaklarının yetersiz olduğu durumlarda finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere ; kredi kuruluşları ya da para ve sermaye piyasalarından fon sağlarlar. Bu tür kaynaklardan sağlanan borçlar mali borçlar olarak bilinmektedir.

Sıra Sizde 3

İşletmeler, bankalardan nakit veya nakit olmayan krediler olmak üzere iki tür kredi sağlamaktadır. Borçlu cari hesap kredisinde banka, kredi talep eden müşterilerine belirli tutarla sınırlı olmak koşuluyla bir cari hesap açar ve bu hesaptan para çekmelerine – yatırmalarına izin verir. Borçlu cari hesap kredileri, kendi aralarında; açık krediler, kefalet ve maddi teminat karşılığı krediler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Sıra Sizde 4

İşletme, vadesi gelen bir senedi ödemeyeyecek durumda ise alacaklıya senedi yenileme önerisinde bulunur. Alacakının rızası üzerine gerçekleşen senet yenilemesinde işletme, belirli bir orandaki gecikme faiziyle bazı giderlere katlanmak zorunda kalır.

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (1999). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Bayırlı, R. (Editör) (2011). **Çözümlü Genel Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Koç Yalkın, Y. (2005). **Genel Muhasebe**, Ankara, Nobel.

Örten, R. ve Karapınar, A. (2007). **Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Sevilengül, O. (2009). **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Tek, N. (2011). **Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, İzmir, Birleşik Matbaacılık.

Yükçü, S. (2009). **Finansal Muhasebe**, İzmir, Birleşik Matbaacılık.

6

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- ⌚ Öz kaynak kavramı ve kapsamını kavrayabilecek,
 - ⌚ Ödenmiş ve ödenmemiş sermayenin neyi ifade ettiğini açıklayabilecek,
 - ⌚ Sermaye yedeklerinin hangi nedenlerle meydana geldiğini sıralayabilecek,
 - ⌚ Kâr yedeklerinin hangi kriterlere göre ayrıldığını belirleyebilecek,
 - ⌚ Dönem net kârı (zararı) tutarının nasıl olduğu konularını ayırt edebilecek,
- bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | | | |
|---|-----------------------------|---|------------------------|
| ⌚ | Esas Sermaye | ⌚ | Yasal Yedekler |
| ⌚ | Ödenmemiş Sermaye | ⌚ | Statü Yedekleri |
| ⌚ | Ödenmiş Sermaye | ⌚ | Olağanüstü Yedekler |
| ⌚ | Hisse Senedi İhraç Primleri | ⌚ | Özel Fonlar |
| ⌚ | Hisse Senedi İptal Kârları | ⌚ | Dönem Kârı veya Zararı |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Ödenmiş Sermaye
- ❖ Sermaye Yedekleri
- ❖ Kâr Yedekleri
- ❖ Geçmiş Yıllar Kârları
- ❖ Geçmiş Yıllar Zararları
- ❖ Dönem Net Kârı (Zararı)

Öz Kaynaklar

GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere gereklili olan asgari sermaye tutarı, kuruluş aşamasında öncelikle işletme sahipleri veya ortaklar tarafından oluşturulmaktadır. Faaliyetlerin kapsamı genişledikçe, iş yaşamının şartları gereği olarak bundan önceki üniteye yer verilen yabancı kaynaklardan da fon sağlama gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Bu ünitede bilançonun pasifinde ikinci kaynak grubunu oluşturan öz kaynaklar inceleme konusu yapılmaktadır.

Öz kaynaklar, işletmeyle ilgili ikinci kişilerin işletme üzerindeki haklarını göstermektedir. Bilindiği üzere genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “kişilik” kavramı gereği; birinci kişi işletme, ikinci kişi ve kişiler işletme sahip veya sahipleri, üçüncü kişiler ise bunların dışında kalan (işletme dışındaki) kişilerdir. Dolayısıyla ikinci kişiler yani işletme sahipleri, işletmeye sermaye koyanlardır. Bu nedenle öz kaynaklar (öz sermaye) hesap grubu; işletme sahip veya sahiplerinin, işletme kişiliğinin aktifleri üzerindeki toplam haklarının parçası ifadesidir.

Öz kaynaklar; işletme sahip veya sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerler ile faaliyetler sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmemiş o dönem kârı (zarar:eksi), dağıtılmamış önceki dönem kârları (önceki dönem zararları:eksi) ve önceki dönem kârından ayrılan yedekler ile sermaye yedeklerinden oluşmaktadır. Bir işletmenin öz kaynaklarını bulmak için öz kaynak hesaplarının kalanları toplanır ya da net varlıklardan borçlar düşülür. Her iki tutarın birbirine eşit olacağı açıklıdır. 50 Öz Kaynaklar grubunu oluşturan hesaplar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

52 SERMAYE YEDEKLERİ

54 KÂR YEDEKLERİ

57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

Bu grubu oluşturan alt hesaplardan bir bölümü öz kaynaklar tutarında artısa, bir bölüm ise azalısa neden olmaktadır.

DİKKAT



Öz Kaynaklar, işletme sahip veya sahiplerinin varlıklar üzerindeki hakkını gösteren hesap grubudur.

ÖDENMİŞ SERMAYE

İşletme sahip veya sahiplerinin işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımları taahhütleri ile henüz ödenmemiş sermaye arasındaki fark ödenmiş sermayedir. Diğer bir ifadeyle taahhüt edilen (üstlenilen) sermayenin ödenmiş tutarını gösteren 50 Ödenmiş Sermaye grubu aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

500 SERMAYE

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI

503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)

Görüleceği üzere değişik sermaye kavramları karşımıza çıkmaktadır. Taahhüt edilmiş, ödenmemiş, ödenmiş sermaye kavramları kısaca aşağıdaki gibi tanımlanabilir.

- Esas sermaye (taahhüt edilmiş sermaye); bir şirketin faaliyet, amaç ve konusuna göre ortakları tarafından işletmeye getirilmesi üstlenilen sermaye tutarıdır. Nominal sermaye olarak da bilinen bu sermayenin tamamı veya bir kısmını işletmeye ödenmiş olabilir.
- Ödenmemiş sermaye (ortakların sermaye taahhüt borçları) ; esas sermayenin, henüz işletmeye ödenmemiş olan kısmını gösterir. Diğer bir ifadeyle ortakların getirmeyi taahhüt ettikleri, ancak henüz ödemeden önce işletmeye olan sermaye borçlarıdır.
- Ödenmiş sermaye ise; esas sermayeden ödenmemiş sermayenin çıkarılmasıyla bulunur ve ortakların şirkete fiilen getirdikleri sermaye tutarını ifade eder. Öz kaynaklar grubunun temel unsuru olup, bilançoda sermayenin ödenmiş kısmını göstermektedir.



Ödenmiş sermaye nedir? Tekdüzen Hesap Planı'nda bu isimle açılmış bir hesap var mıdır? Yoksa bu tutar nasıl oluşur?

500 Sermaye

İşletmeye tahsis edilen veya işletmenin ana sözleşmesinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilmiş bulunan nominal sermaye tutarıdır. Bu tutar, şahıs işletmelerinde istediği anda ve herhangi bir resmi işleme gerek olmaksızın değiştirilebilir. Ancak şirketlerde özellikle de sermaye şirketlerinde, sermaye üçüncü kişiler açısından büyük önem taşıdığından tutarının değiştirilmesi bir takım hukuki işlemlerin yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Sermaye hesabının alacağına, taahhüt edilen sermaye tutarı kaydedilirken karşılığında borçlu çalışacak hesap, işletmenin türüne göre değişiklik göstermektedir. Şahıs işletmelerinde sermaye olarak konulan değerlerin ilgili aktif hesabı (kasa, bina, taşit vb.) borçlandırılır. Kısaca şahıs işletmelerinde; işletme kişiliğine yüklenen herhangi bir borç söz konusu değilse, işletme faaliyetlerine tahsis edilen varlıklar toplamı sermayeye eşit olmaktadır.

Varlıklar = Sermaye

İşletme sahiplerinin, işletme kişiliğine tahsis ettikleri varlıkların yanı sıra yükledikleri borçlar da söz konusu ise sermaye tutarı aşağıdaki eşitlik dikkate alınarak bulunur.

Varlıklar-Borçlar = Sermaye

Örnek:

1. Tek kişinin sahip olduğu A İşletmesi, ₺150.000 nakit, ₺80.000 banka mevduatı ve ₺170.000 değerinde bir kamyonun sermaye karşılığı olarak tahsis edilmesiyle çalışmaya başlamıştır. Kamyonun henüz ödenmemiş ₺70.000 değerindeki uzun vadeli diğer çeşitli borcunu kurulan işletme ödeyecektir.
2. A İşletmesini kuran şahıs, sermayesini ₺30.000 azaltmaya karar vermiş ve işletmenin bankadaki hesabından bu tutarı çekmiştir.
3. Kurulan A İşletmesi, B'yi ₺20.000 sermaye ile ortak almış ve ortak B, sermaye karşılığı olarak bu değerde bir binasını işletmeye tahsis etmiştir.
4. A İşletmesi, dönemi zararla kapatmış ve izleyen dönemde, ₺17.000 tutarındaki zararın sermaye azaltılarak karşılanması karar vermiştir.

1	100 KASA HS.	150.000	
	102 BANKALAR HS.	80.000	
	254 TAŞITLAR HS.	170.000	
	439 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.	70.000	
	500 SERMAYE HS.	330.000	
	Sermayenin oluşum kaydı		
2	/		
	500 SERMAYE HS.	30.000	
	102 BANKALAR HS.	30.000	
	Sermayenin azaltılması		
3	/		
	252 BİNALAR HS.	20.000	
	500 SERMAYE HS.	20.000	
	Yeni ortak alımı		
4	/		
	500 SERMAYE HS.	17.000	
	580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS.	17.000	
	Zararın sermayeden karşılanması		
	/		

SIRA SİZDE



Tek şahıs işletmelerinde ödenmiş sermaye neyi ifade eder?

501 Ödenmemiş Sermaye

Ticaret şirketlerinde sermayenin muhasebe sistemine alınması, şahıs işletmelerindekine göre biraz daha karmaşıktır. Olay iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşamada ortaklar tarafından işletmeye konması kararlaştırılan sermaye taahhüt edilir. İkinci aşamada ise taahhüt edilen sermaye tutarı, ortaklar tarafından yasal süre içinde işletmeye ödenir. Ortakların taahhüdü, ödenmemiş sermaye hesabının borcuna yazılı olarak sermaye hesabı alacaklandırılır ve böylece sermaye oluşturulur. Ortakların sermaye borçlarını ödemesi durumunda, teslim edilen varlıkların (aktifler) borçlandırılması karşılığında ödenmemiş sermaye hesabı alacaklandırılır. Ortaklarca yüklenilen sermayenin henüz ödenmemiş kısmını gösteren hesap kalanı; öz kaynakları azaltıcı unsur olarak, sermaye hesabının altında bir indirim biçiminde gösterilir. Çünkü Ödenmemiş Sermaye hesabı aktif karakterli bir hesap olup, pasifteki esas sermayeyi düzenler. Bu hesap aracılığıyla, net değer esasına göre düzenlenen bilançoda ödenmiş sermaye tutarını görmek mümkün olur.

Kısaca ifade etmek gerekirse ödenmemiş sermaye hesabı; şirketlerin kuruluşunda veya sermaye artırımında diğer bir deyişle sermayenin oluşumu sırasında kullanılan bir hesaptır. Şirketler açısından ortaklardan olan sermaye karşılığı alacakları ifade ederken, ortaklar açısından ise şirkete olan sermaye taahhüt borçlarını göstermektedir.

Hesap; sermayeyi sağlayan ortakların adları, hisselerin özellikleri ve ödeme çağrısı (apel) yapılmamasına göre, 500 Sermaye hesabıyla uyumlu bir biçimde yardımcı hesaplara bölümlenir.

DİKKAT



Ödenmemiş sermaye, ortakların işletmeye getirmeyi taahhüt ettikleri ancak henüz işletmeye ödemedikleri sermaye borcudur.

Örnek:

X Limited Şirketinin ₺225.000 tutarındaki serm Hayesi, üç ortak tarafından eşit paylarla taahhüt edilmiştir. Ortaklardan A, taahhüdü olan ₺75.000'yi şirket adına bankaya yatırılmış, ortaklardan B taahhüdünün ₺50.000'sini işletmeye nakden ödemmiş, C ise ₺75.000 tutarındaki ticari mali sermaye karşılığı olarak vermiştir.

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	225.000		
A Sermaye taahhüt Hs.	75.000		
B Sermaye taahhüt Hs.	75.000		
C Sermaye taahhüt Hs.	75.000		
500 SERMAYE HS.		225.000	
Sermayenin taahhüdü			
100 KASA HS.	50.000		
102 BANKALAR HS.	75.000		
153 TİCARİ MALLAR HS.	75.000		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		200.000	
A Sermaye taahhüt Hs.	75.000		
B Sermaye taahhüt Hs.	50.000		
C Sermaye taahhüt Hs.	75.000		
Sermaye paylarının ödenmesi			

500 SERMAYE HS.	225.000	501 ÖDENMEMİŞ SER.HS.	225.000	100 KASA HS.	50.000
			200.000		
102 BANKALAR HS.	75.000	153 TİCARİ MALLAR HS.	75.000		

Yukarıdaki kayıtlardan ilkinde şirketin sermaye oluşumu, ikincisinde ise ortakların taahhüt ettikleri sermaye paylarının işletmeye ödenmesi görülmektedir. Sermaye oluşumunda, 500 Sermaye hesabı taahhüt edilen sermaye kadar alacaklarıken, bu taahhütten dolayı ortakların işletmeye olan sermaye borçları (işletmenin ortaklardan olan sermaye alacakları) ise 501 Ödenmemiş Sermaye hesabının borcunda izlenir. Daha sonra ortaklar sermaye borçlarını işletmeye ödedikçe, 501 no'lu hesap alacaklandırılmaktadır. Açılan hesapların kalanları bilançoda aşağıdaki gibi yer olacaktır.

AktifTarihli BİLANÇO	Pasif	
HAZIR DEĞERLER	125.000	ÖDENMİŞ SERMAYE	200.000
KASA	50.000	SERMAYE	225.000
BANKALAR	75.000	ÖDENMEMİŞ	
STOKLAR	75.000	SERMAYE (-)	(25.000)
TİCARİ MAL	75.000		
TOPLAM VARLIKLAR	200.000	TOPLAM KAYNAKLAR	200.000



Ticaret şirketlerinde, sermayenin muhasebe sistemine alınış aşamalarını açıklayınız.

SERMAYE YEDEKLERİ

İşletmelerde öz kaynaklar, yalnızca işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan “kâr” nedeniyle değil, aşağıda belirtilen diğer nedenlerle de (sermaye hareketleri nedeniyle) artış gösterebilir;

- Çıkarılmış hisse senetlerinin, üzerinde yazılı olan değerden daha yüksek değerde satılması nedeniyle, ödenmiş sermayeden fazla bir tahsilat yapılması (hisse senetleri ihraç primleri)
- Sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın, ortaklık payının iptal edilerek yeniden çıkarılan hisse senedinin satışından olumlu fark doğması (hisse senedi iptal kârları)

Sermaye Yedekleri hesap grubu aşağıda belirtilen hesapları kapsamaktadır.

520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ

521 HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI

522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI

523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

Tekdüzen Hesap Planı’nda, bu grup içinde beş hesap açıldığı halde, bunlardan yeniden değerlendirmeye ilişkin olan 522 ve 523 no'lu hesapların enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle kullanım alanı ortadan kalkmıştır.



İşletme faaliyetleri sonucu elde edilen kâr dışında da öz kaynakları artıran unsurlar bulunmaktadır.

520 Hisse Senedi İhraç Primleri

Yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarların izlendiği hesaptır. Hisse senetlerinin nominal değerleri ile ihraç değeri arasındaki olumlu fark (emisyon primi) ödenmiş sermaye dışında bir değerdir ve ortakların tümüne ait bir sermaye anlamına gelir. TTK tarafından yedek akçe olarak nitelendirilen bu fark, meydana geldiğinde 520 Hisse Senedi İhraç Primleri hesabı alacaklandırılır. Bu farkın sermayeye eklenmesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda ise hesaba borç kaydedilir.

Örnek:

(Y) A.Ş. ₺12.000.000 olan sermayesini 1/4 oranında artırmaya karar vermiş ve çıkardığı hisse senetlerini borsada oluşan fiyat üzerinden banka aracılığıyla satmıştır. Banka bu satış işlemiyle ilgili olarak ₺60.000 komisyon vb. gider kestiğini ve satış bedeli olarak hesabımıza ₺4.000.000' nin işlendiğini bildirmiştir.

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	3.000.000	3.000.000
500 SERMAYE HS.		
Sermayenin artırılması		
102 BANKALAR HS.	4.000.000	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		3.000.000
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ HS.		1.000.000
Hisse senedi satışı		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	60.000	
102 BANKALAR HS.		60.000
Banka komisyonunun hesapta ödemesi		

Örnek:

Y A.Ş., oluşan bu ₺1.000.000 tutardaki ihraç primlerinin yarısının sermayeye eklenerek, ortaklara bu tutardaki hisse senedinin bedelsiz dağıtılmasına karar vermiştir.

520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ HS.	500.000	500.000
500 SERMAYE HS.		

521 Hisse Senedi İptal Kârları

Anonim şirketlerde ortaklar, sermaye karşılığının taahhüt ettikleri borçlarını yasal süre içinde ödemek zorundadırlar. Kendine tanınan bu yasal sürede borcunu ödemeyen ortaklıktan çıkarılır, yaptığı ödemeler geri verilmez ve diğer borçlarına da sayılmaz. Parası ödenmeyen hisseler iptal edilerek yenisi çıkarılır ve satılır. Yeni ortaklardan tahsil edilen tutar ile hisselerin nominal değeri arasındaki fark, eski ortağın ödediği tutardan fazla ise bu tutar, 521 Hisse Senedi İptal Kârları hesabına alacak kaydedilir. Söz konusu olumlu farkın sermayeye eklenmesi ya da başka amaçlarla kullanılması durumunda hesap borçlandırılır.

Örnek:

X A.Ş.'nin ₺15.000'lik sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağının hisse senetleri iptal edilerek, yenileri bir başka ortağa ₺18.000'ye banka aracılığıyla satılmıştır.

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	15.000	15.000
500 SERMAYE HS.		
Ortağın sermaye taahhüdü		
/		
102 BANKALAR HS	18.000	15.000
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		
521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI HS.		3.000
Ödenmeyen hisselerin iptali ve yeni hisselerin satışı		
/		

KÂR YEDEKLERİ

Ticari faaliyetlerin temel amacı, hesap dönemini kârla kapatmaktır. Bunun için de, belirli bir dönemde ilişkin gelirlerle giderler arasında olumlu bir farkın oluşması gerekmektedir. Bu fark, işletmenin dönem başı ve dönem sonu öz kaynak tutarlarının karşılaştırılmasıyla da saptanabilmektedir.

İşletme kârlarından, gelecekte ortaya çıkabilecek riskleri karşılamak veya otofinansman sağlamak amacıyla ayrılan tutarlara "yedekler" ya da "yedek akçe" denmektedir. Bu deyim, yedek ayrılması durumunda işletmede yedek tutulacak ödeme araçlarını yani parayı (akçe) ifade etmektedir. Kârin, dağıtılmayarak işletmede bırakılan kısmını kâr yedekleri olarak bilinmektedir.

Tek şahıs işletmelerinde veya şahıs şirketlerinde, kârin bir kısmının işletmede tutulması için yedek ayrılması zorunluluğu yoktur. Girişimci veya ortaklar, mali bünyeyi güçlendirmek için dönem kârından bir kısmını sermayeye ekleyebilir, yedek olarak ayrılabilir veya geçmiş dönem kârı olarak hesaplarında tutabilirler. Bu tür işletme ve şirketlerde, üçüncü kişilere karşı sorumluluk tüm mal varlıklarıyla olduğu için kârin yedek olarak işletmede tutulması veya işletme dışında bir öz varlığa yatırılması üçüncü kişilerin haklarının korunması açısından bir sorun yaratmaz. Buna karşılık sermaye şirketlerinde ortakların üçüncü kişilere karşı sorumluluğu; koydukları sermaye ile sınırlı olduğu için kârin bir kısmının şirketin öz sermayesini artıran bir unsur olarak işletmede bırakılması, üçüncü kişilerin güvencesini artırmaktadır. Bu nedenle de TTK, sermaye şirketleri için yedek ayırmayı zorunlu kılmaktadır. Dönem kârının bir bölümünün işletmede tutulması;

- Öz sermayeyi risklere karşı koruyarak onu sağlam tutar,
- İşletmenin güçlü öz kaynakla gelişimini ve sürekliliğini sağlar,

- Borçların zamanında ödenmesini ve böylece alacaklarının haklarının korunmasını sağlar,
- İşletme sermayesi ihtiyacını karşılar,
- Düzenli kâr payı dağıtımına olanak verir.

Sağlanan tüm bu faydalar nedeniyle, şirket ana sözleşmelerinde; kanunun zorunlu kıldığı tutardan daha fazla yedek akçe ayrılmasına ilişkin hükümler yer alabilmekte veya genel kurul daha fazla kârin işletmede bırakılması konusunda karar verebilmektedir. Bu nedenle yasalar gereği ayrılan yedeklere “yasal yedekler”, ana sözleşme gereği ayrınlara “statü yedekleri”, şirket genel kurulu kararına göre ayrılan yedekler ise “olağanüstü” veya “isteğe bağlı yedekler” denmektedir.

