

Öz Kaynaklar

Bilançonun pasifindeki ikinci kaynak grubunu oluşturan öz kaynaklardır. Öz kaynaklar (öz sermaye) hesap grubu, işletmenin sahip veya sahiplerinin işletme üzerindeki aktifleri üzerindeki toplam haklarının parasal ifadesidir.

Bilançonun aktif tarafı varlıklarını, pasif tarafı ise bu varlıkları hangi kaynaklardan fonladığını göstermektedir. Bu kaynaklardan bir kısmı;

- 50. Ödenmiş Sermaye
- 52. Sermaye Yedekleri
- 54. Kâr Yedekleri
- 57. Geçmiş Yıllar Kârları
- 58. Geçmiş Yıllar Zararları (-)
- 59. Dönem Net Kârı (Zararı)

Alt hesaplarından oluşan öz kaynaklardır. Söz konusu öz kaynaklar ikinci kişi olarak ifade edilen işletme ortak ve sahiplerinin, birinci kişi olan işletme üzerindeki haklarını ifade etmektedir. Diğer kısım ise işletmeye kısa ve/veya uzun vadeli borç veren üçüncü kişileri ifade eden Yabancı Kaynaklardır. Yabancı kaynaklar konusu bir önceki üniteye ele alındığından üzerinde tekrar durulmayacaktır.

Ödenmiş Sermaye

İşletmeye taahhüt edilen sermayenin ödenmiş tutarını gösteren 50 Ödenmiş Sermaye grubu aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

- 500. Sermaye
- 501. Ödenmemiş Sermaye (-)
- 502. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
- 503. Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

Karşımıza sermaye konusunda, sermaye (esas sermaye, nominal sermaye), ödenmemiş sermaye, ödenmiş sermaye gibi farklı kavramlar çıkmaktadır. Nominal sermaye ya da taahhüt edilmiş sermaye olarak da bilinen esas sermaye; işletmeye tahsis edilen veya ana sözleşmede yer alan ticaret siciline tescil edilmiş tutardır. Ödenmemiş sermaye veya ortakların taahhüt borçları, esas sermayenin henüz işletmeye ödenmemiş kısmını gösterir. Ödenmemiş sermaye esas sermayeden çıkarılarak bulunur ve şirkete getirilen sermaye tutarını ifade eder.

Bu taahhüt kısmen veya tamamen yerine getirilmiş ve işletmenin varlığına aktarılmış olabilir. Bu durumda işletmenin varlıklarında kasa, bina, mal, taşıt vb. şekilde yer alacaktır. Ancak yerine getirilmemiş taahhüt ise ikinci kişilik olan ortağın birinci kişilik olan işletmeye borcu, işletmenin ise alacağı niteliğindedir.

Diğer bir ifadeyle ortakların yerine getirmeyi taahhüt ettikleri, ancak henüz ödemedikleri için işletmeye olan sermaye borçları ödenmemiş sermayedir. Ortaklar sermaye yükümlülüklerini farklı zaman dilimleri içinde yerine getirebilirler.

İşletme sahiplerinin işletmeye tahsis ettikleri varlıkların yanında yükledikleri borçlar da söz konusu ise;

Varlıklar – Borçlar = Sermaye şeklinde olur.

501 Ödenmemiş Sermaye

Taahhüt edilmiş sermaye tutarından (sermaye hesabının alacak toplamından) ödenmemiş sermaye hesabının borç kalanı tutarı çıkarıldığında ise ödenmiş sermaye tutarına ulaşılır.

Ticari şirketlerde, ortaklar işletmeye sermaye koymayı taahhüt ederler ve ödenmiş sermaye borcuna yazılır. Eğer ortaklar sermayeyi ödememişler ise bu öz kaynakları azaltıcı unsur olarak, sermaye hesabının altında gösterilir. Ortaklardan şirketin alacağını ifade eder veya ortakların şirkete olan sermaye borcunu gösterir.

