

Giriş

Muhasebenin temel kavramlarından süreklilik kavramı gereği ve bir işletmede faaliyetlerin sürekliliğinden hareketle, işletmede yapılan faaliyetlerin ve bunlara ilişkin finansal nitelikli işlemlerin belirli dönemler itibarıyla belirlenmesi, ölçülmesi ve sonuçlarının finansal tablolarda gösterilmesi gerekir. Bu yüzden muhasebe işlemleri belirli bir tarihte başlar ve belirli bir tarihte sona erer. Bu dönemlere *hesap dönemi* denir.

Muhasebe sürecinde, dönem sonu işlemleri önemli bir yer tutmaktadır. Bu önemi anlayabilmek için kısaca muhasebe sürecine bakmakta fayda vardır. Muhasebe sürecindeki işlemler temelde üç başlık altında sınıflandırılmaktadır:

- Muhasebe döneminin başında yapılacak işlemler,
- Muhasebe dönemi süresince yapılacak işlemler,
- Muhasebe döneminin sonunda yapılacak işlemler.

Envanterle İlgili Kavramlar

Envanter kavramı, bazen işletmenin sadece varlıklarını, bazen mevcut, alacak ve borçlarını gösteren listeleri, bazen de sadece stokların miktar ve değerlerini ifade etmek için kullanılır.

Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'da da envanter çıkarma, sayım ve değerlendirme olmak üzere iki aşamalı ve işletmenin tüm varlık, alacak ve borçlarının bulunduğu liste olarak ele alınmaktadır. 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 görülmesini sağlamaktır.

Envanter İşlemlerinin Gerekliği

Dönem içinde işletme dışı ve işletme içi bazı faktörlere bağlı olarak gerçekleşen olaylar, muhasebe kayıt sisteminin dışında kalabilir. Bu nedenle muhasebe bilgileri gerçek durumu yansıtmayabilir.

- İşletmenin dönen ve duran varlıklarında eksiklikler veya fazlalıklar fire, çalıntı, aşınma veya değer düşüklüklerinden kaynaklanabilir.
- Aralıklı envanter yönteminde stoklar gerçek durumu göstermediği için dönem sonucu envantere ihtiyaç vardır.
- Alacaklar ve borçlar dönem sonunda birbirinden farklı olabilir.
- Duran varlıkları ve uzun vadeli kaynaklar dönem sonu dönen varlık veya kısa vadeli yabancı kaynak haline gelebilir.

Sonuç olarak, işletmenin kâr veya zararını kesin olarak tespit edebilmek ve varlık ve kaynak hesaplarında gerekli düzeltmeleri yapabilmek için envanter işlemlerine ihtiyaç vardır.

Envanter Çeşitleri

Faaliyetleri sürekli olan işletmeler;

- Dönem başı envanteri ve
- Dönem sonu envanteri olmak üzere iki türlü envantere yer vermektedirler.

Envanter çeşitleri şöyle sıralanabilir:

- Kuruluş envanteri,
- Dönem başı veya başlama envanteri,
- Dönem sonu envanteri,
- Devir envanteri,
- Tasfiye başlangıç, tasfiye sonu, iflas envanteri.

Envanter Çıkarma Zamanı

TTK'nun 66. maddesi ve VUK'nun 185. Maddesi, envanterin ne zaman çıkarılacağını belirlemiştir. Bu maddelere göre, işletmenin kuruluş tarihlerinde ve sonra her hesap dönemi sonunda envanter çıkarması gerekmektedir.

Envanter Defteri ve Listeleri

Yapılan envanterler noter tarafından onaylanmış envanter defterine kaydedilir. Büyük işletmelerde envanter listeler halinde düzenlenir. Bu listelerin özetleri envanter defterine aktarılır. 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 kaydederler.

Dönem Sonu İşlemleri

Dönem sonu işlemleri şu sırayla yapılır:

- Dönem içindeki muhasebe kayıtlarına göre dönem sonu itibarıyla 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.

Genel geçici mizanın hazırlanmasından sonraki aşamalar dönem sonu işlemleri olarak adlandırılır. Envanter işlemleri iki aşamadan oluşur:

1. Muhasebe dışı envanter,
2. Muhasebe içi envanter.

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;

- Miktar olarak belirleme ve
- Değer olarak belirleme olarak iki aşamada yapılmaktadır.

Miktar olarak belirleme, işletmenin tüm varlık ve kaynakları uygun bir şekilde sayılarak, ölçülerek veya tartılarak miktarları belirlenir. Küçük işletmelerde miktar olarak belirleme kolaydır ve bir iki kişiyle yürütülebilir. Fakat büyük işletmelerde sayım işlemleri bir ekip tarafından yapılır.

Miktar olarak belirleme işlemleri;

- Kasa mevcudu, noksan veya fazlalık açısından,
- Banka mevcudu, hesap özeti alınır,
- Alacaklar,
- Verilen avanslar,
- Stoklar, bozulmuş çizikler listede işaretlenir,
- Duran varlıklar, bozulmuş veya hizmet dışı olanlar belirlenir,
- Alınan krediler ve kredi taksitleri,
- Borçlar,
- Gelecek döneme ait gelir ve gider miktarları,
- Gelir ve gider tahakkuk miktarları.

Değer olarak belirleme, işletmenin varlıklarının ve borçlarının ulusal para ile ifade edilmesidir. İşletmeye ait tüm varlık ve borçlar sayılıp miktarları belirlendikten sonra para birimiyle çarpılarak değerleri hesaplanır. Değerleme işleminde kullanılan değerleme ölçülerinin belirlenmesinde farklı yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler;

- Türk Ticaret Kanunu,
- Vergi Usul Kanunu ile
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına göre değerlemeler yapılır.