Kâr yedekleri, dönemin vergi öncesi kâr tutarından varsa geçmiş yıllar zararları indirildikten sonra kalan tutar (safi kâr) üzerinden, düzenlemelere uygun olarak hesaplanmaktadır. Kâr yedekleri, önceki dönem kârından izleyen dönemde ayrılabilceği için, ilgili dönemin 590 Dönem Net Kârı hesabının tutarı, yedeklerin ayrılacağı dönemin başında 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına aktarılmak zorundadır.

Kâr Yedekleri hesap grubu aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

540 YASAL YEDEKLER

541 STATÜ YEDEKLERİ

542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

548 DİĞER KÂR YEDEKLERİ

549 ÖZEL FONLAR



Kâr yedekleri ne anlama gelir, ne tür kâr yedekleri vardır ve neye göre ayrırlırlar ?

540 Yasal Yedekler

Kanun hükümleri gereğince ayrılmış bulunan yedekler, 540 Yasal Yedekler hesabının alacağına kaydedilmektedir. Kâr yedekleri, işletmenin önceki dönemde elde ettiği kârdan ayrıldığı için 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabı da ayrılan yasal yedek tutarı kadar borçlandırılmaktadır. TTK, Anonim Şirketlerin I. ve II. tertip olmak üzere iki tür yasal yedek ayırmalarını zorunlu kılmaktadır.

Sermaye şirketlerinin, her yıl safi kârlarının %5’ini (yirmide biri) ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar yedek akçe olarak ayırmaları zorunludur. (TTK md.466) Buna I. Tertip Yedek Akçe denmektedir. Ortaklara ve kârdan pay alan diğer kişilere dağıtılan birinci temettü tutarı düşüldükten sonra, dağıtılması kararlaştırılan kârin %10’nu ise II. Tertip Yedek Akçe olarak tanımlanmaktadır.

Örnek:

Ödenmiş Sermayesi ₺300.000, cari döneme kadar ayrılmış yasal yedekleri ₺20.000, dönem net kârı ₺500.000 olan bir sermaye şirketi; I. ve II. Tertip Yedek Akçe ayırmakta, I.Temettü ve ₺75.000 II.Temettü dağıttıktan sonra kalan kârı olağanüstü yedeklere almaktadır. Ayrılacak yedek akçe ve I.Temettü tutarını hesaplayarak gerekli kayıtları gerçekleştiriniz.

Hesaplama Aşaması:

I.Tertip yedeklerin üst sınırı ödenmiş sermayenin %20’si olduğu için;

$300.000 \times \%20 = ₺60.000$ Şirket bu tutarı buluncaya kadar I.Tertip Yedek ayırmak zorundadır. Şu ana kadar ₺20.000 yasal yedek ayrıldığı için;

$60.000 - 20.000 = ₺40.000$ daha yedek ayırmak zorundadır.

Bu yıl ayıracığı yasal yedek tutarı; Net Kâr x %5 ‘tir.

I.Tertip Yasal Yedek = $500.000 \times \%5 = \text{₺}25.000$

Bu tutar, şirketin ayırması gereken $\text{₺}40.000$ ’yı aşmadığı için $\text{₺}25.000$ ’nın tamamı I.Tertip Yasal Yedek olarak ayrılır.

Şirket Ödenmiş Sermayesinin %5’ini de I.Temettü olarak dağıtmak zorundadır.

I.Temettü = $300.000 \times \%5 = \text{₺}15.000$

II.Tertip Yedeğin hesaplanacağı matrah şöyle bulunur;

Matrah = Dağıtılan Toplam Kâr – I. Temettü

Matrah = $500.000 - 15.000 = \text{₺}485.000$

II. Tertip Yedek = Matrah x %10

II.Tertip Yedek = $485.000 \times \%10 = \text{₺}48.500$

II. Temettü Tutarı = $\text{₺}75.000$

Olağanüstü Yedekler = Dönem Net Kârı – (I. Tertip Yasal Yedek + I.Temettü + II. Tertip Yedek + II. Temettü) = $500.000 - 25.000 + 15.000 + 48.500 + 75.000$

Olağanüstü Yedekler = $500.000 - 163.500 = \text{₺}336.500$

Kayıt Aşaması:

1. Dönemin net kârı izleyen dönemde dağıtılmacı için öncelikle biten dönemin 590 Dönem Net Kârı hesabı izleyen dönemin başında kapatılacak, 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına aktarılmak zorundadır.

1.1.20XX			
590 DÖNEM NET KÂRI HS.		500.000	
	570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.		500.000
/			

2. İkinci aşamada 570 no’lu hesabın borçlandırılması karşılığında buradaki tutar; yasal yedeklere, olağanüstü yedeklere ve ortaklara borçlar hesabına alacak kaydedilir.

/		
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.		500.000
540 YASAL YEDEKLER HS.		73.500
I.Tertip Yedek 25.000		
II.Tertip Yedek 48.500		
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS.		336.500
335 ORTAKLARA BORÇLAR HS.		90.000
I.Temettü 15.000		
II.Temettü 75.000		
/		

500 SERMAYE	590 DÖNEM NET KÂRI	570 GEÇ. YIL. KÂR.
300.000	500.000 500.000	500.000 500.000
540 YASAL YEDEKLER	542 OLAĞANÜSTÜ YED.	335 ORTAKLARA BORÇ.
73.500	336.500	90.000

541 Statü Yedekleri

Şirketin kuruluş ana sözleşmesinde, yasal yedekler dışında yedek ayrılmasına ilişkin hükümler yer alıyorsa, bu hükümler çerçevesinde ayrılan yedekler, 541 Statü Yedekleri hesabının alacağına izlenir. Ayrılan bu tutar kadar ise 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına borç kaydedilir.

Örnek:

Z A.Ş.'nin Genel Kurulu'nda, şirket ana sözleşmesinde yer alan hüküm gereğince, ₺150.000 tutarındaki dönem kârından ₺12.000'nin statü yedeği olarak ayrılmasına karar verilmiştir.

1. Öncelikle dönem kârının geçmiş yıllar kârları hesabına alınması gereklidir.

590 DÖNEM NET KÂRI HS.	/	150.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.			150.000

2. İkinci aşamada ise statü yedeği geçmiş yıllar kârlarından ayrılır.

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.	/	12.000	
541 STATÜ YEDEKLERİ HS.			12.000

542 Olağanüstü Yedekler

Sermaye şirketlerinde, Genel Kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçe tutarı ile dağıtım dışı bırakılan kâr 542 Olağanüstü Yedekler hesabının alacağına izlenir. Karşılığında 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabı borçlandırılır. Olağanüstü yedek olarak ayrılan tutarın; sermayeye eklenmesi, temettü olarak dağıtılması ya da başka bir şekilde kullanılması durumunda ise bu hesaba borç kaydedilerek tutar başka bir hesaba aktarılmış olur.

Örnek:

Şirket Genel Kurul'u, geçmiş yıllar kârlarındaki ₺65.000'nin olağanüstü yedek olarak ayrılmasına ilişkin öneriyi kabul etmiştir.

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.	/	65.000	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS.			65.000

Özel Fonlar

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer amaçlarla ayrılan fonlar, 549 Özel Fonlar hesabının alacağındır izlenir.

Genel Kurul kararı gereği, belirli amaçlarla kullanılmak üzere ayrılan MDV yenileme fonları, yatırım ve geliştirme fonları, iştirakler satış kârları vb. diğer özel fonlar bu hesapta izlenir. Bunlardan “yenileme fonu” dışında kalanlar belirli amaca tâhsis edilmiş yedekler olarak kabul edilir ve yedekler hesabı gibi çalışır. Yenileme fonu ise, bir duran varlığın yenilenmek üzere satılmasında, duran varlığın net değerini aşan olumlu kısım (satış kârı) ile alacaklandırılır. Duran varlık yenilendiğinde, yeni varlığın amortismanı yenileme fonu hesabındaki tutar bitinceye kadar borç kaydedilir. Yenileme fonunun bu amaçla kullanılabilmesi, eski duran varlığın satışı yapıldıktan itibaren üç yıldır. Bu sürede kullanılmayan yenileme fonu, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.

Örnek:

X A.Ş. Genel Kurulu'nda, geçmiş yıllar kârina alınan ₺105.000'nin yatırım fonu olarak ayrılması kararı alınmıştır.

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.	105.000	105.000
549 ÖZEL FONLAR HS.		

Görüleceği üzere kayıt aşaması yedek akçe ayırmada olduğu gibi gerçekleşmektedir.

Örnek:

1. İşletmede üretim faaliyetinde kullanılan bir makine, yeni alınmak üzere ₺80.000 + %18 KDV ile peşin ₺94.000'ye satılmıştır. Makineye ilişkin bilgiler şöyledir:

Makinenin kayıtlı değeri ₺130.000

Birikmiş Amortismanı (-) ₺(70.000)

Net Değeri ₺60.000

2. Makinenin satışından doğan olumlu fark yenileme fonuna devredilecektir.
3. Satışı izleyen yılın başında ₺500.000'ye yeni bir makine satın alınmış ve yıl sonunda %20 amortisman ayrılmıştır. Yeni makinenin amortisman giderinin bir kısmı yenileme fonundan karşılanacaktır.

1. _____ / _____	94.400	
100 KASA HS.	94.400	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.	70.000	130.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		14.400
391 HESAPLANAN KDV HS.		20.000
649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		
veya		
(679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR)		
Eski makinenin satılması.		

2. _____ /			
649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS.	20.000		
veya			
(679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.)			
549 ÖZEL FONLAR HS.	20.000		
Yenileme Fonu 20.000			
Makine satışından doğan kârin özel fona devri			
_____ / _____			
3. _____ / _____			
549 ÖZEL FONLAR HS.	20.000		
Yenileme Fonu 20.000			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	80.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.			100.000
Yeni makinanın amortisman kaydı (500.000x0,20)			
_____ / _____			

Bu kayıtlı yeni alınan makinenin, bu yıla ilişkin ₺100.000 tutarındaki amortisman giderinin ₺20.000'si yenileme fonundan karşılanmış, geriye kalan ₺80.000 ise genel üretim giderlerine aktarılmıştır.

GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

Bu grup, bir tek 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabından oluşmaktadır. Söz konusu hesap, önceki yıllara ait kârların dağıtımasına ya da sermayeye eklenmesine kadar tutulması için açılmaktadır.

Hesap, önceki dönem sonunda elde edilen ve 590 Dönem Net Kârı hesabının alacağına yer alan tutarın, izleyen dönemin başında bu hesaba borç, 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına alacak yazılmasıyla açılmaktadır. Daha önceki örneklerde de görüldüğü üzere; ödenen temettüler, ayrılan yedekler, oluşturulan özel fonlar vb. tutarlarla kısaca kârin kullanılma biçimine göre hesap borçlandırılmaktadır.

Örnek:

C A.Ş.'nin dönem sonunda gerçekleşen ₺225.000 tutarındaki bilanço net kârı, izleyen dönemin başında kâr dağıtıımı ve yedek ayrılması gerçekleştirilmek üzere ilgili hesabına alınmıştır.

_____ /			
590 DÖNEM NET KÂRI HS.	225.000		
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.			225.000
_____ / _____			

GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)

Bu grupta da geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlendiği yalnızca 580 Geçmiş Yıllar Zararları (-) hesabı yer almaktadır. Faaliyet dönemini zararla kapatıp bu zararı 591 Dönem Net Zararı (-) hesabının borcuna alan işletmeler, izleyen dönemin başında tutarı 591'den çıkarıp 580 no'lu hesabın borcuna aktararak hesabı açmış olurlar. Hesap, zararın yedeklerden karşılanması, izleyen

dönem kârlarından ya da sermayeden mahsup edilmesi durumunda ise alacaklanarak kapatılır. Borç karakterli bir hesap olduğu için öz kaynakta azalmayı temsil eder ve bu grupta bir indirim biçiminde gösterilir.

Örnek:

İşletme, ₺75.000 tutarındaki Dönem Net Zararını, ertesi dönemin başında Geçmiş Yıllar Zararları hesabına aktarmış ve bu zararı Geçmiş Yıllar Kârlarından indirerek kapatmıştır.

_____ / _____			
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS.	75.000	75.000	
591 DÖNEM NET ZARARI HS.			
Zararın izleyen dönemde ilgili hesabına aktarılması			
_____ / _____			
_____ / _____			
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.	75.000	75.000	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS.			
Zararın mahsubu			
_____ / _____			

DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

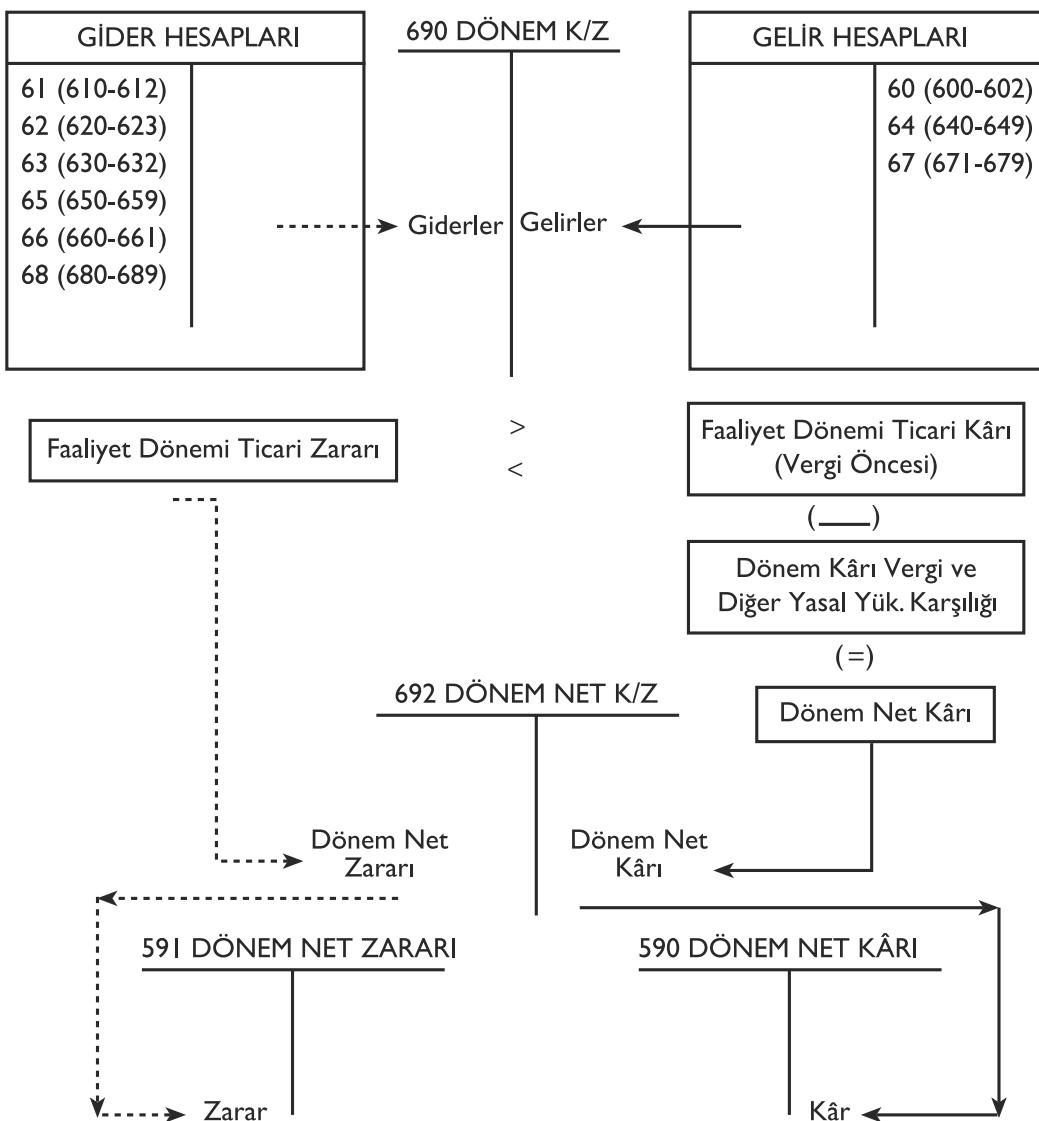
Bu grup, işletmenin faaliyet dönemine ait vergi sonrası net kâr veya zarar tutarlarının izlendiği iki hesabı kapsamaktadır.

590 DÖNEM NET KÂRI

591 DÖNEM NET ZARARI (-)

İşletmede dönem içinde açılan tüm gelir ve gider hesapları dönem sonunda, yine bir gelir tablosu hesabı olan 690 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabında toplanırlar. Gelir hesapları borçlanıp kapanarak bu hesabın alacağına, gider hesapları ise alacağına kayıt yapılarak kapatılıp 690'nın borcuna aktarılırlar. Bu hesabın kalanı, faaliyet dönemine ilişkin vergiden önceki kâr ya da zararı gösterir. Bu konu 7.ÜNİTEDE ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Bu anlatımlar, aşağıdaki gibi şematik olarak gösterilebilir.



590 Dönem Net Kârı

690 Dönem Kâr veya Zararı hesabı alacak kalani verirse yani işletmenin gelirlerinin toplamı giderlerinden büyük olursa bu tutar vergi öncesi kârı oluşturur. İşletme bir kurum ise, dönem kârından vergi ve diğer yasal yükümlülükler hesaplanıp ayrıldıktan sonra net kâr, 692 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabının alacağına kaydedilir. İşletme, kâr üzerinden vergi yükümlüsü değilse, 690 no.lu hesabın alacak kalani doğrudan 692'nin alacağına aktarılır. Net kâr tutarı, bu hesap ile gelir tablosunda yer aldıktan sonra, bilançonun öz kaynaklar grubunda gösterilmek üzere 590 Dönem Net Kârı hesabının alacağına aktarılır. Böylece dönem net kârı bilançoda yerini almış olur.

Örnek:

X A.Ş.'nin 2010 yılına ilişkin ₺8.200 kurumlar vergisi, ₺3.800 gelir vergisi (kurum stopajı) hesaplanmıştır. Döneme ilişkin geçici vergi tutarı ₺2.500'dir. 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabı ₺42.000 alacak kalani vermektedir.

1. 31.12.2010 tarihinde vergi yasal yükümlülük karşılıklarının oluşturulması.

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	12.000
691.00 Gelir Vergisi 3.800	
691.01 Kurumlar Vergisi 8.200	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	12.000
370.00 Gelir Vergisi 3.800	
370.01 Kurumlar Vergisi 8.200	

Bu kayıtla oluşturulan vergi karşılıkları, gelir tablosunda ve bilançoda gösterilmek üzere ilgili hesaplarına alınmışlardır.

2. Dönem Net Kârının hesaplanması

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	42.000
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	12.000
691.00 Gelir Vergisi	3.800
691.01 Kurumlar Vergisi	8.200
692 DÖNEM NET KÂRI	30.000

Bu kayıtlı, kapatılması gereken 690 ve 691 numaralı hesapların ilgili taraflarına kayıt yapıldıktan sonra, iki hesap tutarı arasındaki farkı ifade eden dönem net kârı da ilgili hesabı olan 692'ye alacak kaydedilmistir.

3. Net dönem kârının bilancodaki ilgili hesabına aktarılması.

692 DÖNEM NET KÂRI HS.	30.000	
590 DÖNEM NET KÂRI HS.	30.000	

4. Gecici verginin 371 no'lu hesaba aktarılması.

371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HS.	2.500	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	2.500	

Dönem içerisinde 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabının borcunda izlenen geçici vergi tutarı, dönem sonunda bu kayıtlı pasifte 37 hesap grubunda yer olması için 371 no.lu hesaba aktarılmaktadır.

5. İzleyen dönemde, dönem net kârının geçmiş yıllar kârları hesabına aktarılması.

590 DÖNEM NET KÂRI HS.	/		30.000	
		570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.		30.000

6. Vergi tahakkuk kaydı

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	/		12.000	
370.00 Gelir Vergisi		3.800		
370.01 Kurumlar Vergisi		8.200		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ HS.			2.500	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.			9.500	

690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	691	370	692
	12.000 12.000	12.000	30.000 30.000
	193	371(-)	590
	2.500 2.500	2.500	30.000
40.000			590
42.000			30.000
82.000			

AKTİF

X A.Ş.'nin 31.12.20XX TARİHLİ BİLANÇOSU

PASİF

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	9.500
Dön.Kârı Ver.Yas.Yük.Karş.	12.000
Dön.Kârı Peş.Öd.Ver.Yas.Yük(-)	(2.500)
ÖZ KAYNAKLAR	
DÖNEM NET KÂRI	30.000

591 Dönem Net Zararı (-)

İşletmenin 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabı borç kalanı veriyorsa yani dönemin giderleri, gelirlerinden daha fazla ise bu fark 690'nın alacağına yazılarak 692 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabının borcuna aktarılır. Daha sonra bu net zararın, bilançoda da yer alabilmesi için tutarın 692'nin alacağına bilanço hesabı olan 591 Dönem Net Zararı (-) hesabının borcuna kaydedilmesi gerekmektedir. Yanında eksî işaretî olan bu hesap bilançoda öz kaynakları azaltan bir indirim biçiminde gösterilmektedir. İzleyen dönemin başında ise 580 Geçmiş Yıllar Zararları (-) hesabının borcuna aktarilarak kapatılır.

