

Giriş

İşletmelerin bir faaliyet döneminde gerçekleştirdiği her işlem den sonra bilançonun yeniden güncellenmesi gerekliliği bir karmaşıklık meydana getirmektedir. Bu karmaşıklıktan kurtulmanın yolu uygun bir kayıt sistemi oluşturmaktır. Başka bir deyişle, çok sayıdaki muhasebe verisini elde etmek ve uygun bir biçimde özetleyebilmek için işletmelerin güvenilir bir muhasebe sistemine sahip olması gerekir. Söz konusu sistem, işlemlerin ve olayların güvenilir şekilde işlendiği, finansal tablo ve raporlarda özetlendiği bir sistem olmalıdır.

Hesap Kavramı ve Hesapların İşleyişi

Finansal nitelikli işlem ve olayların etkilerinin her bir varlık, borç, öz kaynak, gelir ve gider unsurları için ayrı ayrı izlenmesi ve sonradan bilançoya aktarılması, bilanço üzerinde gerçekleştirilecek olan kaydın sakıncalarını ortadan kaldırmaya yarar. Her bir finansal tablo unsurunda, finansal nitelikteki işlemlerden dolayı ortaya çıkan artış ve azalışların izlendiği çizelgeye *hesap* adı verilir. Muhasebe dilinde bu artış ve azalışları ifade etmek için “borçlandırma” ve “alacaklandırma” terimleri kullanılır.

- Her işlem borçlandırma/alacaklandırma şeklinde açıklanabilir.
- Her işlemde borçlandırılan tutar, alacaklandırılan tutara eşit olmalıdır. (Borçlandırılan tutar = Alacaklandırılan tutar)

Borçlandırma/Alacaklandırma gözlemlerinin doğruluğu, artış/azalış sistemine dayanır. Artış/azalış sisteminde ikinci gözlem doğru olmayabilir. Borçlandırma/Alacaklandırma sisteminde borçlandırma tutarının, alacaklandırma tutarına eşit olması gerektiğinden, eşitliğin olmadığı durumlarda birtakım şeylerin yanlış olduğu kolayca anlaşılabilir. Ancak, finansal nitelikli işlemlerin etkilerinin artış/azalış sistemiyle kayıtlanması kontrol açısından yetersizdir.

Hesapların İşleyişi

Borçlandırma/Alacaklandırma sisteminin kendi içinde tutarlı olması muhasebenin temel yapısını oluşturan eşitlik ilkesi üzerine inşa edilmesinden kaynaklanmaktadır. Eşitliğin borç/alacak ilişkisi şöyle ifade edilebilir:

$$\text{Varlıklar (Borç)} = \text{Borçlar (Alacak)} + \text{Öz kaynaklar (Alacak)}$$

Varlıklar, işletme sahiplerinin ve üçüncü kişilerin işletmeye kaynak sağlaması ile edinilirler. Borçlar (yabancı kaynaklar) üçüncü kişilerin işletmeden alacağını, öz kaynaklar ise işletme sahiplerinin işletmeden alacağını göstermektedir. Bu mantıktan hareketle varlıklarda artış olduğunda varlık hesapları borçlandırılacak, borçlar veya öz kaynaklarda artış olduğunda ilgili borç ve öz kaynak hesapları alacaklandırılacaktır.

Gelir ve gider hesapları düşünüldüğünde ise giderler, kârı ve dolayısıyla öz sermayeyi azaltırken gelirler kârı, dolayısıyla da öz sermayeyi artırırlar. Yani gelir ve gider hesaplarının işleyişi sermaye ile paralellik göstermektedir. Bu durum eşitlik olarak şöyle ifade edilebilir:

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

Yukardaki eşitlikten şu genelleme yapılabilir:

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

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

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

Öz kaynak hesabının işleyişi; Kâr-Zarar hesabı ile Gelir ve Gider hesapları arasındaki ilişkiyle ilgili olarak Sayfa 22 ve 23’ü inceleyebilirsiniz.

Gelirler giderlerden fazla olunca kâr, az olunca zarar söz konusudur. Bu durumda eşitlik şöyle ifade edilecektir:

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

Bu eşitlikten şu genellemeler 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.

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 izlenmesi gerekmektedir. Bunun için bir işlem veya olay olunca:

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

Bu terimlerin dışında hesaplarla ilgili olarak kullanılan diğer terimler aşağıda açıklanmıştır.

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

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

Hesabın kalanı; hesapların borç veya alacak tarafları arasındaki farka denir. Eğer hesabın borç tarafı daha fazla ise bu fazlalık “borç kalanı”, alacak tarafı daha fazla ise bu fazlalık da “alacak kalanı” olarak isimlendirilir. Daha önce verdiğimiz örnekte Kasa hesabı borç kalanı, Borçlar hesabı alacak kalanı verir.