Sermaye Yedekleri

Öz kaynaklar işletmelerde sadece kârla kapanan dönemlerde artış göstermez. Farklı sermaye hareketleri nedeniyle de artış gösterebilir.

- 520. Hisse Senedi İhraç Primleri
- 521. Hisse Senedi İptal Kârları
- 522. MDV Yeniden Değerleme Artışı
- 523. İştirakler Yeniden Değerleme Artışı
- 529. Diğer Sermaye Yedekleri

520 hesapları Sermaye Yedekleri grubu içinde yer alıp bunlardan Hisse Senedi İhraç Primleri ile Hisse Senedi İptal Kârları öz kaynaklarda artışa yol açar. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışı ile İştirakler Yeniden Değerleme Artışı ise enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle kullanım alanı ortadan kalkmıştır. Hisse senetlerinin nominal (üzerinde yazılı) değer ile ihraç (satış) değeri arasındaki fark hisse senedi ihraç primlerini (emisyon primini) oluşturur. Sermayeye aktarılmıncaya ya da başka bir amaçla kullanılmıncaya kadar Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabının alacağında izlenen bu fark ödenmiş sermaye dışında ortakların tümüne ait sermayeyi ifade eder.

Hisse Senedi İptal Kârları öz kaynaklarda artışa yol açan bu grupta yer alan diğer bir unsurdur. Taahhüt ettikleri sermaye borçlarını yasal süreleri içinde yerine getirmeyen ortaklar anonim şirket ortaklığından çıkarılır ve bu ortaklara ait hisse senetleri iptal edilir. Daha önce ödedikleri tutarlar iade edilmez ve borçlarına sayılmaz.

İptal edilen hisse senetleri yerine çıkarılan hisse senetlerinin satışından yapılan tahsilat hisse senetlerinin nominal değerini aşıyor ve aradaki fark eski ortağın ödediği tutardan fazla ise bu olumlu fark Hisse Senetleri İptal Kârları hesabının alacağında izlenir. Söz konusu farkın sermayeye eklenmesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda ilgili hesap borçlandırılır.

Kâr Yedekleri

Belirli bir dönemin gelir gider karşılaştırılmasında olumlu fark olarak çıkan ve işletmelerin temel amacı olan kâr;

dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesinin karşılaştırılması yolu ile de bulunabilir. İşletmeler gelecekte olası riskleri karşılamak ve otofinansman amacıyla edinilen kârların bir kısmını ortaklara dağıtmayarak işletmede tutarlar. Bu tutarlar ‘yedekler’ ya da ‘yedek akçe’ olarak ifade edilir ve **kâr yedekleri** olarak bilinirler.

Türk Ticaret Kanunu, tek şahıs veya şahıs şirketlerine yedek akçe ayırmayı zorunlu kılmazken sermaye şirketlerini zorunlu tutmaktadır. Bu tür şirketlerde, üçüncü kişilere karşı sorumluluk tüm mal varlıkları ile olduğu için, kârın yedek olarak tutulması veya bir öz varlığa yatırılabilir. Şirket ana sözleşmelerinde; kanunun zorunlu kıldığı tutardan daha fazla yedek akçe ayrılmasına ilişkin hükümler yer alabilmekte veya genel kurul daha fazla kârın işletmede bırakılması konusunda karar verebilmektedir. Dönem kârının bir bölümünün işletmede tutulması faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Öz sermayeyi risklere karşı koruyarak onu sağlam tutar,
- İşletmenin güçlü öz kaynakla gelişimini ve sürekliliğini sağlar,
- Borçların zamanında ödenmesini ve böylece alacaklıların haklarının korunmasını sağlar,
- İşletme sermayesi ihtiyacını karşılar,
- Düzenli kâr payı dağıtımına olanak verir.