DİKKAT



Dönem net zararı, öz kaynakları azaltan bir unsurdur ve bilançoda bir indirim kalemi olarak yer alır.

Örnek:

Y A.Ş.'nin 690 no'lu hesabı ₺15.000 borç kalanı vermektedir.

1. Dönem sonu kayıtları

692 DÖNEM NET ZARARI HS.	15.000	15.000
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		

591 DÖNEM NET ZARARI HS.	15.000	15.000
692 DÖNEM NET ZARARI HS.		

2. İzleyen dönem kaydı

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS.	15.000	15.000
591 DÖNEM NET ZARARI HS.		

Özet

Bilançonun pasifini oluşturan kaynaklar, iki ana hesap grubundan oluşmaktadır. İlk, bundan önceki üitede yer verilen ve varlıklar üzerindeki üçüncü kişilerin (işletmeye borç verenler) hakkını gösteren yabancı kaynak hesaplarıdır. İkincisi ise, işletme sahip ve ortaklarının (ikinci kişiler) işletme varlıklar üzerindeki hakkını gösteren öz kaynak hesaplarıdır. Öz kaynaklar; işletme sahip veya sahiplerinin sermaye olarak tahsis ettiği değerler ile, işletme faaliyetleri sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmemiş olan dönem kârı (zarar:eksi), geçmiş yıllar kârları (geçmiş yıllar zararları:eksi) ve önceki dönem kârından ayrılmış olan sermaye ve kâr yedeklerinden oluşmaktadır.

Ödenmiş sermaye grubu; işletme sahip veya sahiplerinin işletmeye getirmeyi taahhüt ettikleri sermayeden, henüz ödenmemiş sermaye tutarının çıkarılmasıyla oluşan hesaptır. Ödenmemiş sermaye, şirketin ortaklarından olan sermaye alacaktır. İşletme bu alacağını taksitler halinde alabilir. Alacak tutarı sıfırlanınca ortakların işletmeye olan sermaye borcu tamamen bitmiş olur. Ödenmemiş sermaye hesabı aktif karakterli olup, öz kaynakları azaltan bir indirim kalemidir ve net ödenmiş sermaye tutarını görmemizi sağlar.

İşletmelerde öz kaynaklar, yalnızca faaliyet döneminin kârla kapanması sonucunda artış göstermez. Bu grupta hisse senedi ihraç primleri ve hisse senedi iptal kârları nedeniyle de artış söz konusu olabilmektedir. Hisse senedi ihraç primleri, hisse senetlerinin üzerinde yazılı olan değeri (nominal değer) ile ihraç değeri arasındaki olumlu farktır. Bu olumlu fark, ödenmiş sermaye dışında ortakların tümüne ait bir sermayeyi ifade eder. Sermayeye ekleninceye veya başka bir amaçla kullanılıncaya kadar “hisse senedi ihraç primleri” hesabının alacağına izlenir. Bu grupta, öz kaynaklarda artış yaratan diğer bir unsur ise hisse senedi iptal kârlarıdır. Yasal süre içinde işletmeye olan sermaye borçlarını ödemeyen ortakların hisseleri iptal edilir, yerine yenisi çıkarılır ve satılır. Yeni ortaklardan tahsil edilen tutar, hisselerin nominal değerinden fazla ise ve de eski ortağın ödediği tutarı aşiyorsa, bu olumlu fark “hisse senedi iptal kârları” hesabının alacağına izlenir.

Öz kaynakları oluşturan bir diğer hesap grubu ise, sermaye şirketleri için ayrılması zorunlu olan kâr yedekleridir. Kârin dağıtılmayarak işletmede bırakılan kısmını ifade eden bu yedekler, gelecekte ortaya çıkabilecek riskleri karşılamak veya otofinansman sağlamak amacıyla oluşturulmaktadır. Kendi içinde üç gruba ayrılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu hükmü gereğince zorunlu olarak ayrılanlar yasal yedeklerdir. Şirket ana sözleşmesinde yer alan hükümler çerçevesinde ayrılanlara da statü yedekleri denmektedir. Genel Kurul kararıyla yapılması kararlaştırılan yedekler veya dağıtım dışı bırakılan kâr tutarı ise olağanüstü yedek olarak ifade edilmektedir.

Bu grupta değer artışı yaratan bir başka hesap da, önceki yıllara ait kârların dağıtılmasına ya da sermayeye eklenmesine kadar tutulduğu “geçmiş yıllar kârları” hesabıdır. Öz kaynaklarda azalışa neden olan “geçmiş yıllar zararları” ise, geçmiş faaliyet döneminde ortaya çıkan zararların; sermaye, geçmiş yıllar kârları veya yedeklerden mahsup edilinceye kadar izlendiği bir hesaptır.

Öz kaynakları oluşturan en son grup ise Dönem Net Kârı (Zararı) hesabıdır. İşletmenin dönemde açılmış olan tüm gelir ve giderleri dönemde sonunda “690 Dönem Kârı veya Zararı” hesabında toplanmaktadır. Bu hesap alacak kalanı verdiğinde yani gelirleri giderlerinden büyük olduğunda bu tutar üzerinden vergi karşılıkları düşündükten sonra bir gelir tablosu hesabı olan “692 Dönem Net Kârı” hesabına alacak kaydedilir. Daha sonra bu hesaptaki tutar, “590 Dönem Net Kârı” hesabına aktarılırak bilançonun pasifinde öz kaynakları artıran bir unsur olarak yer alır. 690 no’lu hesabın borç kalanı vermesi durumunda ise oluşan zarar, önce “692 Dönem Net Zararı” hesabının borcuna yazılır. Daha sonra ise, bilançoda öz kaynakları azaltan bir indirim kalemi olarak gösterilmek üzere “591 Dönem Net Zararı (-)” hesabına borç kaydedilir.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdaki hesaplardan hangisi öz kaynakları oluşturan hesap gruplarından birisi **değildir**?

- a. Ödenmiş Sermaye
- b. Sermaye Yedekleri
- c. Ödenmemiş Sermaye
- d. Kâr Yedekleri
- e. Dönem Net Kârı (Zararı)

2. Aşağıdaki yedek hesaplarından hangisi, şirket ana sözleşmesinde yer alan hükümler gereğince açılır?

- a. Yasal Yedekler
- b. Olağanüstü Yedekler
- c. Statü Yedekleri
- d. Diğer Sermaye Yedekleri
- e. Yenileme Fonu

3. Aşağıdaki hesaplardan hangisi kâr yedeği hesabı **değildir**?

- a. Statü Yedekleri
- b. Yasal Yedekler
- c. Diğer Kâr Yedekleri
- d. Hisse Senedi İptal Kârları
- e. Özel Fonlar

4. Hisse senetlerinin nominal değerleri ile ihraç değerleri arasındaki olumlu fark, aşağıdaki hesaplardan hangisinde izlenmektedir?

- a. Menkul Kiyemetler İhraç Farkları
- b. Hisse Senedi İhraç Primleri
- c. Menkul Kiyemet Satış Kârları
- d. Menkul Kiyemet Değer Düşüklüğü Karşılığı
- e. Hisse Senedi İptal Kârları

5. 102 BANKALAR XX

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE XX

Bu yevmiye kaydi, aşağıdaki işlemlerden hangisiyle ilişkilidir?

- a. Şirketlerde sermaye taahhüdü
- b. Şirketin bankada ticari mevduat açması
- c. Şirketlerde sermaye artırımı
- d. Şirketin bankadan kredi kullanması
- e. Şirketlerde sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi

6. Sermayesini ₺150.000 artıran bir işletme hisse senetlerini ₺175.000 ‘den banka aracılığıyla satmıştır. Bu işlemle ilgili aşağıda verilmiş olan kayıtlardan hangisi doğrudur?

a.	<u>501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE</u>	175.000
	<u>500 SERMAYE</u>	175.000
b.	<u>102 BANKALAR</u>	175.000
	<u>501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE</u>	150.000
	<u>520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ</u>	
	<u>PRİMLERİ</u>	25.000
c.	<u>500 SERMAYE</u>	150.000
	<u>501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE</u>	150.000
d.	<u>100 KASA</u>	175.000
	<u>501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE</u>	175.000
	<u>520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ</u>	
	<u>PRİMLERİ</u>	25.000
e.	<u>500 SERMAYE</u>	175.000
	<u>501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE</u>	175.000

X A.Ş’nin dönem sonu bilançosunda öz kaynak hesaplarının tutarı aşağıdaki gibidir. (7.8.9. soruları bu verilere göre yanıtlayınız).

Sermaye	85.000
Ödenmemiş Sermaye	15.000
Yasal Yedekler	6.000
Özel Fonlar	8.000
Statü Yedekleri	4.000
Hisse Senedi İptal Kârları	5.000
Geçmiş Yıllar Kârları	10.000
Dönem Net Kârı	20.000

7. X A.Ş’nin Sermaye Yedekleri tutarı aşağıdaki şıklardan hangisinde doğru olarak verilmektedir?

- a. 8.000
- b. 4.000
- c. 6.000
- d. 5.000
- e. 15.000

8. X A.Ş'nin ödenmiş sermaye tutarı aşağıdakilerden hangisinde doğru olarak verilmektedir?

- a. 100.000
- b. 85.000
- c. 70.000
- d. 15.000
- e. 90.000

9. X A.Ş'nin kâr yedekleri tutarı aşağıdakilerden hangisinde doğru olarak verilmektedir?

- a. 14.000
- b. 18.000
- c. 12.000
- d. 23.000
- e. 13.000

10. Y AŞ'nın ₺12.000 tutarındaki net zararının genel kurulda olağanüstü yedeklerden karşılanması karar verilmiştir. Yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdakilerden hangisidir?

- a. _____
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS. 12.000
590 DÖNEM NET KARI HS. 12.000
- b. _____
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS. 12.000
591 DÖNEM NET ZARARI HS. 12.000
- c. _____
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS. 12.000
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS. 12.000
- d. _____
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS. 12.000
KASA HS. 12.000
- e. _____
500 SERMAYE HS. 12.000
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS. 12.000

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

- 1. c** Yanıtıınız yanlış ise “Giriş” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 2. c** Yanıtıınız yanlış ise “Statü Yedekleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 3. d** Yanıtıınız yanlış ise “Kâr Yedekleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 4. b** Yanıtıınız yanlış ise “Hisse Senedi İhraç Primleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 5. e** Yanıtıınız yanlış ise “Ödenmemiş Sermaye” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 6. b** Yanıtıınız yanlış ise “Hisse Senedi İhraç Primleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 7. d** Yanıtıınız yanlış ise “Sermaye Yedekleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 8. c** Yanıtıınız yanlış ise “Ödenmiş Sermaye” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 9. b** Yanıtıınız yanlış ise “Kâr Yedekleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

- 10. c** Yanıtıınız yanlış ise “Geçmiş Yıllar Zararları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Bilançoda sermayenin ödenmiş kısmını gösteren tutardır. Tekdüzen Hesap Planı'nda bu isimle açılmış bir hesap bulunmamaktadır. Ödenmiş Sermaye tutarı, sermayeden Ödenmemiş Sermayenin çıkarılmasıyla bulunur. Ortakların, şirkete fiilen getirdikleri sermaye tutarını ifade eder.

Sıra Sizde 2

Tek şahıs işletmelerinde sermaye taahhüdü işlemi olmadığından, bu tür işletmelerde Sermaye Hesabındaki tutar aynı zamanda Ödenmiş Sermayeyi gösterir.

Sıra Sizde 3

Ticaret şirketlerinde sermayenin muhasebe sistemine alınması, iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşamada, ortaklar tarafından işletmeye konulması kararlaştırılan sermaye taahhüdü gerçekleştirilir. İkinci aşamada ise taahhüt edilen (üstlenilen) sermaye tutarı, ortaklar tarafından yasal süre içerisinde işletmeye ödenir.

Sıra Sizde 4

Kârın, dağıtılmayarak işletmede bırakılan kısmı kâr yedekleri olarak bilinmektedir. Üç tür kâr yedeği ayrılmaktadır. Yasalar gereği ayrılanlara "yasal yedekler", ana sözleşme gereği ayrılanlara "statü yedekleri", şirket Genel Kurulu Kararına göre ayrılanlara ise "olağanüstü" veya "isteğe bağlı yedekler" denmektedir.

Yararlanılan Kaynaklar

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (1999). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Bayırlı, R. (Editör) (2011). **Cözümlü Genel Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Koç Yalkın, Y. (2005). **Genel Muhasebe**, Ankara, Nobel.

Örten, R. ve Karapınar, A. (2007). **Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Sevilengül, O. (2009). **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Tek, N. (2011). **Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, İzmir, Birleşik Matbaacılık.

Yükçü, S. (2009). **Finansal Muhasebe**, İzmir, Birleşik Matbaacılık.

7

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- ⦿ Gelir ve giderleri tanımlayabilecek ve ilgili hesapların işleyişini açıklayabilecek,
- ⦿ Gelir ve giderlerin kaydında dönemsellik kavramı ve uygulamasını açıklayabilecek,
- ⦿ Giderlerin, maliyet hesaplarına kaydındaki seçenekleri ayırt edebilecek,
- ⦿ Gelir ve gider hesaplarının kapanış kaydını yapabilecek,

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | | | |
|---|---------------------|---|-----------------------|
| ⦿ | Gelir | ⦿ | Tahakkuk ilkesi |
| ⦿ | Hasılat | ⦿ | 7/A Seçeneği |
| ⦿ | Gider | ⦿ | 7/B Seçeneği |
| ⦿ | Maliyet | ⦿ | Gider Dağıtım Tablosu |
| ⦿ | Dönemsellik Kavramı | | |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Gelir ve Gider Hesaplarının İşleyışı
- ❖ Gelir Hesapları ve Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi
- ❖ Gider Hesapları ve Giderlerin Muhasebeleştirilmesi
- ❖ Vergi Matrahının Tespiti Açısından Gelirler ve Giderler
- ❖ Gelir ve Gider Hesaplarının Kapatılması

Gelirler ve Giderler

GİRİŞ

İşletmeler amaçlarına ulaşmak için bir takım faaliyetlerde bulunurlar. Bu faaliyetlerin bir kısmı ana faaliyetler, bir kısmı da diğer faaliyetler olarak isimlendirilir. Örneğin bir ticaret işletmesinin ana faaliyeti mal alım satım işlemleridir. İşletmelerin bu ana faaliyetlerinin yanı sıra, ana faaliyetini devam ettirmek için yaptığı işlemler de diğer faaliyetler kapsamında değerlendirilir. Gerek ana faaliyetler kapsamında gereklse diğer faaliyetler kapsamında olsun, söz konusu işlemlerden bazıları işletme sahiplerinin haklarında değişme yaratamazken bazıları değişmeye neden olurlar. Bu işlemler; işletme sahiplerinin haklarını artıran ve azaltan işlemler olarak iki türdür. İşletme sahiplerinin haklarını artıran işlemler **gelir**, azaltanlar ise **gider** yaratan işlemlerdir.

Gelirler işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmet satışlarından, ana faaliyet konusu dışındaki aktiflerin satışından elde edilen hasılat ve diğer faaliyetlerden elde edilen (faiz, kira vb.) brüt tutarlardır.

DİKKAT



Bir varlık veya hizmet satışı karşılığı elde edilen brüt aktif tutarına hasılat denir.

Giderler hasılat sağlamak amacıyla yapılan aktif tükenmeleridir. İşletmeler faaliyetlerini sürdürmek için bir takım harcamalar yaparlar. Bu harcamaların bir kısmı işletmeye bir varlık girişi sağlayarak aktifte artışa neden olan harcamalardır. Örneğin mal alımı veya sabit varlık alımı için yapılan harcamalar bu türdendir. Bu harcamalar **maliyet** olarak tanımlanır. Bunun yanında bazı harcamalar aktifte herhangi bir artışa neden olmadığı gibi karşılıksız bir aktif tükenmesine neden olurlar. Örneğin genel yönetim giderleri kapsamında yapılan harcamalar bu türdedir. Bu tür harcamalar da **gider** olarak tanımlanır.

DİKKAT



Giderler hasılat sağlamak amacıyla yapılan aktif tükenmeleridir.

GELİR VE GİDER HESAPLARININ İŞLEYİŞİ

Gelir ve gider hesaplarının işleyiği, onların sermaye üzerindeki etkileri ile açıklanabilir. Gelirler işletme sahiplerinin haklarında artış yaratan işlemler olduğu için, gelirlerin sermaye hesabının alacak tarafına, giderler de işletme sahiplerinin haklarında azaltma yaratan işlemler olduğu için sermaye hesabının borç tarafına kaydedilmeleri düşünülebilir. Ancak sermaye hesabı üzerinde sürekli olarak değişiklik yapılması sakıncalıdır. Çünkü böyle bir kayıttta işletmenin ortaklar tarafından sağlanan sermeyesinin ne kadar olduğu ve bu sermayede gelir ve gider işlemlerinin dışındaki işlemler nedeniyle meydana gelen artış veya azalışların ne kadar olduğu bilgileri toplam rakam içinde kaybolacaktır. Sermaye büyülüğünün üçüncü şahıslara karşı yasal ve finansal anlamı vardır. Bu nedenle daha uygun bir yöntem olarak gelir ve gider yaratan işlemlerin, sermaye hesabı paralelinde çalışan farklı hesaplara kaydedilmeleri öngörlülmüştür.

Bu düşünceden hareketle *bir gider doğduğunda ilgili gider hesabının borç tarafına kaydedilirken, bir gelir doğduğunda ilgili gelir hesabının alacak tarafına kaydedilecektir*. Dönem içinde bu şekilde sermaye

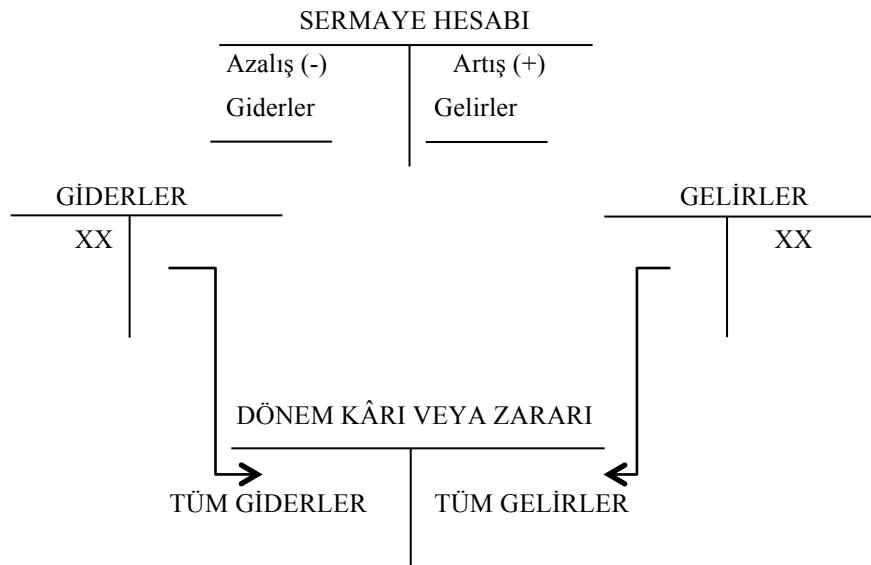
hesabına paralel şekilde çalıştırılan gelir ve gider hesapları dönem sonunda Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilerek kapatılır. Giderlere, gelir yaratmak amacı ile katlanıldığı için dönemin kârını veya zararını ölçmek için dönemin gelirleri ile giderlerinin karşılaştırılması gereklidir. Muhasebede buna karşılaştırma veya **eşleştirme** ilkesi adı verilir

DİKKAT



Eşleştirme ilkesi, bir neden sonuç ilişkisi temelinde giderlerin gelirlerden mahsup edilmesidir.

Gelir ve gider hesaplarının işleyişini aşağıdaki gibi göstermek olanaklıdır;



Dikkat edilirse işletmenin tüm gelir ve giderleri Dönem Kârı veya Zararı hesabında toplanmaktadır. Bu hesabın alacak kalani vermesi gelirlerin giderlerden daha fazla olduğunu, yani kârı gösterir. Tersi durumda yani hesabın borç kalani vermesi ise giderlerin gelirlerden daha fazla olduğunu, yani zararı gösterir.

SIRA SİZDE 1



Gelir ve gider hesapları neden bilançoda yer almazlar?

Gelir ve Giderlerin Kaydında Dönemsellik Kavramı

En basit şekilde ifadesi ile dönemsellik kavramı, sürekli ömre sahip olduğu varsayılan işletmenin faaliyetlerinin belirli aralarla kesildiği varsayılarak başarımının ne olduğunu saptanmasıdır. Bunun için her dönemin faaliyet sonuçlarının net etkisinin saptanabilmesi amacıyla o dönemde ilişkin gelir ve giderin saptanarak eşleştirilmesi gereklidir.

Gelir ve giderlerin dönemle ilişkilendirilmesinde **tahakkuk (gerçekleşme) ilkesi** uygulanır. Diğer bir ifadeyle gelir ve giderlerin tahakkuk ilkesine göre muhasebeleştirilmesi dönemsellik kavramı gereğidir. *Tahakkuk ilkesine göre bir gelir veya gider hangi dönemde gerçekleşmişse, tahsil veya ödeme tarihlerine bakılmadan o dönemin gelir veya gideri olarak kaydedilir.* Örneğin işletme cari yilda hak kazandığı bir gelirin bedelini takip eden yilda tahsil edecek bile olsa, söz konusu geliri cari dönemin gelirlerine dahil etmelidir. Aynı durum giderler için de geçerlidir.