Hesabın kapalı olması, hesabın borç ve alacak taraf toplamalarının eşit olması, yani hesabın kalan vermemesi durumudur. Buradan şu genellemeler yapılabilir:

- Varlık hesapları her zaman borç kalanı verirler veya kalan vermezler.
- Kaynak hesapları her zaman alacak kalanı verirler veya kalan vermezler.
- Gelir hesapları her zaman alacak kalanı verirler veya kalan vermezler.
- Gider hesapları her zaman borç kalanı verirler veya kalan vermezler.

Hesapların Sınıflandırılması ve Hesap Türleri

Hesabın tanımına göre hesapları iki temel tablo olan bilanço ve gelir tablosunun unsurları esas alınarak;

- Bilanço hesapları ve
- Gelir tablosu (sonuç) hesapları olarak sınıflandırılabilir.

BİLANÇO HESAPLARI;

- Varlık hesapları (Aktif Hesaplar),
- Borç hesapları (Pasif Hesaplar),
- Öz kaynak hesapları (Pasif 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. Yapmış olduğumuz bu sınıflamanın dışında bilanço ve gelir tablosu hesapları teknik özellikleri bakımından;

- Ana hesaplar ve yardımcı hesaplar,
- Asli ve düzenleyici hesaplar ile

- Nazım hesaplar olarak da bölümlendirilebilmektedir.

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.

Asli hesaplar; finansal tablo unsurlarını doğrudan doğruya ifade etmek için kullanılan hesaplardır. **Düzenleyici hesaplar** ise asli hesapların bilançoda net değerleriyle gösterilmelerini sağlayan hesaplardır.

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 ve Nazım hesap kalanları bilanço toplamalarına dahil edilmezler.

Gelir ve giderler, Kâr-Zarar hesabına devredilerek kapatıldıkları için bilançoda yer almazlar. Bir başka ifadeyle, bilançoda sadece kalan veren hesapların kalanları yer almaktadır, Gelir ve Gider hesapları kalan vermedikleri için bilançoda gözükmezler.

Hesap Planı

Finansal nitelikli işlemlerin ve olayların muhasebeleştirilmesinde işletmenin büyüklüğüne göre yüzlerce hesap kullanıldığından, işletmelerin benzer işlemleri ve olayları aynı hesaplara kaydedebilmeleri için kullanacakları hesapları önceden belirlemeleri gerekmektedir. 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 ve aynı nitelikteki işlemlerin sürekli olarak aynı hesaplara kayıtlamasını sağlayan bir yönergedir.

Hesap planını oluşturan listede yer alan hesaplar finansal tabloların düzenlenmesine ve bu tablolar üzerinde yapılacak analizlere kolaylık sağlayacak şekilde gruplandırılmalıdır. Varlıkları oluşturan unsurlar;

1. Dönen Varlıklar,
2. Duran Varlıklar;
 - Mali Duran Varlıklar (Yatırımlar),
 - Maddi Duran Varlıklar ve
 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar şeklinde gruplandırılır.

Kaynakları oluşturan unsurlar ise;

3. Kısa vadeli Yabancı Kaynaklar,
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve
5. Öz Kaynaklar şeklinde gruplandırılır.

Dikkat edilirse eğer bu gruplandırmalar bilançonun yapısına tamamen uymaktadır.

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. Bundan dolayı 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 gerekmektedir.

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

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

Hesap planının tamamına <http://www.gib.gov.tr> adresinden ulaşılabilir.

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;

- İlk rakamı olan 1 Dönen Varlık sınıfını,
- 2 rakamı Ticari Alacaklar grubunu ve
- Son 1 rakamı ana hesabı göstermektedir.

Kaydetme İşlevi ve Yevmiye Defteri

İşlemleri ve olayları sadece hesaplar üzerinde izlemenin bir takım sakıncaları vardır. İşlemlerin kaydında yüzlerce hesap kullanıldığını düşünürsek eğer, 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 bu hataların olması engellenemez. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak için geliştirilen kayıt aracı **Yevmiye Defteridir**.

Muhasebenin temel işlevlerinden olan kaydetme işlevi **günlük defter** de denilen bu defterde gerçekleştirilir. Yevmiye defteri yasal olarak tutulması zorunlu olan bir defterdir. Yevmiye defterinin şekil ve kayıt biçimi S:28, Şekil 2.1’de verilmiştir.

Yevmiye defterine kayıtlar **yevmiye maddeleri** şeklinde yapılır. Yevmiye maddesi, birbirine paralel çizgilerle sınırlandırılan alandır. Bir hesap borçlandırılırken bir hesap alacaklandırılıyorsa veya bunun tersi oluyorsa bu tür maddelere *basit madde* adı verilir.

Bir hesap borçlandırılırken birden fazla hesap alacaklandırılıyorsa veya bunun tersi oluyorsa bu tür

maddelere de *bileşik madde* adı verilir. Aynı madde içinde birden çok hesap borçlanırken birden çok hesap alacaklanıyorsa, bu maddeye de *karışık madde* adı verilir.