Muhasebe İçi Envanter

Muhasebe dışı envanter tamamlanıp envanter listeleri hazırlandıktan sonra bu liste ve genel geçici mizandaki tutarlar karşılaştırılır. Tutarlar arasında denklik varsa sorun yoktur fakat tutarlar arasında fark varsa, gerçek tutarlar muhasebe dışı envanter sonucu bulunan tutarlar olduğu için, hesaplar bu tutarları verecek şekilde

muhasebe kayıtları aracılığıyla ayarlanır ve düzeltilir. Bu işlemlere *muhasebe içi envanter işlemleri* denir.

Tekdüzen Hesap Planındaki önemli hesap grupları;

- Stoklar, mal hareketlerini izlemek, fire, çalınma, düşük fiyattan bedellenme, kıymeti düşen stoklar, fireler, zarar gören emtialar vb.
- Duran varlıklar, amortisman tutarları,
- Kasa ve bankalar, kasa sayım noksan veya fazlaları, faizler,
- Alacaklar, senetli, senetsiz ve şüpheli alacaklar,
- Verilen ve alınan avanslar,
- İştirakler,
- Banka kredileri ve faiz giderleri,
- Borçlar,
- Nazım hesaplar,
- Gider ve gelirler.

Muhasebe içi envanter işlemlerini, dönem sonu işlemleri kapsamında genel olarak görebilmek için yapılan tüm işlemler aşağıdaki gibidir:

- Kayıt hatalarının düzeltilmesi,
- Varlık, kaynak, maliyet ve gelir tablosu hesaplarının mutabakatı sırasında ortaya çıkan farklılıkların düzeltilmesi,
- Varlık ve kaynaklarda değer düzeltmeleri,
- Gelir ve giderlerde düzeltmeler,
- Aktarma işlemleri,
- Satışların maliyeti ile ilgili kayıtların yapılması, maliyet hesaplarının yansıtma ve kapatma kayıtlarının yapılması,
- Kârın belirlenmesi işlemleri,
- Kesin mizanın düzenlenmesi,
- Dönem sonu finansal tabloların düzenlenmesi.

Dönem Sonu Finansal Tabloların Düzenlenmesi

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 tablosudur.

Finansal tabloların amacı;

- Yatırımcılara, kredi veren ve diğer ilgililer için bilgi vermek,
- Gelecekteki nakit akımlarının için bilgi vermek,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler.

Kesin Mizanın Düzenlenmesi

Yevmiye defterine yapılan kayıtların, büyük deftere doğru ve eksiksiz aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek amacıyla düzenlenen çizelgelere *mizan* adı verilir. Kesin mizan, muhasebe içi envanter işlemlerinden sonra kayıt doğruluğunu sağlamak üzere oluşturulan mizandır. Bu tutarlar kesindir, tutarların kalanları dönem sonu bilançosunu oluşturur. Kesin mizanda, borç kalanı veren hesapların kalanları bilançonun aktifini, alacak kalanı

veren hesapların kalanları ise bilançonun pasifini oluşturacaktır.

Bilançonun Düzenlenmesi

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıklar üzerinde kimlerin hak sahibi olduğunu gösteren finansal tablodur. Temel finansal tablo düzenleme ilkeleri bilanço ve gelir tablosu olmak üzere iki gruba ayrılır. Tebliğde öngörülen bilanço sınıflandırması aşağıdaki gibidir:

Varlıklar

- A. Dönen varlıklar
- B. Duran varlıklar

Kaynaklar

- A. Kısa vadeli yabancı kaynaklar
- B. Uzun vadeli yabancı kaynaklar
- C. Öz kaynaklar

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 öngörülmemeyen 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 Tükenmeye Tabi Varlıklar
- G. Gelecek Yıllara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları
- H. Diğer Duran Varlıklar

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 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 aşağıdaki kalemlerden oluşur:

- A. HeÖdenmiş Sermaye
- B. Sermaye Yedekleri
- C. Kâr Yedekleri
- D. Geçmiş Yıllar Kârları
- E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)
- F. Dönem Net Kârı (Zararı)

Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

Temel finansal tabloların ikincisi **gelir tablosudur**. Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir döneme ait faaliyetlerinin bir sonucu olan kar ve zarara nasıl ulaşıldığını gösteren tablodur. Amacı, satışların, gelirlerin, satış maliyetlerinin, giderlerin, kar ve zarara ait hesapların ve belirli dönemlere ait işletme faaliyet sonuçlarının gösterilmesidir.

Hesabın borç veya alacak kalanı, işletmenin faaliyet sonucunu vermektedir. 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 Kar ve Mali Kar Kavramları

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 kârı veya zararı* hesabına devredilir. Vergi kanunlarına uyularak hesaplanan kâr *mali kâr (vergi kârı)*'dir. Bu iki farklı yaklaşım nedeniyle, ticari kâr ve mali kâr tutarları genellikle birbirinden farklı olmaktadır.

Hesapların Kapatılması

Muhasebenin temel kavramlarından *dönemsellik kavramı* gereğince, her hesap dönemi diğerinden bağımsız olduğundan, dönem sonu işlemleri tamamlanıp gerekli finansal tablolar düzenlendikten sonra, o döneme ait hesapların da kapatılarak dönemin sona erdirilmesi gerekir. Bir hesabın kapalı olması, borç ve alacak taraf toplamalarının birbirine eşit olması anlamına gelir. 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.

Bir hesap döneminin bitmesi diğer hesap döneminin başlaması demektir. Düzenlenen dönem sonu bilançosu bir sonraki dönemin dönem başı bilançosudur. Yeni dönemde hesaplar açılış maddesiyle tekrar açılacaktır.