DİKKAT



Tahakkuk ilkesi gelir veya giderlerin “ne zaman kaydedileceği” sorusunu cevaplar.

Tekdüzen Hesap Planında Gelir ve Giderlerin Sınıflaması

Tekdüzen hesap planında gelirlere ilişkin hesaplar 6. grup olan “Gelir Tablosu Hesapları” başlığı altında listelenmektedir. Bu grupta yer alan gelir ve giderlere ilişkin hesap sınıfları şunlardır.

- 60. Brüt satışlar
- 61. Satış İndirimleri (-)
- 62. Satışların Maliyeti (-)
- 63. Faaliyet Giderleri (-)
- 64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar
- 65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)
- 69. Dönem Net Kârı (Zararı)

DİKKAT



**Tekdüzen hesap planında gelir ve gider hesapları Gelir Tablosu
düzeninde sınıflandırılmıştır.**

Hesap planındaki sınıflamada, işletmenin esas faaliyeti ile ilgili gelir ve giderler alt alta diğer faaliyetlerle ilgili gelir ve giderler alt alta sınıflandırılarak, gelir tablosunun kolaylıkla düzenlenmesine olanak sağlanmıştır.

GELİR HESAPLARI VE GELİRLERİN KAYDI

Gelir hesapları yukarıda da belirtildiği gibi öz sermayede artış yaratan işlemler sonucu doğarlar ve doğduklarında ilgili gelir hesabının *alacak* tarafına kaydedilirler. Tekdüzen hesap planında yer alan gelir hesapları şunlardır;

60.BRÜT SATIŞLAR

- 600. Yurt içi Satışlar
- 601. Yurt dışı Satışlar
- 602. Diğer Gelirler

64. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

- 640. İştiraklerden Temettü Gelirleri
- 641. Bağlı Ortaklılardan Temettü Gelirleri
- 642. Faiz Gelirleri
- 643. Komisyon Gelirleri
- 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar
- 645. Menkul Kıymet Satış Kârları
- 646. Kambiyo Kârları
- 647. Reeskont Faiz Gelirleri
- 649. Diğer Olağan Gelir Ve Kârlar

69. DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

- 690. Dönem Kârı veya Zararı
- 691. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)
- 692. Dönem Net Kârı veya Zararı

Yukarıda yer alan hesapların birçoğu ile önceki ünitelerde karşılaştığınız için burada hepsine ilişkin olarak tekrar örnekler verilmeyecektir. Ancak gelirlerin ilgili hesaplara kaydında gelirin ölçülmesi ve dönemle ilişkisinin kurulması çok önemlidir.

Gelirin Ölçülmesi

Gelirler alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilirler. Bir işlemden doğan hasılat, alıcı ve satıcı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Örneğin satış sırasında satış bedelinden yapılan iskontolar düşüldükten sonra kalan kısım gelir olarak kaydedilir. Bilindiği gibi satışlar peşin veya vadeli olarak yapılmaktadır. Vadeli satışlarda vade farkının söz konusu olması durumunda, satış geliriyle birlikte faiz geliri de doğmaktadır. Eğer vadeli satış, vade farkı koymadan yapılrsa satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, satış bedelinin şimdiki (iskonto edilmiş) değeridir. Diğer gelirlerin ölçülmesinde de aynı esaslar geçerlidir.

Gelirlerin Gerçekleşme Zamanı

Yukarıdaki açıklamalarda gelir ve giderlerin ait oldukları dönemlere kaydedilmeleri gereğinden söz edilmiştir. Bunun için hasılatın (gelirin) ne zaman doğduğunu yani gerçekleştiğinin belirlenmesi önemlidir. Bu koşullar TMS 18- Hasılat standardında açıklanmaktadır. Tablo 7.2'de işletmelerin hasılat sağlamak için yaptıkları işlemler ile gelirin niteliği ve kayıt zamanı gösterilmektedir. Tüm işlem türlerinde genel koşullar; işleme ilişkin hasılatın güvenilir şekilde ölçülebilmesi ve işleme ilgili ekonomik yarar elde edilmesinin olası olmasıdır

Aşağıdaki tabloda gelirin doğmasına neden olan işlemler, bu olaylar sonucunda meydan gelen gelirin türü ve kayıt zamanının (gerçekleşme zamanının) ne olacağı gösterilmektedir.

Tablo 7.2: Gelirlerin türleri ve kayıt zamanları

İşlemenin türü	Mal satışı	Hizmetin yapılması	Bir varlığın kullanımına izin verme
Gelirin tanımlanması	Satış geliri	Ücret veya hizmet geliri	Faiz, isim hakkı ve temettüler
Gelirin kayıt zamanı	Satış tarihi (teslim tarihi)	Hizmetin tamamen/kısmen tamamlanması	Geçen zamana ve kullanılan varlığa göre

Mal satışlarında hasılatın gerçekleşmesi: Mal satışlarına ilişkin hasılat aşağıdaki tüm koşullar yerine getirildiğinde doğmuş sayılır:

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili tüm risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- İşletmenin satılan mallar üzerinde kontrol ve sahipliğini etkin bir şekilde sürdürmemesi,
- Hasılatın güvenilir şekilde ölçülebilmesi,
- Ekonomik yarar elde edilmesinin olası olması,
- İşleme ilişkin katlanılan veya katlanılacak olan maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülmesi.

Hizmet teslimlerinde hasılatın doğması: Hizmet satışlarında gelirin ölçümü, hizmet üretiminin birden fazla döneme yayılması durumunda farklı bir yaklaşımı gerektirir. Hizmet üretiminin aynı dönem içinde başlayıp, tamamlanması durumunda sorun yoktur. Birden fazla döneme yayılan hizmet üretiminde gelirin ne zaman kaydedileceğine ilişkin iki yaklaşım söz konusudur;

Birinci yaklaşımda gelirin kaydedilmesi için hizmetin tamamlanması beklenir ve geçen süre içinde tahsilatlar (Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs'de) ve katlanılan maliyetler (Gelecek Aylara Ait Giderler Hs'de) aktifleştirilir. Hizmet üretimi tamamlanınca bu hesaplardaki tutarlar, hizmet satış hasılatı olarak Satışlar Hs'na ve Satılan Hizmet Maliyeti hesaplarına aktarılır.

Ikinci yaklaşım ise her dönemde tamamlanan kısma ilişkin gelir Satışlar Hs'na kaydedilir ve tamamlanan kısma isabet eden maliyet Satılan Hizmet Maliyeti Hs'na aktarılır. Böylelikle tamamlanan kısma ilişkin gelir dönemde ilişkilendirilir. Ancak bu yöntemin uygulanabilmesi için hasılatın güvenilir şekilde ölçülmesi ve ekonomik yarar elde edileceğinin olası olması gibi ortak koşulların dışında hizmetin tamamlanma düzeyinin ve katlanılan ve katlanılacak olan maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülmesi gereklidir.

Bir varlığın kullanımına izin verilmesi durumunda hasılatın doğması: İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirilerine ilişkin gelirin gerçekleşmiş olması için; ekonomik yarar elde edilmesinin olası olması ve hasılatın güvenilir şekilde ölçülebilmesine ilişkin ortak koşullar geçerlidir.

İsim hakkının kaydında ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, faizlerin kaydında ise kullanım süreleri dikkate alınarak tahakkuk esasına göre kayıt yapılır. Temettülerde hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında gelir doğmuş demektir.



İşletme başkaları adına yaptığı tahsilatları gelir olarak kaydedebilir-mi?

Gelirlerin Kaydı

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda kaydedilirler. Yukarıda da belirtildiği gibi gelir doğduğu zaman ilgili gelir hesabının alacak tarafına kaydedilmektedir ve gelir ve giderler kaydedilirken, gelirin döneme ait olması ve gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Gelir hesaplarının alacağına yapılan kayıtlarda şu durumlar söz konusu olabilir;

- Gelir dönem içinde gerçekleşmiş ve aynı dönemde tahsil edilmiştir.
- Gelire cari dönemde hak kazanılmış ancak gelecek dönem veya dönemlerde tahsil edilecek olabilir (Gelir tahakkuku).
- Gelir bir kısım varlıkların değerlerinde meydana gelen artış sonucu doğmuş olabilir.
- Gelir gelecek dönemlerde gerçekleşeceğ olup, içinde bulunulan dönemde tahsil edilmiştir (Peşin tahsil edilen gelirler).

Aşağıda sırasıyla dört duruma ilişkin örnekler yer almaktadır.

Örnek:

İşletme peşin olarak ₺5000 tutarında mal satmıştır

100 KASA HS	5.900	
391.HESAPLANAN KDV HS		900
600. YURT İÇİ SATIŞLAR HS		5.000
Peşin mal satışı		

Örnekte görüldüğü gibi satış işlemi ile gelir doğmuş ve peşin bir satış olduğu için bedeli aynı dönemde tahsil edilmiştir.

Örnek:

İşletmenin elinde bulunan faiz başlangıcı 1 Mart olan, yıllık faiz ödemeli tahvilin dönem sonu itibarıyle gerçekleşen faizi ₺3.560'dır. Yıllık faiz takip eden yıl mart ayında tahsil edilecektir.

181. GELİR TAHAKKUKLARI HS	3.560	
642. FAİZ GELİRLERİ HS		3.560
Tahvil faizlerinin tahakkuku		

İşletme bir yıllık faizin tamamını takip eden yıl tahsil edecek olsa da 1 Mart - 31 Aralık arasında hak kazandığı faiz gelirini cari dönemin geliri olarak kaydetmiştir.

Örnek:

İşletme elinde bulunan alış kuru $\$1 = \text{₺}1,79$ olan 1200 doları, $\$1 = \text{₺}1,81$ den bozdurmuştur.

100 KASA HS	24	24
646. KAMBİYO KÂRLARI HS		
Kur artış kârı		

Yukarıdaki örnekte de işletmenin elinde bulunan yabancı paraların değerinin artması nedeni ile bir gelir ortaya çıkmıştır.

Örnek:

İşletme 1.1. 2012 de aylık kirası $\text{₺}1000$ olan binasını 36 aylığına kiraya vermiş ve kira bedelinin tamamı olan $\text{₺}36.000$ yi peşin olarak tahsil etmiştir.

100. KASA HS	36.000	
380.GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS		12.000
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS		24.000
380.GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	12.000	
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS		24.000

Yukarıdaki kayıtta işletme 1 Ocakta henüz hiçbir kiraya hak kazanmadığı için aldığı kira bedelinin karşılığında borç hesaplarını alacaklandırmıştır. Cari döneme ilişkin kira olan 12.000 lira kısa vadeli borç hesabı olan 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına kaydedilirken, bir yıldan uzun olanlar uzun vadeli borç hesabı olan 480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabına kaydedilmiştir. İşletme 31 Ocakta bir aylık kiraya hak kazandığı için aşağıdaki kayıt yapılacaktır;

380.GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS	1.000	
649. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS		1.000
Kira Geliri		
380.GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	1.000	
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS		649. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS
1.000	12.000	1.000

Her ay sonunda yukarıdakine benzer kayıt yapıldığında 2012 yılına ait tüm kira gelirleri 649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabına aktarılmış olacaktır. Diğer taraftan 2012 yılı sonunda 2013 yılına ait peşin tahsil edilen kira nedeniyle doğan kısa vadeli hale geleceğinden aşağıdaki kaydın yapılması gereklidir;

31.12.2012			
480.GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS		12.000	
380.GELECEK AYLARA AİT			
GELİRLER HS			12.000
/			
380.GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS			
1.000	12.000	(31.12.2012) 12.000	
	12.000 (31.12.2012)		
(31.12.2012) 12.000			
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS			
		12.000	24.000
649. OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS			
		1.000	
			12.000 (31.12.2012)



Yukarıdaki kayıtların ortak özelliği nedir?

GİDER HESAPLARI VE GİDERLERİN KAYDI

İşletmenin sermayesinde azalışa neden olan giderler işletmelerin türüne, faaliyet çeşitliliğine ve büyülüğüne göre farklılık gösterirler. Tek düzen hesap planında giderlere ilişkin hesaplar yukarıda belirtildiği gibi 6. Gelir tablosu hesapları içinde yer almaktadır. Bu hesaplar şu şekilde sınıflandırılmıştır;

62. SATIŞLARIN MALİYETİ

- 620. Satılan Mamuller Maliyeti
- 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti
- 622. Satılan Hizmet Maliyeti
- 623. Diğer Satışların Maliyeti

63. FAALİYET GİDERLERİ

- 630. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 631. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 632. Genel Yönetim Giderleri

65. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

- 653. Komisyon Giderleri
- 654. Karşılık Giderleri
- 655. Menkul Kıymet Satış Zararları
- 656. Kambiyo Zararları
- 657. Reeskont Faiz Giderleri

66. FINANSMAN GİDERLERİ

- 660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri
- 661. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri

Yukarıda yer alan hesapların bazıları diğer üniteler işlenirken kullanılan ve açıklanan hesaplardır.

Giderlerin Kaydında Maliyet Hesapları

Tekdüzen Hesap Planındaki işleyişe göre 63 Faaliyet Giderleri ve 66 Finansman Giderleri hesap sınıflarındaki hesaplarla ilgili giderlerin, doğduklarında bu hesaplara kaydedilmeyip, önce 7. Gruptaki “maliyet hesapları” na kaydedilmeleri gerekmektedir. Buna göre;

- Tek düzen hesap planında maliyet hesapları ile ilgili olarak 7/A ve 7/B seçenekleri olmak üzere iki seçenek bulunmaktadır. İşletme bu seçeneklerden birini seçecektir.
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili giderler doğduklarında önce seçilen seçenekteki ilgili maliyet hesabına kaydedilir.
- Maliyet hesaplarında toplanan giderler “yansıtma hesapları” aracılığı ile sonuç hesaplarına ve diğer ilgili hesaplara yansıtılır
- Yansıtma hesapları ile maliyet hesapları karşılaştırılarak kapatılır.

7/A Seçeneği

7/A seçenekinde gider hesapları büyük defter düzeyinde fonksiyon esasına göre oluşturulmuştur. Gider çeşitleri ise yardımcı hesap düzeyinde oluşturulmuştur. Bu seçenekte her bir hesabın ayrı bir yansıtma hesabı vardır ve bu hesaplar aracılığı ile gelir tablosu hesaplarına yansıtılırlar. Gelir tablosundaki gider hesapları da fonksiyon esasına göre düzenlenmiş olduğu için ilgili gider hesabına doğrudan yansıtma yapılmaktadır. 7 /A seçenekinde yer alan hesap sınıfları şunlardır;

Maliyet sınıfları

- 71. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ
- 72. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 73. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 74. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 75. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ →

İşletme Fonksiyonları

- ÜRETİM
- ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME

- 76. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
 - 760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
 - 761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. YANSITMA

- PAZARLAMA

- 77. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA

- YÖNETİM

- 78. FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 780. FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA

- FİNANSMAN

Yukarıdaki 71, 72, 73, ve 74. hesap sınıflarında yer alan hesaplar üretim ve hizmet işletmeleri tarafından kullanılacak olan hesaplar olduğu için ayrıntıları verilmemiştir. Yardımcı defter düzeyinde kullanılacak *gider çeşitleri* ise şunlardır;

1. İlk madde malzeme
2. İşçi ücret ve giderleri
3. Memur ücret ve giderleri

4. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
5. Çeşitli giderler
6. Vergi resim ve harçlar
7. Amortisman ve tükenme payları
8. Finansman giderleri

7/A seçenekinde hesapların işleyişini önce bir şema üzerinde görmek ve daha sonra örneklerini izlemek yararlı olacaktır. Şemada sadece ticari işletmeye ilişkin hesaplara yer verilmiştir.

MALİYET HESAPLARI YANSITMA HESAPLARI GELİR TABLOSU HESAPLARI

760.PAZARLAMA SATIŞ VE
DAĞITIM GİDERLERİ HS

761.PAZARLAMA SATIŞ VE
DAĞIT. GİD. YANSITMA HS

631.PAZARLAMA SATIŞ VE
DAĞITIM GİDERLERİ HS

1

3

3

2

2

4

770.GENEL YÖNETİM
GİDERLERİ HS

771.GENEL YÖNETİM GİD.
YANSITMA HS

632. GENEL YÖNETİM
GİDERLERİ HS

1

3

3

2

2

4

780.FİNANSMAN GİDER. HS

781.FİNANSMAN GİDER.
YANSITMA HS

660.KISA VADELİ BORÇLANMA
GİDERLERİ HS

1

3

3

2

2

4

Dönem içi işlemler →

Dönem sonu işlemler - - - >

661.UZUN VADELİ BORÇLANMA
GİDERLERİ HS

→ 2

4

690.DÖNEM KARI VEYA ZARARI

4

<

Yukarıda şemada işlem sırasını gösteren rakamlara göre örnekler şu şekildedir:

Örnek:

4.12.2012 tarihinde işletme KDV dahil $\text{₺}237,50$ elektrik gideri ödemistiştir. Bu tutarın $\text{₺}128,70$ 'sı yönetim, $\text{₺}108,80$ 'sı pazarlama departmanına aittir. (1 no'lu işlem)

4.12.2012			
760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM			
GİDERLERİ HS		92,48	
3.Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler			
770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS		110,40	
3. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler			
191. İNDİRİLECEK KDV HS		34,62	
100.KASA HS			237,50
	/		

Yıl sonunda veya aylık raporlama yapan işletmelerde ay sonlarında gerçekleşmiş giderlerin sonuç hesaplarına aktarılması gereklidir. (2 no'lu işlem)

31.12.2012			
631.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM			
GİDERLERİ HS		92,48	
632.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS		110,40	
761.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM			
GİDERLERİ YANSITMA HS			92,48
771.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			
YANSITMA HS			110,40
	/		

Daha sonra yansıtma hesabı ile maliyet hesapları karşılıklı olarak kapatılır. (3 no'lu işlem)

31.12.2012			
761.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM			
GİDERLERİ YANSITMA HS		92,48	
771.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			
YANSITMA HS		110,40	
760.PAZARLAMA SATIŞ VE			
DAĞITIM GİDERLERİ HS			92,48
770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS			110,40
	/		



İşletmenin kısa vadeli banka kredisi hesabına tahakkuk eden faiz $\text{₺}325$ 'dir. Bu işlemin dönem içi ve dönem sonu kaydını 7/A seçeneğine göre yapınız.

7/B Seçeneği

7/B seçenekinde büyük defter düzeyinde hesaplar çeşit esasına göre düzenlenmiştir. Gider çeşitlerinin gelir tablosu hesaplarına yansıtılması için tek bir yansıtma hesabı kullanılır. Bu seçenekte gider çeşitlerinin sonuç hesaplarına yansıtılabilmesi için fonksiyon esasına dönüştürülmeleri gereklidir. Çünkü daha önce belirtildiği gibi gelir tablosu hesapları fonksiyon esasına göre düzenlenmiştir. 7/B seçeneği ile ilgili hesaplar şunlardır;

- 790.İLK MADDE MALZEME
- 791.İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- 792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793.DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- 794.ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 795.VERGİ RESİM VE HARÇLAR
- 796.AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
- 797.FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798.GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI

7/B seçeneğinde de hesaplara kayıt yöntemi aşağıdaki şemada görüldüğü gibi 7/A seçeneğindeki aynı sırayı izler.

MALİYET HESAPLARI YANSITMA HESAPLARI GELİR TABLOSU HESAPLARI

790.İLK MADDE MALZEME	798.GİDER ÇEŞİTLERİ	631.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS
	YANSITMA HS	
1 3 <-----> 3	2 → 2	4 -----
791.İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ .		632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS
1 3 <-----> 3		→ 2 4 -----
792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ .		660.KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HS
1 3 <-----> 3		→ 2 4 -----
797. FİNANSMAN GİDERLERİ		661.UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HS
1 3 <-----> 3		→ 2 4 -----
		690.DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI
		4 -----

Örnek:

4.12.2012 tarihinde işletme KDV dahil ₺237,50 elektrik gideri ödemisti. Bu tutarın ₺128,70'sı yönetim ₺108,80'sı pazarlama departmanına aittir. (1 no'lu işlem)

4.12.2012			
793.DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA			
VE HİZMETLER HS		202,88	
191. İNDİRİLECEK KDV HS		34,62	
100.KASA HS			237,50
	/		

İkinci aşamada gerçekleşen giderlerin yansıtma hesabı aracılığı ile gelir tablosu hesaplarına yansıtılması gereklidir. Bu aşamada bir gider dağıtım tablosunun düzenlenenecektir.



7/B seçeneğinde gider dağıtım tablosu çeşit esasına göre kaydedilen giderlerin fonksiyon esasına dönüştürülmesi için hazırlanır.