Kâr yedekleri, dönemin vergi öncesi kâr tutarından varsa geçmiş yıllar zararları indirildikten sonra kalan tutar (safî kâr) üzerinden, düzenlemelere uygun olarak hesaplanmaktadır. Kâr yedekleri, önceki dönem kârından izleyen dönemde ayrılabilmesi için, ilgili dönemin 590 Dönem Net Kârı hesabının tutarı, yedeklerin ayrılacağı dönemin başında 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına aktarılacak zorundadır.

Kâr Yedekleri hesap grubu aşağıdaki gibidir:

- 540. Yasal Yedekler
- 541. Statü Yedekleri
- 542. Olağanüstü Yedekler
- 548. Diğer Kâr Yedekleri
- 549. Özel Fonlar

540 Yasal Yedekler

Kanun hükmü gereğince ayrılmış olan yedekler 540 Yasal Yedekler hesabının alacağına kayıt edilir. Kar yedekleri önceki dönem karından ayrılır ve 570 Geçmiş Yıllar Karları hesabında ayrılan yedek tutarı kadar borçlandırılır. TTK, Anonim şirketlerde I.ve II. Tertip olmak üzere iki tür yasal yedek ayrılması zorunlu kılınmaktadır. Yasal yedekler adından da anlaşılacağı gibi kanun hükmü gereğince; sermaye şirketlerinin, her yıl safî 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 kârın %10’nu ise *II. Tertip Yedek Akçe* olarak tanımlanmaktadır.

Statü yedekleri ise, yasal yedekler dışında ana sözleşmede yer alan hükümlere göre ayrılan yedekleri ifade eder.

Genel kurul tarafından sermaye şirketlerinde olağanüstü yedek akçe ayrılmasına karar verilebilir.

Özel Fonlar

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer amaçlarla ayrılan Maddi Duran Varlık yenileme fonları, yatırım ve geliştirme fonları, iştirakler satış kârları vb. diğer özel fonlar, Özel Fonlar hesabının alacağına izlenir. Bunlardan “yenileme fonu” dışında kalanlar belirli amaca tahsis edilmiş yedekler olarak kabul edilir ve yedekler hesabı gibi çalışır.

Geçmiş Yıllar Kârları \ Zararları

Yedek akçeler ayrılırken ilgili hesaplara alacak kaydı yapılırken 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabı borçlandırılır.

570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabı, önceki yıllara ait kârların dağıtılmasına ya da sermayeye eklenmesine kadar tutmak için kullanılır. 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 hesap açılmaktadır. Temettü dağıtılması veya yedek akçe ayrılması gibi kârın kullanılma biçimine hesap borçlandırılmaktadır.

580 Geçmiş Yıllar Zararları (-) hesabı, geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlendiği bir hesaptır. Faaliyet dönemini zararlar 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.

Dönem Net Karı (Zararı)

İşletmenin faaliyet dönemine ait vergi sonrası net kâr veya zarar tutarlarının izlendiği iki hesap, bu grubu oluşturmaktadır.

- 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 aktarırlar. Bu hesabın kalanı, faaliyet dönemine ilişkin vergiden önceki kâr ya da zararı gösterir.

690 Dönem Kâr veya Zararı hesabı alacak kalanı 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, Dönem Kâr veya Zararı hesabının alacak kalanı doğrudan 692 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabının 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.

İşletmenin 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabı borç kalanı veriyorsa yani dönemin giderleri, gelirlerinden daha fazla ise bu fark 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabının alacağına yazılarak 692 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabının borcuna aktarılır.

Daha sonra bu net zararın, bilançoda da yer alabilmesi için tutarın 692 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabının alacağına bilanço hesabı olan 591 Dönem Net Zararı (-) hesabının borcuna kaydedilmesi gerekmektedir. Yanında eksi işareti olan bu hesap bilançoda öz kaynakları azaltan bir indirim biçiminde gösterilmektedir. İzleyen dönemin başında ise 580 Geçmiş Yıllar Zararları (-) hesabının borcuna aktarılarak kapatılır.