Sınıflama İşlevi ve Büyük Defter

Büyük defter, yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin, niteliklerine göre sistemli bir şekilde hesaplara dağıtılarak, sınıflandırıldığı defterdir. Büyük defterde hesaplar yer almakta olup, defterin sol sayfası hesabın borç tarafını, sağ sayfası ise alacak tarafını göstermektedir (S:33, Şekil 2.2). Bu nedenle büyük defter çift sayfa numarasına sahiptir. Hesabın adı iki sayfayı da kapsayacak şekilde üst orta kısma yazılır.

Mizan

Finansal nitelikteki işlemlerin yevmiye defterinden büyük deftere aktarılması yapılırken bir kısım matematiksel hatalar yapılabilir. Bu hataları kontrol amacı ile büyük defter hesaplarının her birinin borç, alacak tutarları ve kalanlarıyla birlikte listelenmesine *mizan* adı verilir. Mizan biçimsel bir finansal tablo olmayıp, daha çok yevmiye defteri toplamalarının, büyük defter hesaplarından oluşturulan listenin toplamına eşit olup olmadığının sağlamasıdır (S:34, Şekil 2.3).

Yevmiye defterine kayıt yapılırken borçlandırmaların, alacaklandırmalara 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 gerekir. Ancak mizanın dengede olması her şeyin doğru olduğunu garanti etmez. Bu nedenle, mizan dengede olsa bile, bir işlemin kaydının unutulması, bir işlemin iki kez kaydedilmesi, bir tutarın yanlış hesaba kaydedilmesi gibi hataları göstermeyecektir.

Mizanlar kontrol aracı olduklarından çeşitli zamanlarda düzenlenebilirler. Dönem içinde herhangi bir zamanda düzenlenen mizanlara “*geçici mizan*” adı verilir. Genelde geçici mizanlar her ayın sonunda çıkartılırlar, böylelikle mizanların ortaya çıkarılabileceği hatalar daha çabuk bulunarak düzeltilebilir.

Son ayda çıkartılan, birikmiş olarak on iki aylık tutarlar ve kalanların gözüktüğü mizana “*genel geçici mizan*” adı verilir. Dönem sonu ayarlama ve düzeltme kayıtları yapıldıktan sonra, bu kayıtların doğruluğunu araştıran mizana da “*kesin mizan*” adı verilir. Kesin mizandaki rakamlar artık değişmeyecek rakamlar olup, bu mizandaki hesap kalanları bilançonun düzenlenmesine temel teşkil eder.

Muhasebe Süreci

Bir işletmede faaliyetlerin sürekliliği esas olmakla birlikte işletmede meydana gelen finansal nitelikli olaylar ve işlemler genellikle 1 Ocakta başlayıp, 31 Aralıkta biten bir faaliyet yılı olarak isimlendirilen dönemler bazında sürdürülür. Muhasebe süreci (S:37, Şekil 2.4) ve bu süreç

içinde gerçekleştirilen işlemler bakımından bir dönem (S:37, Şekil 2.4);

1. Dönem başı işlemleri,
2. Dönem içi işlemleri ve
3. Dönem sonu işlemleri olarak üç kısma ayrılır.

Dönem Başı İşlemleri: Dönem başında yapılacak işlemler, yeni kurulan bir işletme ve faaliyetine devam etmekte olan işletmeler için farklılık göstermektedir. Eğer işletme işe yeni başlayan bir işletme ise işe başlama bilançosunu düzenledikten sonra bilanço düzenlemeli, bilanço düzenleyebilmek için de kuruluş sırasındaki varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını belirlemeli ve kuruluş envanterini yapmalıdır. Eğer işletme faaliyetine devam eden bir işletme ise dönem başında yapılacak işlemler benzer olup, ancak burada dönem başı bilançosu bir önceki dönemin dönem sonu bilançosu olacağından tekrar bir bilanço ve bu bilanço düzenleyebilmek için kuruluş envanterinin yapılmasına gerek yoktur.

Dönem İçi İşlemleri: Bilançonun yevmiye ve büyük defterde açılmasından sonra yapılmakta olan 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 kapsamaktadır. Dönem içi işlemleri, açılış maddesinden sonraki günlük işlemlerin kayıtlarıyla başlamakta ve genel geçici mizanın çıkartılmasına kadar devam etmektedir.

Dönem Sonu İşlemleri: İşletmelerin dönem sonunda finansal tablolarını düzenleyip, hesapların var olan durumu yansıtır yansıtmadığının kontrolünün yapılması gerekmektedir. Bunun için gerçek durumun ne olduğunun muhasebe dışı envanter saptanması yapılmalıdır. Burada bulunan sonuçlar hesap kalanları ile karşılaştırılır. Eğer gerçek durum ile hesap kalanları arasında farklılıklar varsa, farkların düzeltilmesi ve sonuç hesaplarının Kâr-Zarar hesabına devredilmesi gerçek durumu gösterir. Bu aşamada yapılan işlemlere “muhasebe içi envanter işlemleri” denir. Daha sonra kesin çıkarılır ve mizanın kalanları da dönem sonu bilançosuna temel teşkil eder.