Tablo 7.2: 7/B seçeneğinde gider dağıtım tablosu

FONKSİYON GİDER ÇEŞİTLERİ	Tutar	Faaliyet giderleri			Finansman giderleri	
		630	631	632	660	661
790. İlk madde malzeme	xxx		x	x		
791. İşçi ücret ve giderleri	xxx		x	x		
792. Memur ücret ve giderleri	xxx			x		
793. Dış. Sağl. Fayda ve Hizmet	202,88		92.48	110.40		
794. Çeşitli Giderler	xxx		x	x		
795. Amort. Ve Tükenme Pay.	xxx		x	x		
796. Finansman Giderleri	xxx				x	x
Toplam	xxxxxx		xxx	xxx	x	x

Gider dağıtım tablosu düzeltilmekten sonra gerçekleşmiş gider çeşitleri hesaplarına kaydedilmiş olan giderler, yansıtma hesabı aracılığı ile gelir tablosu hesaplarına yansıtılır.(2 no'lu işlem)

31.12.2012			
631.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM			
GİDERLERİ HS	92,48		
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	110,40		
798.GİDER ÇEŞİTLERİ			
YANSITMA HS		202.88	
			/

Daha sonra gider çeşitleri hesapları ile yansıtma hesapları karşılaştırılarak kapatılır (3 no'lu işlem)

31.12.2012			
798.GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS	202.88		
793.DIŞARIDAN SAĞLANAN			
FAYDA VE HİZMETLER HS		202.88	
			/

Giderlerin Kaydı

Giderlerin kaydında da gelirlerde olduğu gibi giderin gerçekleştiği dönemde kaydedilmesi ve ait olduğu dönemin gelirleri ile eşleştirilmesi esastır. Giderlerin kaydında aşağıdaki durumlar söz konusu olabilir;

- Gider cari dönemde doğmuş ve nakden veya hesaben ödenmiştir.
- Gider cari dönemde doğmuş fakat ödemesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacaktır.
- Gider gelecek dönemlere ait olup, ödemesi cari dönemde peşin olarak yapılmıştır.
- Gider bir kısım varlıklardaki azalış nedeni ile ortaya çıkmıştır.

Bu durumlara ilişkin örnekler sırasıyla aşağıdaki gibidir.

Örnek:

İşletme aybaşında kiraladığı iş yerinin ocak ayı kirası olan ₺1.000'yi 31 Ocakta nakit olarak ödemistiştir.

31.1.2012			
770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	1.000		
100. KASA HS		1.000	
			/

Örnek:

İşletme 1 Ağustos'ta aylık ₺1000'den 9 ayılığna bir depo kiralamıştır ve depo kirası üç aylık dönemlerde ödenecektir.

31.8.2012			
770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	1.000		
381. GİDER TAHAKKUKLARI HS		1.000	
			/

İşletme Eylül ve Ekim ayları için benzer kaydı yaptıktan sonra üç aylık kira bedelini ödediğinde aşağıdaki kaydı yapacaktır.

31.10.2012			
381. GİDER TAHAKKUKLARI HS	3.000		
100. KASA HS		3.000	
/			

Örnek:

İşletme 1 Aralık tarihinde aylık $\text{TL} 1.000$ 'dan 6 aylığını kiraladığı iş yerinin kira bedelinin tamamını çek keşide ederek ödemistiştir.

1.12.2012			
180.GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS	6.000		
103.VERİLEN ÇEKLER VE ODEME EMİRLERİ HS		6.000	
/			

İşletme aralık ayı sonunda gerçekleşmiş olan bir aylık kira bedelini, gider kaydedecktir;

31.12.2012			
770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	1.000		
180.GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS		1.000	
/			

DİKKAT



180.Gelecek Aylara Ait Giderler ve 280.Gelecek Yıllara Ait Giderler hesapları, peşin ödenen giderlerin kaydedildiği bilanço hesaplarıdır.

Örnek:

İşletmenin elinde bulunan alış değeri $\text{€}1 = \text{TL} 1,83$ olan $\text{€}2000$, yıl sonu kuru ile değerlendirilmiştir. Yıl sonu kuru $\text{€}1 = \text{TL} 1,80$ dir.

31.12.2012			
656.KAMBİYO ZARARLARI HS	60		
100.KASA HS		60	
Yabancı para Kasası			
/			

VERGİ MATRAHININ TESPİTİ AÇISINDAN GELİRLER VE GİDERLER

Gelirler ve giderler kaydedilirken dikkat edilmesi gereken bir konu da bu hesaplar dönem sonunda Dönem Kâr veya Zarar hesabına devredildiklerinde ortaya çıkacak kârın vergi kanunları açısından değerlendirilmesidir. Bir işletmenin ticari kârı belirlenirken dönem içinde elde edilen tüm gelirler ile dönem içinde gerçekleşen tüm giderler Kâr-Zarar hesabına devredilir. Buna karşılık vergi kanunları bazı gelirleri vergiden muaf tutarken bazı giderlerin dönem gelirinden indirilmesini kabul etmemektedir. Vergi kanunlarına göre *vergiden muaf gelirler ile kanunen kabul edilmeyen giderler* dikkate alınarak mali kâr hesaplanır.

Ticari kârdan vergi matrahını oluşturacak olan mali kârı hesaplamak için döneme ait vergiden muaf gelirler ticari kârdan indirilirken, kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilir. Bu işlem, işletmelerin dönem sonunda hazırlayacakları vergi beyannamesi üzerinde gerçekleştirilir. Bu işlemin yapılabilmesi için döneme ait vergiden muaf gelir ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin ne kadar olduğunun bilinmesi gereklidir. Bu bilgi ilgili gelir ve giderlerin kaydı sırasında “nazım hesaplar” kullanılarak, muhasebe içinde yaratılır.

Örnek:

İşletme net defter değeri ₺200.000 olan bir binasını, ₺300.000 bedelle satmıştır. İşletme bu durumda satış kazancının %75'i olan (100.000×0.75) ₺75.000 vergiden istisna olduğu için (KVK Mad 5/1-e) mali kâr hesaplanırken ticari kârdan indirmelidir. Bunun için dönem içinde şu şekilde bir kayıt yaparak bu bilgiyi yaratmalıdır.

100 KASA HS	300.000	200.000
252.BİNALAR HS		
679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS		100.000
953.VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER BORÇLU HS.	75.000	
954.VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER ALACAKLI HS		75.000

İşletmeler faaliyetleri sırasında hasılat yaratmak amacıyla birtakım giderlere katlanırlar ve bu giderlerin işletmenin kayıtlarına gider olarak geçirilmesi doğaldır. Ancak bu uygulamanın bazı sınırlamaları vardır. Yukarıda belirtildiği gibi vergi kanunlarımız (GVK, KVK, VUK) vergiye konu olacak kârin (vergi matrahının) tespiti açısından bazı harcamaların gider olarak yazılmasını kabul etmemektedir. Hangi giderlerin vergi matrahından indirilebileceği hangilerinin indirilemeyeceği (kanunen kabul edilmeyen giderler) Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddelerinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 ve 15. Maddelerinde belirtilmektedir.

İşletme beyanname üzerinde ticari kârdan hareketle mali kârı belirlerken vergi yasalarınca kabul edilmeyen giderleri ticari kâra ilave etmelidir. Gelirlerde olduğu gibi bu bilginin gider olduğu anda yapılacak bir nazım hesap kaydı ile yaratılması gerekecektir.

Örnek:

Şirket ortağına ait ₺6.000 sigorta primi ödenerek, gider kaydedilmiştir. Şirket ortağına ait sigorta prim ödemesi, ortağın şahsi bir ihtiyacının giderilmesine yönelik bir ödeme olup kurum kazancının elde edilmesi ile ilgili değildir. Ortakların şahsi ihtiyaçları için yapılan ödemeler kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	6.000	6.000
100.KASA HS		
950.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER BORÇLU HS.	6.000	
951.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS		6.000

GELİR VE GİDER HESAPLARININ KAPATILMASI

Dönem içinde gerçekleşmiş olan gelir ve giderlerin kaydedildiği gelir tablosu hesapları yıl sonunda 690. Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilerek kapatılırlar. Dönem Kârı veya Zararı hesabı işletmenin öz sermayesindeki artış ve azalış yaratan işlemlerin sonucunu gösterir. Yukarıda belirtildiği gibi hesabın alacak kalani kârı yani öz kaynaktaki artışı; borç kalani zararı yani öz kaynaktaki azalışı gösterir.

Gelir Hesaplarının Kapatılması

Gelir hesapları alacak tarafları ile çalışırlar ve dönem sonunda alacak kalani verirler. Gelir hesaplarının kapatılması hesabın alacak kalani kadar borçlandırılması, 690.Dönem Kârı veya Zararı hesabının alacaklandırılması şeklinde olur.

31.12.2012			
600.YURT İÇİ SATIŞLAR HS		XX	
642.FAİZ GELİRLERİ HS		XX	
645.MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI HS		XX	
646.KAMBİYO KÂRLARI HS		XX	
647.REESKONT FAİZ GELİRLERİ HS		XX	
690.DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS			XX
Gelir hesaplarının kapatılması			
/			

Yukarıdaki yevmiye kaydında tüm gelir hesapları değil belli başlı hesaplara yer verilmiştir.

Gider Hesaplarının Kapatılması

Gider hesapları da borç tarafları ile çalışıklarından, borç kalani verirler. Bu hesapların kapatılması için de gider hesapları borç kalanları kadar alacaklandırılırken, 690. Dönem Kârı veya Zararı hesabı borçlandırılır.

31.12.2012			
690.DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS		XX	
610.SATIŞTAN İADELER HS			XX
611. SATIŞ İSKONTOLARI HS			XX
621.SATILAN MALIN MALİYETİ HS			XX
631.PAZAR. SATIŞ VE DAĞIT. GİD. HS			XX
632.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS			XX
657.REESKONT FAİZ GİDERLERİ HS			XX
654. KARŞILIK GİDERLERİ HS			XX
655.MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI HS			XX
660.KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ			XX
Gider hesaplarının kapatılması			
/			

Özet

Gelirler işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmet satışlarından, ana faaliyet konusu dışındaki aktiflerin satışından elde edilen hasılat ve diğer faaliyetlerden elde edilen brüt tutarlardır. Giderler ise hasılat sağlamak amacıyla yapılan aktif tükenmeleridir.

Gelir ve gider hesapları Tekdüzen Hesap Planında Gelir Tablosu Hesapları başlığı altında sınıflandırılmıştır. Sınıflandırma gelir tablosuna uygun olarak ana faaliyet ve ana faaliyet dışındaki işlemlerden kaynaklanan gelir ve giderler olarak yapılmıştır.

Gelir ve giderlerin kaydında dönemsellik kavramı dikkate alınmalıdır. Dönemsellik kavramına göre her dönemin geliri, ait olduğu dönemin gideri ile eşleştirilmelidir. Dönemsellik kavramı tahakkuk ilkesi uygulanarak gerçekleştirilir.

Gelirlerin kaydında hasılatın ölçülmesi ve gerçekleşme zamanı önemlidir. Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Gelirlerin kaydı için gerçekleşmiş olmaları esastır. Gelirlerin türlerine göre gerçekleştirmeli olabilmeleri için gerekli koşullar TMS 18'de açıklanmaktadır.

Gelirlerin kaydında; gelecek dönemlere ait gelirlerin peşin tahsilatı ve dönemde gerçekleşmiş ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler ve varlıkların değer artışından doğan gelirlere dönemsellik açısından dikkat edilmelidir.

Giderler ilk gerçekleştiriklerinde 6. gruptaki Gelir Tablosu Hesaplarına Kaydedilmeden önce, 7. gruptaki Maliyet Hesaplarına kaydedilir.

Maliyet hesaplarına kayıtta 7/A ve 7/B seçenekleri olmak üzere iki seçenek vardır.

7/A seçenekinde büyük defter düzeyinde hesaplar fonksiyon esasına göre düzenlenmiş olup her gider hesabının bir yansıtma hesabı vardır. Yansıtma hesapları gerçekleşen fonksiyonel giderleri sonuç hesaplarına yansıtma için kullanılır, daha sonra maliyet hesapları ile karşılaştırılarak kapatılırlar.

7/B seçenekinde ise büyük defter düzeyindeki hesaplar çeşit esasına göre düzenlenmiştir. Bu seçenekte gerçekleşen giderleri sonuç hesaplarına yansıtma tek bir yansıtma hesabı (Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı) kullanılır. Bu seçenekte maliyet hesapları çeşit esasına göre, sonuç hesapları fonksiyon esasına göre olduğu için yansıtma işleminin yapılabilmesi amacıyla giderlerin bir “gider dağıtım tablosu” aracılığı ile çeşit esasından fonksiyon esasına dönüştürülmesi gereklidir.

Sonuç hesaplarına yansıtılan gelirler ve giderler dönem sonunda Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilerek kapatılırlar.

Dönem içinde gelir ve gider hesaplarına kayıt yapılrken vergiden muaf gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderler varsa bunların nazım hesaplarda izlenmesi gereklidir. Nazım hesaplarda yaratılan bu bilgi, vergi beyannamesi düzenlenirken işletmenin ticari kârından, vergi matrahını oluşturan mali kârin hesaplanması sırasında kullanılır.

Kendimizi Sınayalım

1. Gelirin kaydedilmesi için hangisi gereklidir?

- a. Gerçekleşmiş olması
- b. Tahsil edilmiş olması
- c. Mal satışından doğmuş olması
- d. Tahmin edilebilir olması
- e. Esas faaliyete ilişkin olması

2. Hangi durumda dönem sonunda gelir-gider hesaplarında düzeltme **gerekmez**?

- a. Peşin ödenmiş giderler
- b. Peşin tahsil edilmiş gelirler
- c. Birden fazla dönemde tüketilecek maliyetler
- d. Dönem içinde gerçekleşmiş ancak henüz kaydedilmemiş giderler
- e. Gerçekleşmiş ve muhasebe kayıtlarına geçirilmiş giderler

3. A işletmesi çalışanlara ücretlerini haftalık olarak Cuma günleri ödemektedir. Haftalık net ücretler $\text{₺}50.000$ 'dir. Ödeme gününde yapılacak kayıt hangisidir?

- | | |
|----------------------------|--------|
| a. GENEL YÖNETİM GİDER. HS | 50.000 |
| <u>ÖDENECEK ÜCRETLER</u> | 50.000 |
| b. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 50.000 |
| <u>KASA HS</u> | 50.000 |
| c. ÖDENECEK ÜCRETLER | 50.000 |
| <u>KASA HS</u> | 50.000 |
| d. ÖDENECEK ÜCRETLER | 50.000 |
| <u>GENEL YÖNETİM GİDER</u> | 50.000 |
| e. GİDER TAHAKKUKLARI | 50.000 |
| <u>KASA HS</u> | 50.000 |

4. Bir döneme ait giderlerin, aynı döneme ait gelirlerle karşılaştırılması hangi kavram gereğidir?

- a. Eşleştirme
- b. Dönemsellik
- c. Tutarlılık
- d. Tahakkuk
- e. İşletmenin sürekliliği

5. İşletme çalışanlarına her Cuma günü haftalık $\text{₺}50.000$ ödeme yapmaktadır. Dönem sonu (31.12) Çarşamba günü olursa, yapılacak kayıt hangisidir?

- | | |
|----------------------------|--------|
| a. GENEL YÖNETİM GİDER. HS | 30.000 |
| <u>ÖDENECEK ÜCRETLER</u> | 30.000 |
| b. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 50.000 |
| <u>KASA HS</u> | 50.000 |
| c. ÖDENECEK ÜCRETLER | 50.000 |
| <u>KASA HS</u> | 50.000 |
| d. ÖDENECEK ÜCRETLER | 30.000 |
| <u>GENEL YÖNETİM GİDER</u> | 30.000 |
| e. GİDER TAHAKKUKLARI | 50.000 |
| <u>KASA HS</u> | 50.000 |

- 6.**
- | | |
|-----------------------------|--------|
| 632.GENEL YÖNETİM GİDER. HS | 12.000 |
| <u>771.GENEL YÖNETİM</u> | |
| <u>GİDER YANSITMA HS</u> | 12.000 |

Yukarıdaki kayıt hangi işleme aittir?

- a. Gerçekleşen genel yönetim giderinin kaydı
- b. Genel yönetim giderinin yansıtma hesabı ile sonuç hesabına aktarılması
- c. Cari döneme ait olamayan giderin ait olduğu döneme yansıtılması
- d. Maliyet hesabı ile gider hesabının kapatılması
- e. Gider hesabının dönem kâr zararına devredilmesi
- 7. Aşağıdaki hesaplardan hangisi 7/A seçenekine aittir?
 - a. Amortisman ve Tükenme payları
 - b. İşçi Ücret ve Giderleri
 - c. Çeşitli Giderler
 - d. İlk madde ve Malzeme Giderleri
 - e. Genel Yönetim Giderleri
- 8. İşletmenin elinde bulunan tahvillerin döneme ilişkin faizi $\text{₺}3.860$ hesaplanmıştır. Yapılacak kayıtta hangisi doğrudur?
 - a. Kasa Hs borçlu/Faiz gelirleri Hs alacaklı
 - b. Diğer Çeşitli Alacaklar Hs borçlu /Faiz Gelirleri alacaklı
 - c. Gelir Tahakkukları Hs. Borçlu/ Faiz Gelirleri alacaklı
 - d. Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs. Borçlu/Faiz Gelirleri alacaklı
 - e. Özel Kesim Tahvil Senet Ve Bonoları Hs. Borçlu/ Faiz Gelirleri Alacaklı

9. Hangisi mal satış işleminde gelirin doğmasını koşulu **değildir?**

- a. İşletmenin malların sahipliği ile ilgili tüm risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması
- b. İşletmenin satılan mallar üzerinde kontrol ve sahipliğini etkin bir şekilde sürdürmesi
- c. Hasılatın güvenilir şekilde ölçülebilmesi
- d. Ekonomik yarar elde edilmesinin olası olması
- e. İşleme ilişkin katlanılan veya katlanılacak olan maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülmesi

10. Dönem içinde kaydedilen giderlerin içinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin olması durumunda hangi işlem yapılır?

- a. Herhangi bir işleme gerek yoktur.
- b. İlgili gider hesabından çıkartılır
- c. Dönem kârı veya zararı hesabına devredilmez
- d. Vergiden muaf gelirlerden mahsup edilir.
- e. Nazım hesaplara kayıt yapılır

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

1. a Yanıtınız yanlış ise “Gelir ve Giderlerin Kaydında Dönemsellik Kavramı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

2. e Yanıtınız yanlış ise “Gelir ve Giderlerin Kaydında Dönemsellik Kavramı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

3. c Yanıtınız yanlış ise “Giderlerin Kaydi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

4. b Yanıtınız yanlış ise “Gelir ve Giderlerin Kaydında Dönemsellik Kavramı” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

5. a Yanıtınız yanlış ise “Giderlerin Kaydi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

6. b Yanıtınız yanlış ise “Giderlerin Kaydında Maliyet Hesapları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

7. e Yanıtınız yanlış ise “Giderlerin Kaydında Maliyet Hesapları.” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

8. c Yanıtınız yanlış ise “Gelirlerin Kaydi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

9. b Yanıtınız yanlış ise “Gelirlerin Gerçekleşme Zamani” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

10. e Yanıtınız yanlış ise “Vergi Matrahının Tespiti Açısından Gelir ve Giderler” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Bilançoya kesin mizanda kalan veren hesapların kalanları geçer. Gelir ve gider hesapları dönem sonunda Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilerek kapatıldığı için kalan vermezler, bu nedenle de bilançoda yer almazlar. Gelir ve gider hesapları gelir tablosunun düzenlenmesine temel teşkil ederler.

Sıra Sizde 2

Hasılat sadece işletmenin kendi adına aldığı veya alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına yapılan tahsilatlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildirler ve öz kaynakta artış yaratmazlar. Bu nedenle bu tutarlar hasılat (Gelir) kabul edilemezler.

Sıra Sizde 3

Tüm kayıtların ortak özelliği, dönemsellik kavramının gözetilmesi ve gelirlerin ait oldukları dönemlere paylaştırılarak kaydedilmesidir.

Sıra Sizde 4

780.FİNANSMAN GİDER. HS	325
300.BANKA KREDİLERİ HS	325
<hr/>	
660.KISA VADELİ BORÇLANMA	325
GİDERLERİ HS	
781.FİNANSMAN GİDERLERİ	325
YANSITMA HS	
781.FİNANSMAN GİDERLERİ	325
YANSITMA HS	
780.FİNANSMAN GİDER. HS	325

8

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- ⦿ Envanter işlemleri kavramını açıklayabilecek,
- ⦿ Dönem sonu işlemlerini ve unsurlarını tanımlayabilecek,
- ⦿ Genel geçici mizan ve kesin mizanı açıklayabilecek,
- ⦿ Dönem sonu finansal tabloların düzenlenmesini açıklayabilecek

bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.

Anahtar Kavramlar

- | | |
|--------------------------|----------------------|
| ⦿ Dönem Sonu İşlemleri | ⦿ Genel Geçici Mizan |
| ⦿ Envanter İşlemleri | ⦿ Kesin Mizan |
| ⦿ Muhasebe Dışı Envanter | ⦿ Bilanço |
| ⦿ Muhasebe İçi Envanter | ⦿ Gelir Tablosu |
| ⦿ Değerleme | |

İçindekiler

- ❖ Giriş
- ❖ Envanterle İlgili Kavramlar
- ❖ Dönem Sonu İşlemleri
- ❖ Dönem Sonu Finansal Tabloların Düzenlenmesi
- ❖ Muhasebe Sürecine İlişkin Sayısal Örnek

Dönem Sonu İşlemleri

GİRİŞ

Daha önceki ünitelerde belirtildiği gibi muhasebenin temel kavramlarından *sürekliklik kavramı* gereği, bir işletmede faaliyetlerin sürekliliği esas olmakla birlikte; işletmede yapılan faaliyetlerin ve bunlara ilişkin finansal nitelikli işlemlerin belirli dönemler itibarıyle belirlenmesi, ölçülmesi ve sonuçlarının finansal tablolarda gösterilmesi gereklidir. Bu nedenle, muhasebe ile ilgili işlemler belirli bir faaliyet yılı veya muhasebe dönemi esas alınarak gerçekleştirilir. Böylece, muhasebe işlemleri belirli bir tarihte başlar ve belirli bir tarihte sona erer. İzleyen dönemde, aynı muhasebe işlemleri tekrar eder. Bu dönemlerin her birine *hesap dönemi* adı verilir. Hesap dönemi genellikle takvim yılıdır ve 1 Ocak'ta başlayıp, 31 Aralık günü biter. 31 Aralık tarihi hesap döneminin sonu ya da dönem sonu olarak adlandırılır. İşte bu hesap dönemi süresince gerçekleştirilen muhasebe işlemlerine *muhasebe süreci* adı verilir. (Muhasebe süreci için bkz. Bu kitap 2. ünite, s 35-37) Muhasebe sürecinde, **dönem sonu işlemleri** önemli bir yer tutmaktadır. Bu önemi anlayabilmek için kısaca muhasebe sürecine bakmakta faydalıdır. Muhasebe sürecindeki işlemler temelde üç başlık altında sınıflandırılmaktadır:

- Muhasebe döneminin başında yapılacak işlemler
- Muhasebe dönemi süresince yapılacak işlemler
- Muhasebe döneminin sonunda yapılacak işlemler

Muhasebe sürecindeki işlemler birbirinden bağımsız değildir, işlemlerin hepsi bir bütün ve birbirleriyle ilişkili olarak süreci oluşturmaktadır. Muhasebe sürecinin genel geçici mizanın hazırlanması işleminden sonraki aşamaları, dönem sonu işlemleri olarak adlandırılmalıdır. Dönem sonu işlemleri, envanter işlemlerini de kapsayan geniş bir kavramdır. Muhasebe bilgilerinin belirli zaman aralıkları ile sunulması ve finansal nitelikli bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi ve de işletme yöneticilerinin işletmelerinin gerçek durumunu bilebilmeleri ve faaliyetleri kontrol altında tutabilmeleri için her hesap dönemi sonunda dönem sonu işlemlerini yapma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, muhasebe sürecinin ihtiyaca ve gerçeğe uygun faydalı finansal bilgi üretmesinde dönem sonu işlemleri çok önemli bir rol oynamaktadır.

ENVANTERLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Envanter kavramı, bazen işletmenin sadece varlıklarını, bazen mevcut, alacak ve borçlarını gösteren listeleri, bazen de sadece stokların miktar ve değerlerini ifade etmek için kullanılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK), envanter kavramını değil, *envanter çıkarmak* kavramını kullanmaktadır. TTK'nın 66. maddesi envanteri “Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.” şeklinde ele almaktadır. VUK'un 186. maddesi ise envanteri “Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan görülebileceği gibi, her iki kanunda da **envanter çalışma**, sayım ve değerlendirme olmak üzere iki aşamalı ve işletmenin tüm varlık, alacak ve borçlarının bulunduğu liste olarak

ele alınmaktadır. Hâlbuki, yapılan bu sayımla ve değerlendirme işlemlerinden sağlanan bilgilere dayanarak, gerekli ayarlama ve düzeltme kayıtlarının da yapılması envanter işlemleri kapsamına girmektedir.

Bu bağlamda **envanter işlemleri**, işletmenin sahip olduğu varlıklar ve kaynakların bilanço günündeki miktar ve değerlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak belirlemek ve elde edilen sonuçlara göre gerekli ayarlama ve düzeltme kayıtlarını yaparak gerçek değerleriyle görülmeyi sağlamaktır. Kısacası envanter işlemleri, muhasebe bilgilerinin işletmenin gerçek durumunu gösterir hale getirilmesi için yapılan iş ve kayıtlardan oluşmaktadır.



Envanter, envanter çıkışma, envanter işlemleri ve dönem sonu işlemleri kavramları arasındaki farkları belirtiniz.

Envanter İşlemlerinin Gerekliliği

Dönem sonunda muhasebe süreci tarafından kayıtlanan bilgilerin doğrudan raporlanması durumunda, bu raporlar gerçeği yansıtmayabilir. Dönem içinde işletme dışı ve işletme içi bazı faktörlere bağlı olarak gerçekleşen olaylar, muhasebe kayıt sisteminin dışında kalıbmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- İşletmenin dönen ve duran varlıklarda eksik ve fazlalıklar ortaya çıkabilir. Bu eksikler fireden kaynaklanabileceği gibi kayıp veya çalınma sonucu da olabilir. Duran varlıklarda aşınma, yıpranma ve değer düşüklükleri meydana gelebilir, bunların tespit edilip kaydedilmesi gereklidir.
- Stok hareketlerini aralıklı envanter yöntemine göre izleyen işletmelerde, stoklar gerçek durumu göstermemekte ve satılan ticari malın maliyeti takip edilememektedir. Dönem sonunda envanter işlemleri sonucunda bu hesaplar doğru kalani verir hale getirilir.
- Alacakların ve borçların tahsil kabiliyetlerinde değişme olabilir. Alacak ve borçların kayıtlı değerleri ile dönem sonundaki peşin değerleri birbirinden farklı olabilmektedir.
- Gelir ve giderler içinde döneme ait olmayıp, gelecek dönemi ilgilendirenler olabilir.
- İşlem tarihinde duran varlık veya uzun vadeli yabancı kaynak olarak kaydedilen varlık ve yükümlülüklerden bazıları dönem sonu itibarıyle dönen varlık veya kısa vadeli yabancı kaynak haline gelmiş olabilir.

Yukarıda sayılanlara benzer olay ve işlemlerin kayıt sistemi dışında kalması sonucu, muhasebe bilgileri gerçek durumu tam anlamıyla göstermeyecektir. Sonuç olarak, işletmenin kâr veya zararını kesin olarak tespit edebilmek ve varlık ile kaynak hesaplarında gerekli düzeltmeleri yapabilmek için envanter işlemlerine ihtiyaç vardır. Bu nedenle işletmenin varlık ve kaynaklarının ayrıntılı bir şekilde muhasebe kayıtları dışında tespit edilmesi ve muhasebe kayıtları ile karşılaştırılması gerekmektedir. Bu karşılaştırma sonucu oluşan farklar, yapılacak ayarlama ve düzeltme kayıtları ile giderilerek, finansal tablolarda sunulan muhasebe bilgilerinin gerçek durumu yansıtması sağlanır.

Envanter Çeşitleri

Faaliyetleri sürekli olan işletmeler iki türlü envantere yer vermektedirler:

- Dönem başı envanteri
- Dönem sonu envanteri

İlk işe başlayan işletmelerde, dönem başı envanterine *işe başlama envanteri* de denilmektedir, bu envanter fiilen yapılan bir sayımla işlemeye dayanmaktadır. İşletmenin ilk faaliyet yılını izleyen yıllarda fiili sayıma dayanan bir dönem başı envanterine gereksinme yoktur, çünkü bir yılın dönem sonu envanteri, onu izleyen yılın dönem başı envanteri olmaktadır. Dönem başı envanterine *açılış envanteri* veya *başlangıç envanteri* adları da verilmektedir. Envanterlerin yapılmış şekilleri aynı olmakla beraber düzenlemeye amaçları ve zamanlarına göre farklı isimler almaktadır. Envanter çeşitleri olarak aşağıdakileri sayabiliriz:

- İşletmenin kuruluş aşamasında çıkarılan envanter, kuruluş envanteri.

- Faaliyet dönemleri başlarında düzenlenen envanter, dönem başı veya başlama envanteri.
- Faaliyet dönemlerinin sonunda düzenlenen envanter, dönem sonu envanteri.
- İşletmenin başka bir işletmeye devri yapılrken devir yapılmadan önce düzenlenen envanter, devir envanteri.
- İşin terki, tasfiyesi ve iflas hallerinde tasfiyenin ya da iflasın başlangıcında ve sonunda olmak üzere iki defa düzenlenen envanterler, tasfiye başlangıç, tasfiye sonu, iflas envanteri.

Envanter Çıkarma Zamanı

TTK'nın 66. maddesi ve VUK'un 185. maddesi, envanterin ne zaman çıkarılacağını belirlemiştir. Bu maddelere göre, işletmenin kuruluş tarihlerinde ve sonra her hesap dönemi sonunda envanter çıkarması gerekmektedir. Geçici vergi uygulaması nedeniyle dönem sonu ifadesini her üç aylık vergi dönemi olarak ele almak daha uygun olacaktır. İşletmelerde normalde hesap dönemi 12 aylık takvim yılıdır. Faaliyet süresi 12 aydan kısa olan işletmelerde ise faaliyyette bulundukları dönem faaliyet dönemi olarak sayılır ve envanterde ona göre yapılır. İşletmeler, birleşmeleri durumunda birleşme zamanlarında, kapanmaları halinde ise tasfiye başlarken de envanter çıkarırlar. Ayrıca takvim yılı içinde işe başlayan veya bırakılan işletmeler, işe başlama ve bırakma tarihlerinde envanter çıkarırlar.

Envanter Defteri ve Listeleri

İşletmede yapılan envanter, esas itibarıyle noter tarafından onaylanmış *envanter defterine* kaydedilir. Ancak, çok çeşitli ve çok sayıda mal üretimi, alım ve satımı yapan büyük işletmelerde, envanter listeler halinde düzenlenebilir. Böylece bu listelerin özeti envanter defterine kaydedilebilir. Envanter defterine işe başlama tarihinde ve bundan sonraki her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydedilir. Bu çıkartılan envanter ve bilançonun noter tarafından onaylanması gereklidir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı bir defter olabileceği gibi ayrı yapraklı olarak da düzenlenebilir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, envanter bilgilerini işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına; bundan sonra her hesap dönemi sonunda işlem kayıtlarını takip eden sayfalara kaydedeler. İsteyen işletmeler ise ayrı bir envanter defteri tutarak mal envanterini bu deftere kaydedebilir.

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Muhasebe süreci içinde dönem içi işlemler tamamlandıktan sonra sıra muhasebe döneminin sonunda yapılacak işlemlere gelir. Dönem sonu işlemleri aşağıdaki gibi sırasıyla yapılır:

- Dönem içindeki muhasebe kayıtlarına göre dönem sonu itibarıyle genel geçici mizanın düzenlenmesi,
- Muhasebe dışı envanter işlemleri ile iktisadi kıymetlerin gerçek durumunu tespiti amacıyla dönem sonu envanterinin (muhasebe dışı envanter) yapılması,
- Muhasebe dışı envanter işlemlerinin sonuçları ile genel geçici mizandaki varlıklar ve kaynakların tutarları karşılaştırılarak farkların bulunması, bulunan bu farkların sebeplerine göre gerekli olan muhasebe içi envanter işlemlerinin; muhasebe kayıtları ile envanter verileri arasında uyum sağlanması amacıyla, dönem sonu muhasebe kayıtlarının yapılması,
- Uyum sağlama ve gelir/gider hesaplarının dönem sonu kayıtları yapıldıktan sonraki hesap kalanlarından hareketle, kesin mizanın düzenlenmesi,
- Kesin mizandan hareketle dönem sonu finansal tabloların düzenlenmesi,
- Son olarak kapanış kayıtlarının yapılması.

Muhasebe döneminin sonunda yapılacak işlemlerde, genel geçici mizanın hazırlanma aşamasından sonraki aşamalar dönem sonu işlemleri olarak adlandırılmalıdır. Yukarıdaki işlemlerde görülebileceği gibi, envanter işlemleri genellikle iki aşamadan oluşmaktadır:

- İktisadi kıymetlerin sayılması, tartılması ve ölçülmesi suretiyle tespiti ve tespit edilen iktisadi kıymetlerin VUK, TTK, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Genel Tebliği kapsamında değerlendirilmesi işlemlerini kapsayan **muhasebe dışı envanter**.
- Bu değerlendirme sonuçlarına göre bulunan sonuçların, muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak hesapların gerçek durumu gösterir hale getirilmesi için ayarlama ve düzeltme kayıtlarının yapılması işlemlerini kapsayan **muhasebe içi envanter**.

DİKKAT



Envanter işlemleri kapsamında; öncelikle miktar ve değer olarak belirlemeyi içeren muhasebe dışı envanter yapılmakta, daha sonra ise ayarlama ve düzeltme kayıtlarını içeren muhasebe içi envanter yapılmaktadır.

Muhasebe Dışı Envanter

Muhasebe dışı envanter, fiziki miktar ve değer olarak belirlemeyi içeriği ve bu aşamada muhasebe ile ilgili doğrudan bir işlem söz konusu olmadığı için bu aşama muhasebe dışı envanter olarak tanımlanmıştır. Muhasebe dışı envanter kendi içinde iki aşamaya ayrıılır:

- Miktar olarak belirleme
- Değer olarak belirleme

Miktar Olarak Belirleme

Miktar olarak belirlemede; işletmenin tüm varlık ve kaynakları uygun bir şekilde sayılara, ölçülerek veya tartılarak miktarları belirlenir. Küçük işletmelerde miktar olarak belirleme, kolaylıkla ve kısa zamanda bir veya iki kişi ile yürütülebilir. Ancak büyük ve çok şubeli işletmelerde başta stokların ve duran varlıkların miktarlarını belirlemek oldukça zaman alıcı olabilir, bu nedenle sayımların ekip ile teknik elemanların da katılımıyla yapılmalıdır.

Envanter hazırlıkları, işletmede bulunan iktisadi varlıkların türleri itibarıyle sınıflandırılmasıyla başlar. İşletmelerde tüm varlıkların özellikle stokların sınıflandırma işleminin önceden yapılmış olması ve işletmenin faaliyet süresince de devam ettirilmiş olması gereklidir. Eğer önceden yapılmamışsa, sayımlar sırasında her türlü varlıklar işletmede belirli yerlere yerleştirilirler. Ayrıca stokların türlerine göre de dolaplar ve ilgili raflar düzenlenmelidir. Yapılan sayımlarda barkod okuyucu gibi bilgi işlem araçlarından yararlanmak; sayımların süresinin kısaltmasını ve maliyetin azalmasını sağlayacaktır. Bu aşamada en önemli unsur, mevcut stokların miktarlarının doğru olarak belirlenmesidir. Yanlış bir hesaplama, işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonucunun yanlış belirlenmesine neden olacaktır.

Miktar olarak belirleme işlemlerini Tekdüzen Hesap Planındaki önemli hesap grupları kapsamında aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Sevilengül, 2009):

- Kasa mevcudu: Kasa, varlık kalemleri arasında sayımı her günü yapılan bir kalem olduğu için yıl sonunda özel bir miktar belirleme işlemine gerek yoktur. Sadece noksan ve fazlalık açısından kontrol edilir.
- Banka mevcudu: Bankalardan hesap özeti alınarak her hesaptaki mevduat miktarı belirlenir.
- Alacaklar: İşletmenin alacaklarının bilanço günündeki miktarı belirlenir. Örneğin; varsa gecikmeden dolayı vade farkı ya da indirimler hesaplanır, yeni tutarları üzerinden mutabakat sağlanır. Ayrıca vadeli alacakların bilanço gününden vadelerine kadar gelecek faizleri bulunarak toplam reeskont miktarı hesaplanır.
- Verilen avanslar: Avanslar gözden geçirilerek bunlardan mahsulu gerekenlerin mahsuplarının yapılip yapılmadığı araştırılır ve hesaplarda sadece avans niteliği taşıyanların kalması sağlanır.
- Stoklar: Dönem sonu işlemlerinin en ayrıntılı şekilde yapıldığı kalemdir. İşletmedeki tüm stoklar sayılır, fiziki nedenlerle bozulmuş, kırılmış, çatlamış vb. nedenlerle sorunlu olan stoklar belirlenir ve sayımlar listelerine işaret edilir.

- Duran varlıklar: İşletmedeki duran varlıklarda sayilarak, hesaplarda karşılaştırılmak üzere listelere dökülür. Sayım sırasında, kırılmış, bozulmuş veya hizmet dışı bırakılmış olanlar belirlenir.
- Alınan krediler ve kredi taksitleri: Cari hesap şeklinde çalışan kredilerin dönem sonu tutarları ilgili kuruluştan hesap özeti alınarak belirlenir. Avans şeklindeki kredilerde ise yılsonu itibarıyle işlemiş bulunan faizler hesaplanır.
- Borçlar: İşletmenin borçlarının bilanço gündündeki miktarı belirlenir. Varsa faizleri hesaplanır ve alacaklılarla mutabakat sağlanır. Vadeli borçların ise, bilanço gündünden vadeye kadar gelecek günlere ilişkin faizleri hesaplanarak, toplam reeskont miktarı belirlenir.
- Gelecek döneme ait gelir ve gider miktarları: Gelir yazılan kalemler arasında bu dönemde gerçekleşmemiş gelirler ile gider yazıldığı halde bu dönemde gerçekleşmemiş giderler varsa, reeskont işlemi yapmak üzere miktarları hesaplanır.
- Gider ve Gelir Tahakkuk Miktarları: İşlemi ancak istenebilir duruma gelmediği için alacaklara eklenememiş gelirler ile aynı durumda giderler araştırılarak miktarları belirlenir.

Değer Olarak Belirleme

Değer olarak belirleme işlemi, muhasebe dışı envanterin sayımıdan sonraki aşamasıdır. *Değerleme*, işletmenin varlıklarının ve borçlarının ulusal para ile ifade edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Değerlemenin temel amacı, işletmenin belirli bir andaki iktisadi ve finansal yönden gerçege en yakın durumunu ve kâr veya zararını saptamaktır. Bu amaçla, işletmeye ait tüm varlıklar ve borçlar sayılıp miktarları belirlendikten sonra para birimiyle (₺ ile) çarpılarak değerleri hesaplanır. Değerleme işleminde *değerleme ölçülerini* kullanılır.



Değerlemenin önemi, varlıkların ve kaynakların değerinin belirlenmesinin doğrudan işletmenin kâr veya zararını etkilemesinden gelir. Bu nedenle, işletmenin gerçek durumunu ortaya koyabilecek değerlendirme ölçülerini seçilmelidir.

Değerlemede kullanılacak ölçü ve yöntemler çeşitliidir. Bu değerlendirme ölçülerini konusunda beş farklı belirleyici yasal düzenleme bulunmaktadır:

- Türk Ticaret Kanunu (TTK)
- Vergi Usul Kanunu (VUK)
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMFRS)

Bu düzenlemelerin bazıları aynı varlık veya kaynak türleri için farklı değerlendirme ölçülerini getirmektedir. İşletmeler açısından zorluk çıkartan durum, işletmenin durumuna göre bu düzenlemelerden en azından üç tanesine ve hatta söz konusu işletme halka açık bir anonim şirket ise SPK'da dâhil olmak üzere dört yasal düzenleme ayrı ayrı uymak zorunda olmalarıdır. Yukarıda saydığımız yasal düzenlemelerden genel bir fikir vermesi amacıyla üç önemli yasal düzenleme aşağıda ele alınmıştır:

- *Türk Ticaret Kanunu*: 6102 sayılı TTK'nın 79. maddesi değerlendirme ölçülerini konusunu “Duran ve dönemin varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.” şeklinde ele almaktadır. Böylece değerlendirme ölçülerini konusunda doğrudan Türkiye Muhasebe Standartları adres gösterilmektedir.
- *Vergi Usul Kanunu*: VUK'un 258. maddesi değerlendirmeyi “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.” şeklinde tanımlamaktadır. 261. maddesi ise değerlendirme ölçülerini “Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre

aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır: Maliyet bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayič bedel, emsal bedeli ve emsal ücreti.” şeklinde ele almıştır.

- *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*: Standartlara göre değerlendirme “finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi” olarak tanımlanmaktadır. Standartlarda temel değerlendirme ölçüsü olarak, *gerçeğe uygun değer* kabul edilmiştir. Standartlarda farklı durumlarda uygulanması gereken ve gerçeğe uygun değere karşılık gelen çok sayıda değerlendirme ölçüsü sayılmaktadır. Bu değerlendirme ölçülerini, kavramsal çerçevede dört başlık altında toplanmıştır. Bu ölçüler; tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değerdir. Finansal tablolardan hazırlanmasında en çok kullanılan değerlendirme ölçüsü tarihi maliyet ölçüsüdür, diğer değerlendirme ölçülerini genellikle tarihi maliyet ölçüsü ile birlikte kullanılır.

SIRA SİZDE



Muhasebe dışı envanter ile bilanço arasında nasıl bir ilişki vardır?

Muhasebe İçi Envanter

Muhasebe dışı envanter işlemleri tamamlanıp, envanter listeleri hazırlanıktan sonra elde edilen bu liste ile genel geçici mizandaki tutarlar karşılaştırılır. Eğer tutarlar arasında bir denklik varsa herhangi bir sorun yoktur dolayısıyla yapılacak bir işlem yoktur. Kayıtlardaki tutarlar dönem sonu bilançosunda görülecektir. Eğer genel geçici mizandaki tutarlar ile muhasebe dışı envanter sonucu bulunan tutarlar arasında fark çıkarsa, gerçek tutarlar muhasebe dışı envanter sonucunda bulunan tutarlar olduğundan, hesaplar bu tutarı verecek şekilde muhasebe kayıtları aracılığıyla ayarlanır ve düzelttilir. Bu işlemlere muhasebe içi envanter işlemleri denir.

Muhasebe içi envanter işlemlerini Tekdüzen Hesap Planındaki önemli hesap grupları kapsamında aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Koç Yalkın, 2008):

- Stoklar: Mal hareketleri aralıklı envanter yöntemine göre izleniyorsa, dönem sonunda sayıım sonucuna bağlı olarak satılan ticari malin maliyeti hesaplanır ve ticari mallar hesabı sayıım ve değerlendirme sonucunu verir hale getirilir. Mal hareketleri devamlı envanter yöntemine göre izleniyorsa, ticari mallar hesabının borç kalani normal koşullarda fire, çalınma vb. koşullar yoksa sayıım ve değerlendirme sonucuna denktir. Bunların dışında düşük bedelle değerlendirme, kıymeti düşen stokları değerlendirme, çalınan ve kaybolan malları değerlendirme, fireler, zarar gören emtia ve alınan sigorta tazminatı, kur farkları vb. konularda ilgili kayıtlar yapılır.
- Duran varlıklar: Duran varlıkların dönemsel olarak maliyetlere yüklenerek kısımları amortisman yöntemleri yardımı ile envanter işlemleri sırasında saptanır ve amortisman tutarları amortisman kayıt yöntemlerine göre muhasebeleştirilir.
- Kasa ve bankalar: İşletme kasasındaki kasa sayıım noksaları veya kasa sayıım fazlaları muhasebeleştirilir. Bankalar ile ilgili olarak, bankaların gönderdiği hesap özetleri ile muhasebe kayıtları karşılaştırılır ve faizlerle ilgili kayıtlar yapılır.
- Alacaklar: Dönem sonunda gerek senetli gerek senetsiz alacaklardan, normal yollarla tâhsili olanaksız duruma gelenler dezersiz ve şüpheli alacaklar şeklinde iki grupta toplanır ve her iki duruma özgü ayarlama ve düzeltme kayıtları yapılır.
- Verilen avanslar ve alınan avanslar: Verilen ve alınan avanslar hesaplarındaki yanlış veya noksan kayıtlar düzelttilir veya tamamlanır.
- İştirakler: İştiraklerden elde edilen kâr saptanır ve işletme lehine tahakkuk eden iştirak kârı da muhasebeleştirilir.
- Banka kredileri: İşletme adına tahakkuk ettirilen veya hesaben tâhsil edilmiş olan faiz giderleri saptanır ve muhasebeleştirilir.
- Borçlar: Muhasebe dışı envanterde yapılan sayıım ve değerlendirme işlerine göre muhasebeleştirilir.

- Nazım hesaplar: Nazım hesaplara ilişkin kayıtlar da ilgili belgeler ile karşılaştırılarak kontrol edilmelidir. Kaydedilmesi gerekmeye karşın gösterilmemiş işlemler için tamamlayıcı kayıtlar yapılır.
- Gider ve Gelir Tahakkuk Miktarları: Muhasebe dışı envanterde yapılan sayım ve değerlendirme işlerine göre muhasebeleştirilir.
- Gider ve gelirler: Gider ve gelir hesaplarının sonuç hesabıyla karşılaştırılarak kapatılmaları.

Muhasebe içi envanter işlemleri, dönem sonu işlemleri kapsamında genel olarak görebilmek için yapılan tüm işlemleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- Kayıt hatalarının düzeltilmesi. Yapılan hataların bir bölümü kayıt sırasında, çoğunluğu ise mizan çalışmaları sırasında fark edilir ve gerekli düzeltmeler yapılır.
- Varlık, kaynak, maliyet ve gelir tablosu hesaplarının mutabakatı sırasında ortaya çıkan farklılıkların düzeltilmesi.
- Varlık ve kaynaklarda değer düzeltmeleri. Varlık ve kaynakların değerlendirme ile belirlenen tutarları ile hesaplarda görülen tutarları arasındaki farkların düzeltilmesi. Varlıklarla ilgili, değerlendirme farkları, değer düşüklüğü gider karşılığı ayırma, amortisman, reeskont vb. işlemlerle ilgili değerlerin düzeltilmesi.
- Gelir ve giderlerde düzeltmeler. Dönem giderleri ve dönem gelirlerinin tutarları ile bunların olması gereken tutarları arasında farklar varsa bu farkların düzeltilmesi. Düzeltme iki yönde ve iki şekilde yapılır. Doğmuş ancak istenebilir duruma gelmemiş giderler *tahakkuk* yolu ile dönem giderlerine eklenip, giderler olması gereken tutarlara ullaştırılır. Giderler arasında yer aldığı halde gelecek döneme ait olduğu belirleneler, *reeskont* yolu ile giderlerden çıkarılır, giderler olması gereken tutara indirilir. Gelirler için de karıştır işlemler yapılacaktır.
- Aktarma işlemleri. Bilanço günü itibariyle kullanma ya da nakde çevirme süresi bir yıla inen varlıklarla, istenme süresi bir yıla inen borçlar uzun vadeli hesaplarından kısa vadeli hesaplarına aktarılır.
- Satışların maliyeti ile ilgili kayıtların yapılması, maliyet hesaplarının yansıtma ve kapatma kayıtlarının yapılması.
- Kârın belirlenmesi işlemleri. Gelir ve gider hesaplarının kâr veya zarar hesaplarına devri, dönem net kâr veya zararına ilişkin hesaplamalar ve bunlarla ilgili kayıtların yapılması.
- Kesin mizanın düzenlenmesi.
- Dönem sonu finansal tabloların düzenlenmesi.



Sayım ve değerlendirme sonucu bulunan tutarlar ile hesaplarda yer alan tutarlar arasında farklılık bulunduğuunda nasıl düzelttilir?

DÖNEM SONU FINANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre düzenlenmesi istenen finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu olarak sunulmaktadır. Tebliğ'de, finansal tablolar; temel ve ek finansal tablolar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Temel finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu ve eklerini kapsamakta iken ek finansal tablolar ise; satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu gibi daha ayrıntılı bilgileri içermektedir. Finansal tabloların düzenlenme dönemi genelde takvim yılımasına rağmen vergi düzenlemelerinde, geçici verginin ödenmesine temel teşkil etmek üzere üç ayda bir finansal tablo düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Tebliğ'de, finansal tabloların amaçları üç noktada ele alınmaktadır;

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Bu bölümde, kesin mizan, temel finansal tablolar ve hesapların kapatılması ele alınacak ve böylece muhasebe dönemi sonunda yapılacak işlemlerin tümü bu ünite kapsamında incelenmiş olacaktır.

Kesin Mizanın Düzenlenmesi

İkinci üitede belirtildiği gibi yevmiye defterine yapılan kayıtların, büyük deftere doğru ve eksiksiz aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek amacıyla düzenlenen çizelgelere **mizan** adı verilir. Bu kontrol, mizanın hazırlandığı tarihte, yevmiye defterindeki borçlu ve alacaklı tutarların kümülatif toplamlarının büyük defterde de oluşup oluşmadığının denetlenmesi temeline dayanır. Eğer bu kümülatif toplam büyük defterlerde oluşmuş ise o zamana kadar yapılan kayıtlarda matematiksel bir hata olmadığı sonucuna varılır. Eğer oluşmamış ise geriye döndürerek hata aranır.

Bilindiği gibi **kesin mizan**, muhasebe içi envanter işlemlerinden sonra kayıt doğruluğunu sağlamak üzere oluşturulan mizandır. Kesin mizanın içerdiği tutarlar dönem sonu itibarı ile kesindir ve tutarların kalanları dönem sonu bilançosunu oluşturur. Kesin mizanda, borç kalani veren hesapların kalanları bilançonun aktifini, alacak kalani veren hesapların kalanları ise bilançonun pasifini oluşturacaktır.

DİKKAT  **Kesin mizanın şekli ve düzenlemesi diğer mizanlardan farklı değildir. Ancak kesin mizanda tüm maliyet, gider ve gelir hesapları kapanmış bir biçimde yer alır.**

Bilançonun Düzenlenmesi

Birinci üitede de açıklandığı gibi bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumu hakkında bilgi veren bir tablodur. Bilanço, işletmenin sadece belirli bir tarihteki finansal durumunu gösterdiği için *statik* bir tablo olarak nitelendirilir. Bu kapsamda bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıklar üzerinde kimlerin hak sahibi olduğunu gösteren bir finansal tablo olarak tanımlanmaktadır.

Temel finansal tablo düzenleme ilkeleri, bilanço ve gelir tablosu olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bilanço ilkelerinin amacı, işletmeye sağlanan kaynaklar ve bu kaynaklarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolardında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belirli bir tarihte işletmenin finansal durumunun açıklıkla ve gereğine uygun olarak yansıtılmasıdır. Bilançonun esası *temel muhasebe eşitliğine* dayandığı için bilanço unsurları öncelikle bilançonun temel bileşenleri olan varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu bileşenler de, alt sınıflara ayrılmaktadır. Tebliğ'de öngörülen bilanço sınıflandırması aşağıdaki gibidir:

VARLIKLAR

A. Dönen Varlıklar

B. Duran Varlıklar

KAYNAKLAR

A. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

B. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

C. Öz Kaynaklar

Yukarıdaki, varlık ve kaynak grupları aşağıda kısaca açıklanmıştır:

Varlıklar, bilançoda dönen ve duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmıştır. Dönen varlıklar grubu, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet döneminde paraya dönüşmesi, satılması veya tüketilmesi öngörülen varlıkları kapsamaktadır. Dönen varlıklar grubu aşağıdaki kalemlerden oluşur:

A - Hazır Değerler

B - Menkul Kıymetler

C - Ticari Alacaklar

D - Diğer Alacaklar

E - Stoklar

F - Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

G - Diğer Dönen Varlıklar

Duran varlıklar grubu ise, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet döneminde paraya dönüşmesi, satılması veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsamaktadır. Duran varlıklar grubu aşağıdaki kalemlerden oluşur:

- A - Ticari Alacaklar
- B - Diğer Alacaklar
- C - Mali Duran Varlıklar
- D - Maddi Duran Varlıklar
- E - Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- F - Özel Tükemmeye Tabi Varlıklar
- G - Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- H - Diğer Duran Varlıklar

Kaynaklar, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar şeklinde sınıflandırılmıştır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet döneminde ödenecek olan borçları kapsamaktadır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu aşağıdaki kalemlerden oluşur:

- A - Mali Borçlar
- B - Ticari Borçlar
- C - Diğer Borçlar
- D - Alınan Avanslar
- E - Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- F - Borç ve Gider Karşılıkları
- G - Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- H - Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet döneminde vadesi gelmemiş olan borçları kapsamaktadır. Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu aşağıdaki kalemlerden oluşur:

- A - Mali Borçlar
- B - Ticari Borçlar
- C - Diğer Borçlar
- D - Alınan Avanslar
- E - Borç ve Gider Karşılıkları
- F - Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- G - Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Öz kaynaklar grubu, işletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki haklarını kapsamaktadır. Öz kaynaklar grubu aşağıdaki kalemlerden oluşur:

- A - Ödenmiş Sermaye
- B - Sermaye Yedekleri
- C - Kâr Yedekleri
- D - Geçmiş Yıllar Kârları
- E - Geçmiş Yıllar Zararları (-)
- F - Dönem Net Kârı (Zararı)

Yukarıda belirtilen gruplara göre düzenlenen bilançoda, birbirleri ile ilgili unsurları net ve gerçek değerleriyle bir arada göstermek ve analizlere kolaylık sağlamak amacıyla bazı durumlarda kesin mizanda alacak kalanı veren bir hesap, bilançonun aktifinde ilgili olduğu bir kalemin altında indirim olarak gösterilebilir. Şüpheli alacaklar karşılıkları, değer düşüklüğü karşılıkları, alacak senetleri reeskontu, birikmiş amortismanlar gibi *aktif düzenleyici hesap* olarak adlandırılan bu hesapların kalanları ilgili aktif grubu içinde yer alacaktır. Aynı şekilde bazı durumlarda kesin mizanda borç kalanı veren bir hesap, bilançonun pasifinde ilgili olduğu bir kalemin altında indirim olarak gösterilebilir. Ödenmemiş sermaye, zarar, borç senetleri reeskontu gibi *pasif düzenleyici hesap* olarak adlandırılan bu hesapların kalanları ilgili pasif grubu içinde yer alacaktır.



Aktif düzenleyici ve pasif düzenleyici hesaplar olarak adlandırılan hesapların kalanları bilançoda nasıl gösterilir ve işlevleri nelerdir?

Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

Temel finansal tabloların ikincisi **gelir tablosudur**. Yine birinci ünite de belirtildiği gibi gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir döneme ait faaliyetlerinin bir sonucu olan kâr veya zararını ve bu sonuca nasıl ulaşıldığını gösteren bir finansal tablodur. Bu tablo düzenlendiği belirli bir tarihi değil, bir dönemi kapsamaktadır, bu nedenle bilanço gibi statik değil *dynamik* bir finansal tablo olarak nitelendirilir. Gelir tablosu ilkelerinin amacı, satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçege uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Gelir tablosunun düzenlenmesinin temelini dönem kârı veya zararı hesabına devredilen sonuç hesapları oluşturur. Söz konusu hesaplar, dönem kârı veya zararı hesabına devredildiklerinde, tüm giderler hesabin borç tarafında toplanırken, tüm gelirler de alacak tarafında toplanır. Hesabin borç veya alacak kalani, işletmenin faaliyet sonucunu vermektedir. Ancak bu bilgi, bilgi kullanıcıları açısından yeterli olamayacağı için kullanıcıların gereksinimlerini karşılayacak şekilde sınıflandırılması gereklidir. Bu kapsamda Tebliğ'de gösterilen gelir tablosu aşağıdaki temel sınıflandırmaya göre düzenlenmektedir.

- A - BRÜT SATIŞLAR
- B - SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)
- C - NET SATIŞLAR
- D - SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
- BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI**
- E - FAALİYET GİDERLERİ (-)
- FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI**
- F - DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR
- G - DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
- H - FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
- OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR**
- I - OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR
- J - OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI**
- K - DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI**

Ticari Kâr ve Mali Kâr Kavramları

Değerleme ile ilgili hükümlere bakıldığından VUK'da farklı değerlendirme ölçülerini, TTK'da (6102 Sayılı TTK, Türkiye Muhasebe Standartları değerlendirme ölçülerinin kullanılmasını öngörmektedir.) farklı değerlendirme ölçülerini olması nedeniyle iki değişik kâr kavramı ortaya çıkmıştır. Gelir tablosunda muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve TTK hükümlerine göre hesaplanan kâr, *ticari kâr*'dır. Ticari kâr belirlenirken; vergi yasalarına göre kabul edilsin veya edilmesin tüm giderler ile vergiye tabi olsun ya da olmasın tüm gelirler *dönem kâri veya zararı* hesabına devredilir.

VUK'da ise, varlıkların ve borçların değerlendirilmesinde kullanılacak değerlendirme ölçülerini belirlenmiştir. Bu bağlamda, yasada belirtlenlerden daha düşük değerlendirme mümkün değildir. Ayrıca vergi kanunlarında bazı giderlerin vergiye matrah olacak kârdan indirilmesini önleyen, bazı gelirlerin de vergiden muaf olduğunu belirleyen hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler çerçevesinde vergi kanunlarına uyularak hesaplanan kâr *mali kâr (vergi kârı)*'dır. Bu iki farklı yaklaşım nedeniyle, ticari kâr ve mali kâr tutarları genellikle birbirinden farklıdır.

Hesapların Kapatılması

Muhasebenin temel kavramlarından *dönemsellik kavramı* gereğince, her hesap dönemi diğerinden bağımsız olduğundan, dönem sonu işlemleri tamamlanıp gerekli finansal tablolar düzenlenerek sonra, o döneme ait hesapların da kapatılarak dönemin sona erdirilmesi gereklidir. Bir hesabin kapalı olması, borç ve alacak taraf toplamlarının birbirine eşit olması anlamına gelir. Bu nedenle, kesin mizanda borç kalani veren varlık hesaplarının borç kalani kadar alacaklandırılması, alacak kalani veren kaynak hesaplarının ise alacak kalani kadar borçlandırılması halinde ilgili hesaplar kapatılmış olacaktır. Bunun için yevmiye defterinde *kapanış maddesi* düzenlenir. Bu madde büyük defter hesaplarına aktarıldığı zaman bütün hesapların borç ve alacak eşitliği sağlanacak ve dönem sonunda açık bir hesap kalmayacaktır. Kapanış maddesi aşağıdaki gibi yapılır:

31.12.20.XX

300 BANKA KREDİLERİ HS.
320 SATICILAR HS.
500 SERMAYE HS.

Kullanılan tüm pasif karakterli hesaplar

100 KASA HS.
102 BANKALAR HS.
252 BİNALAR HS.

Kullanılan tüm aktif karakterli hesaplar

XXX
XXX
XXX

XXX
XXX
XXX

Hesap döneminin bitmesi aynı zamanda izleyen dönemin başlaması anlamına gelir. Bu nedenle işletmenin dönem sonundaki durumu, hesapların yukarıdaki kayıt ile kapanmış olmasına rağmen, izleyen dönemin başlangıç durumudur. Kisacası düzenlenen dönem sonu bilançosu, bir sonraki dönemin dönem başı bilançosunu oluşturacaktır. Yeni dönemde hesaplar, dönem başı bilançosuna dayanarak bir *açılış maddesi* ile tekrar açılacak ve böylece işletmenin sürekliliği sağlanmış olacaktır.

MUHASEBE SÜRECİNE İLİŞKİN SAYISAL ÖRNEK

Muhasebe sürecine ilişkin bir sayısal örnek aşağıda verilmiştir. Buradaki amaç süreci bir bütün olarak ve anlaşılabılır bir şekilde yansıtılmalıdır. Sürece ilişkin işlemler aşağıdaki gibidir:

1. Gökay Türker, 1 Aralık 2011, ADALAR adlı yeni bir işletme kurmuştur. Sermaye olarak konan değerler aşağıdaki envanterde yer almaktadır:

ADALAR İşletmesi 01.12.2011 Tarihli Envanteri	
<u>VARLIKLAR:</u>	
KASA	₺10.000,-
BANKALAR	₺8.400,-
MAL	₺32.600,-
BİNA	₺240.000,-

2. 1 Aralık - 31 Aralık 2011 dönemine ilişkin günlük işlemler aşağıda verilmektedir. Günlük işlemlerin verilmesinde amaç sadece muhasebe sürecini bir bütün olarak görebilmek olduğu için katma değer vergisi dikkate alınmamıştır. İşletme gider hesaplarında 7/A seçeneğini uygulayacaktır. Mal hareketleri aralıklı envanter yöntemine göre kaydedilecektir.
 - 5.12.2011: Deniz A.Ş.'den ₺3.680'lik ticari mal satın alınmıştır. Karşılığında ₺2.000 nakit verilmiş, kalan tutar için ise borçlu kalınmıştır.
 - 8.12.2011: Deniz A.Ş.'den alınan ₺640 tutarlı mallar anlaşma şartlarına uygun çıkmadığı için iade edilmiştir. İade tutarı işletmenin borç hesabından düşülmüştür.
 - 9.12.2011: İşletme, bankadaki hesabından ₺4.500 çekmiştir.
 - 12.12.2011: Müşteri Tansel Yılmaz'a ₺6.600'lik fatura tutarlı malın satışı yapılp, teslim edilmiştir. Karşılığında ₺3.000 nakit alınmış, kalan tutar için ise alacaklı kalınmıştır.
 - 16.12.2011: Müşteri Tansel Yılmaz'a satılan malların nakliyesi ile ilgili olarak Akın Nakliye Şirketine ₺540 ödenmiştir. Anlaşma gereği satış gideri işletmeye aittir.
 - 18.12.2011: İşletme, müşterisi Tansel Yılmaz'dan alacağına karşılık bankadaki hesabına ₺2.500 tutarında bir havale geldiğini ve hesabına kaydedildiğini öğrenmiştir.
 - 21.12.2011: İşletmede işyerinde kullanılmak üzere, Birol A.Ş.'den ₺4.400 tutarlı bir bilgisayar satın alınmış ve bedeli kasadan ödenmiştir.
 - 22.12.2011: İdari bölüm ile ilgili olarak ₺1.200 makbuz karşılığı kırtasiye malzemesi satın alınmış ve bedeli kasadan ödenmiştir.

- 23.12.2011: Aralık ayına ait pazarlama bölümü ile ilgili olarak elektrik işletmesine ₺420 fatura tutarlı elektrik gideri ödenmiştir.
- 24.12.2011: İşletme, bankadan ₺40.000 limitli kısa vadeli kredi sağlamış ve bunun ₺8.000'sini nakit olarak almıştır.
- 26.12.2011: İşletme, Deniz A.Ş.'ye olan ₺1.040'lık borcunun tamamını nakden ödemede bulunarak kapatmıştır.
- 31.12.2011: İşletme, müşterisi Tansel Yılmaz'dan kalan ₺1.100'lik alacağıın tamamını nakden tahsil etmiştir.

3. Dönem sonu envanter bilgileri aşağıdaki gibidir:

- Bankadan gelen hesap özetinden, işletmenin mevduat hesabına ₺320 net faiz tahakkuk ettiği öğrenilmiştir.
- Bankadan gelen hesap özetinden, işletmenin kısa vadeli kredi hesabına ₺160 net faiz tahakkuk ettiği öğrenilmiştir.
- 31 Aralık tarihinde yapılan sayımında ticari mal mevcudunun ₺33.000 olduğu saptanmıştır.
- Dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ₺392'dir.

Yukarıdaki bilgilerden yararlanarak;

- Açılış bilançosunu düzenleyiniz,
- 1 Aralık-31 Aralık 2011 dönemine ilişkin yevmiye defteri kayıtlarını yapınız,
- Yevmiyeden kayıtları büyük defterlere aktarınız,
- Genel geçici mızanı düzenleyiniz,
- Dönem sonu işlemlerini yapınız,
- Kesin mızanı düzenleyiniz,
- Finansal tabloları düzenleyerek hesapları kapatınız.

1. Açılış bilançosunun düzenlenmesi:

ADALAR İşletmesi 01.12.2011 Tarihli Açılış Bilançosu

Aktif		Pasif	
KASA	10.000	SERMAYE	291.000
BANKALAR	8.400		
TİCARİ MALLAR	32.600		
BİNALAR	240.000		
<hr/>			
AKTİF TOP.	<u>291.000</u>	PASİF TOP.	<u>291.000</u>
	<hr/>		<hr/>

1 Aralık-31 Aralık 2011 dönemine ilişkin günlük işlemlerin yevmiye defteri kayıtları:

100 KASA HS.	10.000	
102 BANKALAR HS.	8.400	
153 TİCARİ MALLAR HS.	32.600	
252 BİNALAR HS.	240.000	
500 SERMAYE HS.		291.000
153 TİCARİ MALLAR HS.	3.680	
100 KASA HS.	2.000	
320 SATICILAR HS.	1.680	
320 SATICILAR HS.	640	
153 TİCARİ MALLAR HS.	640	
100 KASA HS.	4.500	
102 BANKALAR HS.	4.500	
100 KASA HS.	3.000	
120 ALICILAR HS.	3.600	
600 Y.İ. SATIŞLAR HS.		6.600
612 DİĞER İNDİRİMLER HS.	540	
100 KASA HS.	540	
102 BANKALAR HS.	2.500	
120 ALICILAR HS.	2.500	
255 DEMİRBAŞLAR HS.	4.400	
100 KASA HS.	4.400	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.200	
100 KASA HS.	1.200	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	420	
100 KASA HS.	420	
100 KASA HS.	8.000	
300 BANKA KREDİLERİ HS.		8.000
320 SATICILAR HS.	1.040	
100 KASA HS.	1.040	
100 KASA HS.	1.100	
120 ALICILAR HS.	1.100	

2. Dönem sonu ile ilgili işlemler:

Dönem sonu envanter bilgilerine ilişkin işlemlerin yevmiye defteri kayıtları:

102 BANKALAR HS.	31.12.2011	320	
642 FAİZ GELİRLERİ HS.		320	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	31.12.2011	160	
300 BANKA KREDİLERİ HS.		160	

Satılan ticari malların maliyetinin hesaplanması ve yevmiye defteri kaydı:

SATIŞA ELVERİŞLİ MALLAR	35.640,-
(Ticari mallar hesabının borç kalanı)	
(-)DÖNEM SONU MAL MEVCUDU	(33.000)
= SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ	= 2.640,-
31.12.2011	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS.	2.640
153 TİCARİ MALLAR HS.	2.640

Maliyet hesaplarının devri yevmiye defteri kayıtları:

31.12.2011			
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	420		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.200		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HS.	160		
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HS.		420	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		1.200	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.		160	
31.12.2011			
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HS.	420		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	1.200		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMAHS.	160		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.		420	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		1.200	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.		160	

Gelir ve gider hesaplarının kapatılma ve dönem net kârının devri yevmiye defteri kayıtları:

31.12.2011			
600 Y.İ. SATIŞLAR HS.	6.600		
642 FAİZ GELİRLERİ HS.	320		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.		6.920	
31.12.2011			
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.	4.960		
612 DİĞER İNDİRİMLER HS.		540	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS.		2.640	
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.		420	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		1.200	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HS.		160	
31.12.2011			
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	392		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞ. HS.		392	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.	1.960		
692 DÖNEM NET KÂRI HS.		1.568	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.		392	
31.12.2011			
692 DÖNEM NET KÂRI HS.	1.568		
590 DÖNEM NET KÂRI HS.		1.568	

Büyük defter kayıtları:

100 KASA HS.	102 BANKALAR HS.	153 TİCARİ MALLAR HS.
10.000,-	2.000,-	8.400,-
4.500,-	540,-	2.500,-
3.000,-	4.400,-	320,-
8.000,-	1.200,-	
1.100,-	420,-	
	1.040,-	
26.600,-	9.600,-	11.220,-
	17.000,-	4.500,-
26.600,-	26.600,-	6.720,-
		11.220,-
		36.280,-
		33.000,-
		36.280,-
		36.280,-

252 BİNALAR HS.	500 SERMAYE HS.	320 SATICILAR HS.
240.000,-	240.000,-	291.000,-
		291.000,-
		640,-
		1.040,-
		1.680,-
		1.680,-

120 ALICILAR HS.	600 Y.İ. SATIŞLAR HS.	612 DİĞER İNDİRİMLER HS.
3.600,-	2.500,-	6.600,-
1.100,-		6.600,-
3.600,-	3.600,-	

255 DEMİRBAŞLAR HS.	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.
4.400,-	4.400,-	1.200,-
		1.200,-

300 BANKA KREDİLERİ HS.	370 DÖNEM KÂRI VER. VE DİĞ. YAS. YÜKÜM. KARŞ. HS.	642 FAİZ GELİRLERİ HS.
	8.000,-	392
160,-	160,-	
8.160,-	8.160	

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS.	631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.
160,-	160,-	2.640,-
		2.640,-

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HS.	761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HS.
1.200,-	1.200,-	160,-
		160,-

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.
1.200,-	1.200,-	160,-
		160,-
1.200,-		
		4.960,-
		1.960,-
		6.920,-
		6.920,-

691 DÖN. KÂR VER. VE DİĞ.
YAS. YÜK. KARŞ. HS.

692 DÖNEM NET KÂRI HS.

590 DÖNEM NET KÂRI HS.

392	392	1.568	1.568	1.568	1.568
-----	-----	-------	-------	-------	-------

Genel Geçici mizanın düzenlenmesi:

HESAPLAR	TUTARLAR		KALANLAR	
	Borc	Alacak	Borc	Alacak
100 KASA	26.600,-	9.600,-	17.000,-	
102 BANKALAR	10.900,-	4.500,-	6.400,-	
153 TİCARİ MALLAR	36.280,-	640,-	35.640,-	
252 BİNALAR	240.000,-		240.000,-	
500 SERMAYE		291.000,-		291.000,-
320 SATİCİLAR	1.680,-	1.680,-		
120 ALICILAR	3.600,-	3.600,-		
255 DEMİRBAŞLAR	4.400,-		4.400,-	
300 BANKA KREDİLERİ		8.000,-		8.000,-
600 Y.İ. SATIŞLAR		6.600,-		6.600,-
612 DİĞER İNDİRİMLER	540,-		540,-	
770 GENEL YÖN. GİD.	1.200,-		1.200,-	
760 PAZARLAMA SAT.ve DAĞ. GİD.	420,-		420,-	
TOPLAM	325.620,-	325.620,-	305.600,-	305.600,-

Kesin mizanın düzenlenmesi:

HESAPLAR	TUTARLAR		KALANLAR	
	Borc	Alacak	Borc	Alacak
100 KASA	26.600,-	9.600,-	17.000,-	
102 BANKALAR	11.220,-	4.500,-	6.720,-	
153 TİCARİ MALLAR	36.280,-	3.280,-	33.000,-	
252 BİNALAR	240.000,-		240.000,-	
500 SERMAYE		291.000,-		291.000,-
320 SATİCİLAR	1.680,-	1.680,-		
120 ALICILAR	3.600,-	3.600,-		
255 DEMİRBAŞLAR	4.400,-		4.400,-	
300 BANKA KREDİLERİ		8.160,-		8.160,-
370 DÖN. KÂR VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. KARŞILIK.		392		392
600 Y.İ. SATIŞLAR	6.600,-	6.600,-		
612 DİĞER İNDİRİMLER	540,-	540,-		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.200,-	1.200,-		
760 PAZARLAMA SAT. ve DAĞ. GİD.	420,-	420,-		
642 FAİZ GELİRLERİ	320,-	320,-		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	160,-	160,-		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MAL.	2.640,-	2.640,-		
631 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞ. GİD.	420,-	420,-		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.200,-	1.200,-		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.	160,-	160,-		
761 PAZARLAMA SAT. ve DAĞ. GİD. YANSITMA.	420,-	420,-		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	1.200,-	1.200,-		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	160,-	160,-		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	6.920,-	6.920,-		
691 DÖN. KÂR VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	392	392		
692 DÖNEM NET KÂRI HS.	1.568	1.568		
TOPLAM	348.100,-	348.100,-	301.120,-	301.120,-

Dönem sonu bilançosunun düzenlenmesi:

ADALAR İşletmesi 31.12.2011 Tarihli Dönem sonu Bilançosu			
Aktif		Pasif	
KASA	17.000,-	BANKA KREDİLERİ	8.160,-
	6.720,-	DÖN. KÂRI VER. VE DİĞ. YAS.	392,-
BANKALAR		YÜK. KARŞIL.	291.000,-
TİCARİ MALLAR	33.000,-	SERMAYE	
BİNALAR	240.000,-	DÖNEM NET KÂRI	1.568,-
DEMİRBAŞLAR	4.400,-		
AKTİF TOP.	<u>301.120,-</u>	PASİF TOP.	<u>301.120,-</u>

Bilanço hesaplarının kapatılması yevmiye defteri kaydı:

31.12.2011		
300 BANKA KREDİLERİ HS.	8.160	
370 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞ. HS.	392	
500 SERMAYE HS.	291.000	
590 DÖNEM NET KÂRI HS.	1.568	
100 KASA HS.		17.000
102 BANKALAR HS.		6.720
153 TİCARİ MALLAR HS.		33.000
252 BİNALAR HS.		240.000
255 DEMİRBAŞLAR HS.		4.400

Gelir tablosunun düzenlenmesi:

ADALAR İşletmesi 01.12.2011 - 31.12.2011 Dönemi Gelir Tablosu		
A-BRÜT SATIŞLAR		6.600,-
Y.İ. Satışlar	6.600,-	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(540,-)
Diğer indirimler(-)	540,-	
C-NET SATIŞLAR		6.060,-
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(2.640,-)
Satılan ticari mallar maliyeti (-)	2.640,-	
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI		3.420,-
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)		(1.620,-)
Pazarlama satış ve dağıtım giderleri (-)	420,-	
Genel yönetim giderleri (-)	1.200,-	
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI		1.800,-
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		320,-
Faiz gelirleri	320,-	----
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		----
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(160,-)
Kısa vadeli borçlanma Giderleri (-)	160,-	
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR		1.960,-
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		----
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		----
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		1.960,-
K- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		392
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		1.568

Bilanço hesaplarının yeni dönemde açılması yevmiye defteri kaydı:

01.01.2012	
100 KASA HS.	17.000,-
102 BANKALAR HS.	6.720,-
153 TİCARİ MALLAR HS.	33.000,-
252 BİNALAR HS.	240.000,-
255 DEMİRBAŞLAR HS.	4.400,-
300 BANKA KREDİLERİ HS.	8.160,-
370 DÖNEM KÂRI VER. VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	392
500 SERMAYE HS.	291.000,-
590 DÖNEM NET KÂRI HS.	1.568

Özet

Envanter işlemleri, işletmenin sahip olduğu varlıklar ve kaynakların bilanço günündeki miktar ve değerlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak ve elde edilen sonuçlara göre gerekli ayarlama ve düzeltme kayıtlarını yaparak gerçek değerleriyle görürmesini sağlamaktır. TTK ve VUK, envanter kavramını değil, envanter çıkarmak kavramını kullanmaktadır. Envanter çıkarma, sayımla ve değerlendirme olmak üzere iki aşamalı ve işletmenin tüm varlık, alacak ve borçlarının bulunduğu liste olarak ele alınmaktadır.

Dönem sonu işlemleri; muhasebe dışı envanterin yapılması, muhasebe içi envanter kayıtlarının yapılması, kesin mizanın düzenlenmesi, dönem sonu finansal tabloların düzenlenmesi ve kapanış kayıtlarının yapılmasılarından oluşur.

Muhasebe dışı envanter, iktisadi kıymetlerin sayılması, tartılması ve ölçülmesi suretiyle tespiti ve tespit edilen iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi işlemlerini kapsar. Kısacası, miktar ve değer olarak belirleme işlemlerini içerir. Değerleme, işletmenin varlıklarının ve borçlarının ulusal para ile ifade edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Değerlemenin önemi, varlıkların ve kaynakların değerinin belirlenmesinin doğrudan işletmenin kâr veya zararını etkilemesinden gelir. Bu nedenle, işletmenin gerçek durumunu ortaya koyabilecek değerlendirme ölçüleri seçilmelidir. Muhasebe içi envanter ise, bu değerlendirmeye sonuçlarına göre bulunan sonuçların, muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak hesapların gerçek durumu gösterir hale getirilmesi için ayarlama ve düzeltme kayıtlarının yapılması işlemlerini içerir.

Muhasebe içi envanter işlemleri kapsamında yapılan ayarlama ve düzeltme kayıtlarından sonra kesin mizan çıkarılır. Kesin mizanda kalan veren hesaplar, bilanço kalemlerini oluştururlar.

Bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumu hakkında bilgi veren bir tablodur. Bu kapsamında bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıklar üzerinde kimlerin hak sahibi olduğunu gösteren bir finansal tablo olarak tanımlanmaktadır. Bilanço unsurları öncelikle bilançonun temel bileşenleri olan varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu bileşenler de, dönen ve duran varlıklar, kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklardan oluşmaktadır.

Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir döneme ait faaliyetlerinin bir sonucu olan kâr veya zararını ve bu sonuca nasıl ulaşıldığını gösteren bir finansal tablodur. Gelir tablosunun düzenlenmesinin temelini dönem kârı veya zararı hesabına devredilen sonuç hesapları oluşturur. Gelir tablosu; brüt satış kârı veya zararı bölümü, faaliyet kârı veya zararı bölümü, olağan kâr veya zarar bölümü, dönem kârı veya zararı bölümü ile dönem net kâr veya zararı böülümlerinden oluşur.

Kendimizi Sınayalım

1. Envanter çıkışma kavramı aşağıdakilerden hangisinin karşılığıdır?
 - a. Ayarlama kayıtları
 - b. Sayım
 - c. Düzeltme kayıtları
 - d. Sayım ve değerlendirme
 - e. Envanter kayıtları
2. İşletmelerin her muhasebe döneminde çıkarmak zorunda olduğu envantere ne ad verilir?
 - a. Devir envanteri
 - b. Dönem sonu envanteri
 - c. Tasfiye envanteri
 - d. Kuruluş envanteri
 - e. Devamlı envanter
3. Muhasebe dönemi sonunda envanter işlemlerinden önce çıkarılan mizana ne ad verilir?
 - a. Geçici mizan
 - b. Genel geçici mizan
 - c. Kesin mizan
 - d. Aylık mizan
 - e. Genel mizan
4. Genel geçici mizan ile kesin mizan arasında fark nedir?
 - a. Kesin mizanın ayarlama ve düzeltme kayıtlarından sonra hazırlanması
 - b. Genel geçici mizanın 12. ayın kayıtlarından sonra hazırlanması
 - c. Kesin mizanın büyük defter hesaplarından hazırlanması
 - d. Genel geçici mizanın yardımcı defter bilgilerini içermemesi
 - e. Kesin mizanın 12 aylık kümülatif rakamları içermesi
5. İşletmenin varlıklarının ve borçlarının ulusal para ile ifade edilmesi şeklinde tanımlanan kavram aşağıdakilerden hangisidir?
 - a. Değerleme
 - b. Sayım
 - c. Ayarlama
 - d. Düzeltme
 - e. Mizan
6. Aşağıdaki değerlendirme ölçülerinden hangisi Vergi Usul Kanununda **yer almaz**?
 - a. Mukayyet değer
 - b. Tasarruf değeri
 - c. İtibari değer
 - d. Emsal bedeli
 - e. Gerçeğe uygun değer
7. Muhasebe içi envanter kayıtları nereye yapılır?
 - a. İşletme hesabı defterine
 - b. Yardımcı deftere
 - c. Yevmiye ve büyük deftere
 - d. Envanter defterine
 - e. Envanter listesine
8. Aşağıdaki ifadelerden hangisi **yanlıştır**?
 - a. Bilanço kesin mizan kalanlarından yararlanılarak düzenlenir.
 - b. Bilançoda varlıklar en likit varlıktan en az likit olana doğru düzenlenir.
 - c. Bilançoda kaynaklar, kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklardan oluşur.
 - d. Bilançoda aktifi düzenleyici hesaplar, bilançonun aktifinde ilgili kalemden indirim olarak gösterilir
 - e. Bilançonun pasifi dönen ve duran varlıklar olmak üzere iki ana gruba ayrılır.
9. Gelir tablosunda muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve TTK hükümlerine göre hesaplanan kâr, aşağıdakilerden hangisidir?
 - a. Vergi kârı
 - b. Mali kâr
 - c. Vergi sonrası kâr
 - d. Ticari kâr
 - e. Vergi matrahi
10. Dönem sonu işlemleri kapsamında yer alan aşağıda karışık olarak verilen işlemlerden hangisi en son yapılacak işlemidir?
 - a. Ayarlama ve düzeltme kayıtları
 - b. Sayım ve değerlendirme işlemleri
 - c. Hesapların kapanış kaydı
 - d. Dönem sonu finansal tabloların düzenlenmesi
 - e. Kesin mizanın düzenlenmesi

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarları

- 1. d** Yanıtıınız yanlış ise “Envanterle ilgili kavramlar” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 2. b** Yanıtıınız yanlış ise “Envanter Çeşitleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 3. b** Yanıtıınız yanlış ise “Dönem sonu İşlemleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 4. a** Yanıtıınız yanlış ise “Dönem sonu İşlemleri” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 5. a** Yanıtıınız yanlış ise “Muhasebe Dışı Envanter” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 6. e** Yanıtıınız yanlış ise “Muhasebe Dışı Envanter” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 7. c** Yanıtıınız yanlış ise “Muhasebe İçi Envanter” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 8. e** Yanıtıınız yanlış ise “Bilançonun Düzenlenmesi” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 9. d** Yanıtıınız yanlış ise “Ticari Kâr ve Vergi Kârı Kavramları” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.
- 10. c** Yanıtıınız yanlış ise “Hesapların Kapatılması” başlıklı konuyu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarları

Sıra Sizde 1

Envanter kavramı, bazen işletmenin sadece varlıklarını, bazen mevcut, alacak ve borçlarını gösteren listeler bazen de sadece stokların miktar ve değerlerini ifade etmek için kullanılmaktadır. Envanter çıkarma, sayım ve değerlendirme olmak üzere iki aşamalı ve işletmenin tüm varlık, alacak ve borçlarının bulunduğu liste olarak ele alınmaktadır. Envanter işlemleri, işletmenin sahip olduğu varlıklar ve kaynakların bilanço günündeki miktar ve değerlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak ve elde edilen sonuçlara göre gerekli ayarlama ve düzeltme kayıtlarını yaparak gerçek değerleriyle görülmektedir. Dönem sonu işlemleri ise, muhasebe sürecinde genel geçici mizanın hazırlanmasından sonraki aşamaları içermektedir ve bu anlamda envanter işlemlerini de kapsayan geniş bir kavramdır.

Sıra Sizde 2

Bilançoda yer alan varlık ve borçların gerçek tutarları, bu bilanço kalemlerinin tek tek fiilen sayılması, kontrol edilmesi ve değerlencesi ile saptanabilir. Bu işlemler ise muhasebe dışı envanter tarafından yapıldığı için bilançonun hazırlanması, muhasebe dışı envantere dayanır.

Sıra Sizde 3

Eğer genel geçici mizandaki tutarlar ile muhasebe dışı envanter sonucu bulunan tutarlar arasında fark çıkarsa, gerçek tutarlar muhasebe dışı envanter sonucunda bulunan tutarlar olduğundan, hesaplar bu tutarları verecek şekilde muhasebe kayıtları aracılığıyla ayarlanır ve düzeltildir.

Sıra Sizde 4

Bilançoda, birbirleri ile ilgili unsurları net ve gerçek değerleriyle bir arada göstermek ve analizlere kolaylık sağlamak amacıyla bazı durumlarda kesin mizanda alacak kalani veren bir hesap, bilançonun aktifinde ilgili olduğu bir kalemin altında indirim olarak gösterilebilir. Bu hesaplara aktif düzenleyici hesap denir. Aynı şekilde bazı durumlarda kesin mizanda borç kalani veren bir hesap, bilançonun pasifinde ilgili olduğu bir kalemin altında indirim olarak gösterilebilir. Bu hesaplara da pasif düzenleyici hesap denir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Acar, D., Tetik, N. (2010). **Genel Muhasebe**, (9. Baskı), Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güneş, R., Acar, D., Bekçi İ., Usul H. (2010). **Dönem sonu İşlemleri**, Ankara: Detay Yayıncılık
- Koç Yalkın, Y. (2008). **Genel Muhasebe**, (16. Baskı), Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Sevilengül, O. (2009). **Genel Muhasebe**, (15. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yılancı, M., Yıldız, B., Kiracı M., Köse T. (2011). **Genel Muhasebe**, (2. Baskı), Eskişehir: Nisan Kitabevi.